

**HANDBOOK OF INTERNATIONAL  
QUALITY CONTROL, AUDITING, REVIEW,  
OTHER ASSURANCE, AND RELATED  
SERVICES PRONOUNCEMENTS**

**2012 EDITION**

**Volume I**

International Federation of Accountants  
529 Fifth Avenue, 6<sup>th</sup> Floor  
New York, New York 10017 USA

This publication was published by the International Federation of Accountants (IFAC). Its mission is to serve the public interest, strengthen the worldwide accountancy profession and contribute to the development of strong international economies by establishing and promoting adherence to high quality professional standards, furthering the international convergence of such standards and speaking out on public interest issues where the profession's expertise is most relevant. This publication may be downloaded free of charge for personal use only from the IAASB website [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers, and other IAASB publications are published by, and copyright of, IFAC.

The IAASB and IFAC do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The IAASB logo, 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'IAASB', 'International Standard on Auditing', 'ISA', 'International Standard on Assurance Engagements', 'ISAE', 'International Standards on Review Engagements', 'ISRE', 'International Standards on Related Services', 'ISRS', 'International Standards on Quality Control', 'ISQC', 'International Auditing Practice Note', 'IAPN', the IFAC logo, 'International Federation of Accountants', and 'IFAC' are trademarks and service marks of IFAC.

Copyright © July 2012 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work provided that such copies are for use in academic classrooms or for personal use and are not sold or disseminated and provided that each copy bears the following credit line: «*Copyright © July 2012 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact for permission to reproduce, store or transmit this document.*» Otherwise, written permission from IFAC is required to reproduce, store, transmit, or make other similar uses of this document, except as permitted by law. Contact [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

**МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ  
КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ,  
ІНШОГО НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ  
ТА СУПУТНІХ ПОСЛУГ**

**ВИДАННЯ 2012 РОКУ  
Частина 1**

Київ  
Міжнародна федерація бухгалтерів  
Аудиторська палата України  
2013

УДК 657:006.032]  
ББК 65.052ц  
М 58

**Міжнародна федерація бухгалтерів**  
**529 Fifth Avenue, 6<sup>th</sup> Floor**  
**New York, New York 10017 USA**

Це видання підготовлено Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ). Її місія – служіння інтересам громадськості, підвищення значущості бухгалтерської професії в усьому світі та сприяння розвитку сталої міжнародної економіки через установлення та підтримання суворого дотримання високоякісних професійних стандартів, просування міжнародної конвергенції таких стандартів та висловлення з питань, що становлять інтереси громадськості та в яких спеціальні знання цієї професії є найдоречнішими. Це видання можна безоплатно отримати, завантаживши з web-сторінки РМСАНВ [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).

Міжнародні стандарти аудиту, Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, Міжнародні стандарти завдань з огляду, Міжнародні стандарти супутніх послуг, Міжнародні стандарти контролю якості, Нотатки з міжнародної практики аудиту, Проекти для обговорення, Консультації та інші публікації РМСАНВ видаються МФБ, якій і належать авторські права.

РМСАНВ та МФБ не несуть відповідальності за збитки, понесені будь-якою особою, яка діяла або утримувалася від дій, покладаючись на матеріал цієї публікації, незалежно від того, викликано такі збитки недбалістю, чи навпаки.

Логотип РМСАНВ, «Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості», «РМСАНВ», «Міжнародний стандарт аудиту», «МСА», «Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості», «МСЗНВ», «Міжнародні стандарти завдань з огляду», «МСЗО», «Міжнародні стандарти супутніх послуг», «МССП», «Міжнародні стандарти контролю якості», «МСКЯ», «Нотатки з міжнародної практики аудиту», «НМПА», логотип МФБ, «Міжнародна федерація бухгалтерів» та «МФБ» є торговельними марками та знаком обслуговування МФБ.

Авторське право ©, липень 2012 р., належить Міжнародній федерації бухгалтерів (МФБ). Усі права застережені. Дозвіл на копіювання цього видання надається за умови, що копії видання призначені для навчальних програм або особистого користування, але не призначені для продажу чи розповсюдження, та за умови зазначення на кожній копії такого: «*Авторське право ©, липень 2012 р., належить Міжнародній федерації бухгалтерів (МФБ). Усі права застережені. Використовується з дозволу МФБ. Прохання звертатися за адресою електронної пошти [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) за дозволом на відтворення, зберігання чи передачу або подібне використання цього документа*». В інших випадках необхідний письмовий дозвіл МФБ на відтворення, зберігання чи передачу або подібне використання цього документа, за винятком випадків, передбачених законом. Прохання звертатися за адресою електронної пошти [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Це видання *Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частини 1 та 2, 2012*, підготовлене Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) та видане Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) у липні 2012 р. англійською мовою, було перекладено українською мовою Аудиторською палатою України (АПУ) в липні 2013 р. та видається з дозволу Міжнародної федерації бухгалтерів. Переклад *Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частини 1 та 2, 2012*, було розглянуто МФБ і він виконувався відповідно до Політики перекладу та видання стандартів, виданих Міжнародною федерацією бухгалтерів. Затвердженим текстом *Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частини 1 та 2, 2012*, є текст, виданий МФБ англійською мовою.

Англійська версія *Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частини 1 та 2, 2012*, видання © 2012 р. Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). Усі права застережені.

Україномовна версія *Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частини 1 та 2, 2012*, видання © 2013 р. Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). Усі права застережені.

Назва оригіналу видання: *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частини 1 та 2*, видання 2012: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I and II*, 2012 Edition ISBN: 978-1-60815-122-6.

Друкується за виданням: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I and II*, 2012 Edition – International Federation of Accountants 529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, New York 10017 USA.

Рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 № 122/2  
Стандарти аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів  
прийняті як Національні стандарти аудиту.

Координатор проекту *Нестеренко І.І.*

Голова редакційної колегії *Нестеренко І.І.*

Редакційна колегія: *Гасєвська Н.І., Галасюк В.В., Дабіжа В.В.,  
Зубілевич С.Я., Кузуб О.А., Легка В.Г., Нестеренко І.І.,  
Пархоменко А.В., Пилипенко І.І., Таран І.В.*

Перекладачі: *Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Шарашидзе Т.Ц.*

ISBN 978-1-60815-122-6 (англ.)

ISBN 978-966-651-844-3 (укр.)

ISBN 978-966-651-845-0 (частина 1)

© Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC), 2012

© Аудиторська палата України, 2013

# МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ, ІНШОГО НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ ТА СУПУТНІХ ПОСЛУГ

ВИДАННЯ 2012 РОКУ

## ЧАСТИНА 1

### ЗМІСТ

---

	<i>Сторінка</i>
Суттєві зміни порівняно з виданням 2010 р. та останні події . . . . .	1
Міжнародна федерація бухгалтерів . . . . .	4
Структура стандартів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. . . . .	8
Передмова до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг . . . . .	9
Глосарій термінів . . . . .	14
<b>МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ (МСКЯ)</b>	
Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» . . . . .	42
<b>АУДИТИ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ 200–299 ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ТА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ</b>	
МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» . . . . .	78
МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» . . . . .	109
МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» . . . . .	132
МСА 230 «Аудиторська документація» . . . . .	151
МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» . . . . .	164
МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» . . . . .	213
МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» . . . . .	229
МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» . . . . .	256

**300–499 ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ДІЇ У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ**

МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» . . . . .	269
МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» . . . . .	283
МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту». . . . .	338
МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики». . . . .	347
МСА 402 «Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги». . . . .	372
МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту». . . . .	398

**500–599 АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ**

МСА 500 «Аудиторські докази». . . . .	409
МСА 501 «Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів» . . . . .	428
МСА 505 «Зовнішні підтвердження» . . . . .	440
МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду» . . . . .	452
МСА 520 «Аналітичні процедури». . . . .	465
МСА 530 «Аудиторська вибірка». . . . .	474
МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації» . . . . .	494
МСА 550 «Пов'язані сторони» . . . . .	542
МСА 560 «Подальші події». . . . .	572
МСА 570 «Безперервність». . . . .	584
МСА 580 «Письмові запевнення». . . . .	602

**600–699 ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ІНШИХ ФАХІВЦІВ**

МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» . . . . .	618
МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» . . . . .	670
МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора» . . . . .	678

**700–799 АУДИТОРСЬКІ ВИСНОВКИ ТА ЗВІТНІСТЬ**

МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» . . . . .	700
МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» . . . . .	731
МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора». . . . .	760

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ,  
ІНШОГО НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ ТА СУПУТНІХ ПОСЛУГ

МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» . . . . .	772
МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність» . . . . .	792
<b>800–899 СПЕЦІАЛІЗОВАНІ СФЕРИ</b>	
МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» . . . . .	799
МСА 805 «Особливі міркування — аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту» . . . . .	815
МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності» . . . . .	834
<b>НОТАТКИ З МІЖНАРОДНОЇ ПРАКТИКИ АУДИТУ</b>	
НМПА 1000 «Особливі міркування під час аудиту фінансових інструментів» . . . . .	860
<b>ПЕРЕГЛЯНУТІ СТАНДАРТИ, ЯКІ ЩЕ НЕ НАБРАЛИ ЧИННОСТІ</b>	
МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» . . . . .	935
МСА 610 (переглянутий) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» . . . . .	992
Узгоджені зміни до інших МСА . . . . .	1010



# СУТТЄВІ ЗМІНИ ПОРІВНЯНО З ВИДАННЯМ 2010 р. ТА ОСТАННІ ПОДІЇ

## Посилання

Це видання містить посилання на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Якщо не зазначено інше, посилання на МСБО та МСФЗ означають посилання на МСБО та МСФЗ, які є чинними на дату підготовки стандарту. Відповідно читачів застерігають, що в разі видання в подальшому переглянутого МСБО чи МСФЗ посилання треба робити на останній опублікований МСБО чи МСФЗ.

Посилання на «країну» в цьому виданні слід розуміти як «країна або юрисдикція».

## Стандарти, видані Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості

Це видання містить повний комплект Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, глосарій термінів, передмову до міжнародних стандартів, а також неофіційні Нотатки з міжнародної практики аудиту (НМПА), видані Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ). Це видання замінює видання Стандартів 2009 року.

## Доповнення

*Нотатки з міжнародної практики аудиту 1000 та Зміни в Передмові*

До частини 1 цього видання включено Нотатки з міжнародної практики аудиту (НМПА) 1000 «Особливі міркування під час аудиту фінансових інструментів», видані РМСАНВ у грудні 2011 року. НМПА 1000 надає важливу практичну допомогу аудиторам під час розгляду оцінки та інших міркувань, що стосуються фінансових інструментів. Ці Нотатки, що не є обов'язковими для виконання, складаються з двох розділів, які забезпечують (i) надання основної інформації та ознайомлювальних матеріалів щодо фінансових інструментів, що допоможе аудиторам у їх розумінні, та (ii) відповідні міркування під час аудиту, особливо міркувань стосовно оцінки фінансових інструментів. Хоча НМПА 1000 в основному фокусується на потребах аудиторів, які не мають частих контактів з фінансовими інструментами, вони стосуються аудиту суб'єктів господарювання всіх розмірів, оскільки всі суб'єкти господарювання можуть наражатися на ризик суттєвого викривлення при використанні фінансових інструментів. НМПА 1000 вже набули чинності.

При затвердженні НМПА 1000 РМСАНВ оцінювала зрозумілість та прийнятність обов'язковості до застосування існуючих Положень з міжнародної практики аудиту (ПМПА) і прийняла рішення відкликати існуючу категорію документів, відомих як ПМПА, та впровадити НМПА, що й зазначено в змінній

## СУТТЄВІ ЗМІНИ ТА ОСТАННІ ПОДІЇ

*Передмові до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.* Частина 1 видання містить змінену Передмову.

*МСА 610 (переглянутий), МСА 315 (переглянутий) та відповідні зміни в інших МСА*

Частина 1 видання містить Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 610 (переглянутий) «Використання роботи внутрішніх аудиторів», виданий РМСАНВ у березні 2012 року. Цей переглянутий стандарт стосується відповідальності зовнішнього аудитора, якщо він використовує роботу внутрішнього аудиту при отриманні аудиторських доказів. Відповідні зміни було також внесено в МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» для пояснення, як робота внутрішнього аудиту та її результати можуть надати корисну інформацію зовнішньому аудитору для оцінки ним ризиків. Внесено також зміни, викликані зазначеним переглядом, в інші МСА.

При перегляді МСА 610 РМСАНВ також узгодила вимоги та поради, які уточнюють умови і встановлюють відповідальність зовнішнього аудитора, якщо він планує використати внутрішніх аудиторів для надання йому безпосередньої допомоги під час виконання аудиту. РМСАНВ тісно співпрацювала з РМСЕБ у цьому питанні. Хоча РМСАНВ уже й затвердила свої міркування щодо вимог до використання безпосередньої допомоги, вона планує відобразити їх в МСА 610 (переглянутому) лише після того, як РМСЕБ виклала свої міркування в проєкті для обговорення, який видано в лютому 2012 року, щодо запропонованих у визначенні «група із завдання» в Кодексі етики професійних бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ). Проєкт РМСЕБ для обговорення пропонує розв'язати усвідомлену розбіжність між МСА та Кодексом РМСЕБ щодо можливості використання внутрішніх аудиторів для отримання безпосередньої допомоги зовнішніми аудиторами.

Після офіційного викладення матеріалів щодо безпосередньої допомоги РМСАНВ розгляне, чи потрібні подальші незначні відповідні зміни в інших міжнародних стандартах у світлі змін у МСА 610 (переглянутому).

МСА 610 (переглянутий), МСА 315 (переглянутий) та відповідні зміни в інших МСА є чинними для завдань з аудиту фінансових звітів за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 року або на більш пізню дату, після чого МСА 610 та МСА 315 буде відкликано.

### *МСЗНВ 3410*

У частину 2 видання вміщено Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3420 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів», який було видано РМСАНВ у червні 2012 року. Цей новий стандарт стосується як завдань з надання обмеженої впевненості, так і завдань з надання достатньої впевненості, які практик виконує для підготовки звіту щодо звітів з парникових газів. МСЗНВ може застосовуватися до звітів з парникових

газів, що готуються, наприклад, як частина обов'язкового розкриття інформації, частина угоди з торгівлі лімітами на викиди парникових газів або для добровільного інформування інвесторів та інших осіб.

МСЗНВ 3410 є чинним для звітів завдань з надання впевненості за періоди, що закінчуються 30 вересня 2013 року або на більш пізню дату.

#### *МСЗНВ 3420*

У частину 2 видання вміщено Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії», виданий РМСАНВ у грудні 2011 року. Цей новий стандарт стосується завдань з надання достатньої впевненості, які практик виконує для перевірки складання гіпотетичної фінансової інформації, включеної в проспект емісії. Цей МСЗНВ застосовується у випадках, коли такий аудиторський звіт вимагається законодавством з цінних паперів або правилами фондової біржі юрисдикції, де такий проспект буде публікуватись, або у випадках, коли надання подібного звіту є загальноприйнятною практикою в цій юрисдикції.

МСЗНВ 3420 є чинним для звітів завдань з надання впевненості, що датуються 30 березня 2013 року або більш пізньою датою.

#### *МССП 4410 (переглянутий)*

У частину 2 видання вміщено Міжнародний стандарт супутніх послуг (МССП) 4410 (переглянутий) «Завдання з підготовки інформації», виданий РМСАНВ у березні 2012 року. Являючи собою перегляд МССП 4410 «Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності», цей переглянутий стандарт розглядає відповідальність практика, який отримав завдання з допомоги управлінському персоналу в підготовці та поданні історичної фінансової інформації без надання будь-якої впевненості щодо цієї інформації, а також підготовки звіту із завдання відповідно до цього МССП.

МССП 4410 (переглянутий) є чинним для звітів завдань з підготовки інформації, що датуються 1 липня 2013 року або більш пізньою датою, після чого МССП 4410 буде відкликано.

#### **Відкликання**

Після відкликання цілої категорії ПМПА шість існуючих ПМПА, вміщених у частині 2 видання 2010 року, також було відкликано, оскільки РМСАНВ визначила, що вони в значній мірі є застарілими та такими, що не відповідають тексту МСА після підвищення їх зрозумілості.

#### **Стандарти, видані після 30 червня 2012 року, та проекти для обговорення**

Додаткову інформацію про останні події, опубліковані стандарти та проекти для обговорення можна отримати на сайті РМСАНВ [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).

# МІЖНАРОДНА ФЕДЕРАЦІЯ БУХГАЛТЕРІВ

## Організація

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) – це всесвітня організація бухгалтерів-професіоналів, заснована у 1977 р. Її мета – служіння інтересам суспільства, вдосконалення бухгалтерської професії на міжнародному рівні та розвиток сильної міжнародної економіки за допомогою впровадження й дотримання високоякісних професійних стандартів, міжнародного зближення національних стандартів і висловлювання з питань, що викликають широкий суспільний інтерес, де професійні знання бухгалтерів найбільш вагомі.

До МФБ входять 159 членів та асоційованих організацій зі 124 країн світу, що представляють приблизно 2,5 млн практикуючих бухгалтерів, які працюють у промисловості, торгівлі, державному секторі та в освіті. Жодна інша бухгалтерська організація в світі не має такої підтримки та лише невелика кількість інших професійних організацій мають таку саму широку міжнародну підтримку, як МФБ.

Керівні органи МФБ, персонал і волонтери дотримуються принципів чесності, прозорості та компетентності. МФБ прагне також забезпечити дотримання цих принципів професійними бухгалтерами відповідно до *Кодексу етики професійних бухгалтерів*, розробленому Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ).

Додаткову інформацію можна отримати на сайті МФБ <http://www.ifac.org>.

## Ініціативи з установаження стандартів

МФБ давно визнала, що основним методом захисту інтересів громадськості є розробка, впровадження та застосування міжнародно визнаних стандартів як засобу забезпечення достовірності інформації, яку прагнуть отримати інвестори та інші зацікавлені особи.

Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (РМСБО), Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (РМСЕБ) та Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (РМСБОДС) дотримуються жорстких належних правових процедур у розробці високоякісних стандартів в інтересах громадськості у прозорий, ефективний та результативний спосіб. Ці незалежні Ради, що займаються розробкою стандартів, мають консультативні дорадчі групи, які є виразниками інтересів громадськості та включають її представників. Ради видають такі документи:

- Кодекс етики професійних бухгалтерів.
- Міжнародні стандарти аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.
- Міжнародний стандарт контролю якості.

- Міжнародні стандарти освіти.
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору.

PMСАНВ, PMСБО, PMСЕБ і PMСБОДС разом розглядаються як Комітети діяльності в інтересах громадськості. PMСАНВ, PMСБО, PMСЕБ працюють під спостереженням Ради з нагляду в інтересах громадськості. Додаткову інформацію можна отримати на сайті <http://www.ipiob.org/>.

Консультативна група з питань відповідності (КГПВ) наглядає за Програмою відповідності вимогам МФБ організацій-членів та асоційованих членів стосовно застосування ними стандартів, що видаються МФБ та Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Зобов'язання членів викладено у стандартних положеннях щодо зобов'язань членів МФБ. Додаткову інформацію можна отримати на сайті <http://www.ifac.org/complianceprogram>.

## Інші ініціативи

МФБ розробляє посібники та заохочує спільне використання ресурсів для надання допомоги професійним бухгалтерам у бізнесі. Вона також організувала групи, що розглядають питання, які стосуються малих та середніх фірм (МСФ) і підприємств (МСП), а також країн, що розвиваються, оскільки саме вони відіграють важливу роль у світовій економіці.

- Комітет з питань діяльності професійних бухгалтерів у бізнесі

Комітет розробляє посібники із сумлінної практики та інші ресурси, а також полегшує обмін досвідом і знаннями серед своїх членів. Це стосується широкого кола професійних питань, заохочення до високоякісної роботи професійних бухгалтерів у бізнесі та підвищення розуміння громадськістю ролі, яку ці особи відіграють в її організаціях. Додаткову інформацію можна отримати на сайті <http://www.ifac.org/paib>.

- Комітет з малих і середніх фірм

Завдяки Комітету МСФ проблеми МСФ/МСП ураховуються в роботі організацій, що встановлюють стандарти, допомагаючи у такий спосіб сформулювати порядок їх роботи та зробити стандарти, які видаються, придатними до застосування МСФ і МСП. Комітет надає також практичну допомогу у вигляді посібників із застосування та веб-ресурсів, розрахованих на надання допомоги МСФ в ефективному застосуванні міжнародних стандартів і вмілому керівництві своєю практикою. Крім того, Комітет бере участь у таких заходах, як щорічний форум МСФ, що забезпечує йому розуміння питань, які виникають, і надає змогу своєчасно відповідати на потреби свого середовища. Додаткову інформацію стосовно роботи цього Комітету можна отримати на сайті <http://www.ifac.org/smp>.

- Комітет з країн, що розвиваються

Комітет МФБ для країн, що розвиваються, підтримує розвиток бухгалтерської професії в усіх регіонах світу, представляючи та враховуючи інтереси країн, що розвиваються, а також надаючи рекомендації з розвитку бухгалтерської професії в усьому світі. Комітет також займається від їх імені пошуком ресурсів та допомоги для їхнього розвитку серед донорів і членів МФБ. Крім цього, Комітет проводить щорічні форуми, де розглядаються потреби країн, що розвиваються. Додаткову інформацію стосовно роботи цього Комітету можна отримати на сайті <http://www.ifac.org/developingnations>.

- Комітет транснаціональних аудиторів

Комітет створено для представництва в МФБ і висловлення потреб членів Форуму фірм (ФФ), членами якого є міжнародні фірми, що виконують аудит фінансової звітності, яка може використовуватись або використовується одночасно в кількох країнах. Фірми-члени беруть на себе зобов'язання підвищення стандартів міжнародної практики аудиту та слугування інтересам громадськості. Додаткову інформацію стосовно роботи цього Комітету можна отримати на сайті [http://www.ifac.org/Forum\\_of\\_Firms/](http://www.ifac.org/Forum_of_Firms/).

## Інші ресурси

МФБ пропонує великий діапазон публікацій та інших ресурсів. Серед публікацій доступними є:

- *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.*
- *Міжнародні стандарти освіти.*
- *Кодекс етики професійних бухгалтерів.*
- *Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору.*

МФБ видає також матеріали, розраховані на полегшення впровадження міжнародних стандартів, проекти стандартів, консультаційні матеріали, бюлетені та електронні новини (News). Більшість цих публікацій можна отримати в електронному вигляді безоплатно на сайті МФБ. Можна придбати друковані видання. Додаткову інформацію можна отримати на сайті <http://web.ifac.org/publications>.

## Авторські права та переклад

*У заяві про політику МФБ «Політика щодо перевидання або перекладу та перевидання публікацій, виданих Міжнародною федерацією бухгалтерів» викладено політику МФБ про авторські права.*

МФБ визнає важливим надання можливості доступу до стандартів розробникам і користувачам фінансової звітності, аудиторам, законодавцям, юристам, науковцям, студентам та іншим зацікавленим групам у неангломовних країнах

їх рідною мовою. Заява про політику МФБ *«Переклад перевидання стандартів і положень, виданих Міжнародною федерацією бухгалтерів»* визначає політику щодо перекладу й перевидання її стандартів. Додаткову інформацію можна отримати на сайті <http://web.ifac.org/publications>.

# СТРУКТУРА СТАНДАРТІВ, ВИДАНИХ РАДОЮ З МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ ТА НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ

**Кодекс етики професійних бухгалтерів РМСЕБ**





**ПЕРЕДМОВА  
ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ  
КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ,  
ІНШОГО НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ  
ТА СУПУТНІХ ПОСЛУГ**

(чинна з 15 грудня 2011 р.)

**ЗМІСТ**

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b> .....	1–2
<b>Міжнародні стандарти, видані Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості</b> .....	3–4
Офіційні стандарти, видані РМСАНВ .....	3–4
<b>Статус Міжнародних стандартів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості</b> .....	5–17
Міжнародні стандарти аудиту .....	11
Міжнародні стандарти контролю якості .....	12
Інші міжнародні стандарти .....	13 – 16
Професійне судження .....	17
Застосування міжнародних стандартів .....	18 – 19
<b>Матеріали, не обов’язкові для застосування</b> .....	20 – 22
Нотатки з міжнародної практики аудиту .....	21 – 22
Нотатки з практики до інших міжнародних стандартів .....	23
Публікації, підготовлені персоналом РМСАНВ .....	24
<b>Мова</b> .....	25

## **Вступ**

1. Ця Передмова до *Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг* видана для полегшення розуміння сфери застосування та статусу документів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) відповідно до повноважень РМСАНВ.
2. Мета РМСАНВ – розробка міжнародних стандартів та інших офіційних документів, які були б визнані в усьому світі. Члени РМСАНВ діють в інтересах громадськості в цілому та бухгалтерської професії в усьому світі. Саме цьому в своїй діяльності вони можуть зайняти позицію, яка може відрізнитись від існуючої практики в своїй країні чи своїй фірмі, або не відповідати позиції тих осіб чи організацій, які запропонували їх до членства в РМСАНВ.

## **Міжнародні стандарти, видані Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості**

### **Офіційні стандарти, видані РМСАНВ**

3. Стандарти РМСАНВ регулюють виконання завдань з аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, які здійснюються відповідно до Міжнародних стандартів. Вони не мають переважної сили над національними законодавчими чи нормативними документами, які регулюють аудит історичних фінансових звітів або завдань з надання впевненості щодо іншої інформації у конкретній країні та яких необхідно дотримуватись відповідно до національних стандартів цієї країни. Якщо національні законодавчі чи нормативні документи відрізняються від стандартів РМСАНВ або суперечать ним у певному питанні, завдання, яке виконується відповідно до національних вимог, буде автоматично вважатись таким, що не відповідає стандартам РМСАНВ. Професійний бухгалтер не повинен заявляти, що його робота відповідає стандартам РМСАНВ, якщо він неповністю виконав вимоги всіх тих стандартів, що стосуються конкретного завдання.
4. Офіційними стандартами РМСАНВ, обов'язковими до застосування, є Міжнародні стандарти, видані РМСАНВ відповідно до встановленого порядку.

## **Статус Міжнародних стандартів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості**

5. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) слід застосовувати під час аудиту історичної фінансової інформації.
6. Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО) треба застосовувати під час огляду історичної фінансової інформації.

7. Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ) треба застосовувати під час завдань з надання впевненості, що не є аудитами або оглядами історичної фінансової інформації.
8. Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП) треба застосовувати під час виконання завдань з підготовки фінансової інформації, завдань з виконання погоджених процедур та інших супутніх послуг, як зазначено РМСАНВ.
9. МСА, МСЗО, МСЗНВ та МССП разом іменуються Стандартами завдань РМСАНВ.
10. Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ) слід застосовувати при наданні всіх послуг, на які поширюється дія Стандартів завдань РМСАНВ.

### **Міжнародні стандарти аудиту**

11. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) викладені в контексті аудиту фінансових звітів<sup>1</sup> незалежним аудитором. Їх потрібно адаптувати при застосуванні залежно від обставин при застосуванні під час аудиту іншої фінансової інформації. Статус МСА викладено в МСА 200<sup>2</sup>.

### **Міжнародні стандарти контролю якості**

12. МСКЯ слід застосовувати всім фірмам при наданні ними всіх видів послуг, на які поширюється дія Стандартів завдань РМСАНВ. Статус МСКЯ зазначається у вступі до МСКЯ.

### **Інші міжнародні стандарти**

13. Деякі з міжнародних стандартів, наведених у параграфах 6–8, містять цілі, вимоги, матеріали до застосування та інші пояснювальні матеріали, вступний матеріал і визначення. Їх слід розуміти та застосовувати аналогічно тому, як їх пояснено в контексті МСА і завдань з аудиту фінансових звітів у МСА 200.
14. Інші міжнародні стандарти, наведені в параграфах 6–8, містять основні принципи та важливі процедури (виділені жирним шрифтом та означені словами «має» або «слід»), а також відповідні рекомендації у вигляді пояснювальних та інших матеріалів включно з додатками. Основні принципи та важливі процедури треба розуміти й застосовувати в контексті пояснювальних та інших матеріалів, які містять поради щодо їх застосування.

<sup>1</sup> Якщо не визначено інше, «фінансові звіти» – це фінансові звіти, що містять історичну фінансову інформацію.

<sup>2</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

15. Основні принципи та важливі процедури стандарту мають застосовуватись у всіх випадках, якщо вони відповідають обставинам завдання. За виняткових обставин професійний бухгалтер може вважати потрібним відхилитися від відповідної важливої процедури для досягнення мети такої процедури. При виникненні такої ситуації від професійного бухгалтера вимагається документування того, як виконані альтернативні процедури досягли мети відповідної важливої процедури, та в разі, якщо це не є очевидним, причини наведеного вище відхилення. Потреба професійного бухгалтера у відхиленні від відповідної важливої процедури очікується лише тоді, коли в конкретних умовах завдання така процедура не буде ефективною.
16. Додатки, які є частиною матеріалу до застосування стандарту, є його невід'ємною частиною. Ціль та застосування додатка за призначенням пояснюються в основному тексті відповідного стандарту або в назві та вступі до самого додатка.

### **Професійне судження**

17. Характер Міжнародних стандартів вимагає від професійного бухгалтера використання професійного судження під час їх застосування.

### **Застосовність міжнародних стандартів**

18. Обсяг, дата набрання чинності та конкретні обмеження у застосуванні конкретного міжнародного стандарту чітко вказуються в самому стандарті. Якщо у міжнародному стандарті не зазначено інше, професійному бухгалтеру дозволяється застосовувати міжнародний стандарт ще до набрання ним чинності до зазначеної в ньому дати.
19. Міжнародні стандарти стосуються також завдань у державному секторі. Коли це необхідно, додаткові рекомендації для суб'єктів господарювання державного сектору включаються:
  - а) безпосередньо в текст міжнародного стандарту в разі використання МСА та МСКЯ; або
  - б) у розділ «Особливості застосування в державному секторі», розміщеному в кінці інших міжнародних стандартів.

### **Матеріали, не обов'язкові для застосування**

20. Матеріали, не обов'язкові для застосування, включають Зауваження з практики, видані РМСАНВ, та публікації, підготовлені персоналом РМСАНВ. Матеріали, не обов'язкові для застосування, не являють собою частину Міжнародних стандартів РМСАНВ.

**Нотатки з міжнародної практики аудиту**

21. Нотатки з міжнародної практики аудиту (НМПА) не висувають додаткових вимог до аудиторів на додаток до вимог, викладених у МСА; вони також не відмінюють відповідальність аудитора за дотримання вимог усіх МСА, застосованих до аудиту. Вони призначені для поширення тими, хто відповідає за національні стандарти, або використання при розробці відповідних національних матеріалів. Вони також містять матеріали, які фірми можуть використовувати під час розробки програм внутрішнього навчання та внутрішніх стандартів.
22. Залежно від характеру питань, які в них розглядаються, НМПА можуть допомогти аудитору в:
- Отриманні розуміння обставин суб'єкта господарювання під час судження щодо ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення;
  - Судженні щодо дій у відповідь на оцінені ризики, включаючи судження, які процедури можуть виявитися прийнятними за обставин завдання; або
  - Розгляді питань підготовки звіту, включаючи формування думки щодо фінансових звітів та надання інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

**Нотатки з практики до інших міжнародних стандартів**

23. РМСАНВ може також публікувати Нотатки з міжнародної практики огляду (НМПО), Нотатки з міжнародної практики завдань з надання впевненості (НМПЗНВ) та Нотатки з міжнародної практики супутніх послуг (НМПСС) для таких самих цілей, як НМПА для МСА, відповідно для МСЗО, МСЗНВ та МССП.

**Публікації, підготовлені персоналом РМСАНВ**

24. Публікації, підготовлені персоналом РМСАНВ, використовуються для ознайомлення фахівців-практиків з важливими новими питаннями або питаннями у стадії формування через посилання на існуючі вимоги та матеріали до застосування, або привернути їх увагу до відповідних положень стандартів РМСАНВ.

**Мова**

25. Єдиним офіційним текстом Міжнародних стандартів РМСАНВ, Нотаток з практики, проекту для обговорення або інших публікацій є текст, опублікований РМСАНВ англійською мовою.

# ГЛОСАРІЙ ТЕРМІНІВ<sup>1</sup>

(червень 2012 року)

**\*Аналітичні процедури (Analytical procedures)** – 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.

**\*Аномалія (Anomaly)** – викривлення або відхилення, яке очевидно не є репрезентативним для викривлень або відхилень у генеральній сукупності.

**\*Аудит групи (Group audit)** – аудит фінансової звітності групи.

**\*Аудитор (Auditor)** – 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 виконуватиметься або відповідальність покладається на партнера 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.

**\*Аудитор компонента (Component auditor)** – аудитор, який на вимогу аудиторської групи із завдання для групи виконує для аудиту групи роботу щодо фінансової інформації компонента.

**\*Аудитор користувача (User auditor)** – аудитор, який проводить аудити та надає звіти про фінансову звітність суб'єкта господарювання – користувача.

**\*Аудитор організації, що надає послуги (Service auditor)** – аудитор, який за замовленням організації, що надає послуги, надає звіт із надання впевненості щодо засобів контролю в цій організації.

**\*Аудиторська вибірка (вибірка) (Audit sampling (sampling))** – 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 формується висновок за всією генеральною сукупністю.

**\*† Аудиторська група із завдання (Engagement team)** – усі партнери та працівники, які виконують завдання, та будь-які особи, залучені фірмою або мережевою фірмою, які виконують процедури із завдання. До її складу не входять зовнішні експерти, залучені фірмою або мережевою фірмою<sup>2</sup>.

\* Означає термін, визначений в МСА

† Означає термін, визначений в МСКЯ

<sup>1</sup> Для завдань, що стосуються державного сектору, терміни в цьому глосарії слід розуміти як еквіваленти термінів, що використовуються у державному секторі. Якщо облікові терміни не визначено в документах, виданих РМСАНВ, слід посылатись на глосарій термінів, виданий Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

<sup>2</sup> Термін «експерт аудитора» визначено в параграфі 6 а МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора».

\***Аудиторська група із завдання для групи (Group engagement team)** – партнери, в тому числі партнер із завдання для групи, і штатні працівники, які визначають загальну стратегію аудиту групи, обмінюються інформацією з аудитором компонентів, виконують роботу щодо процесу консолідації та оцінюють висновки, сформовані на підставі аудиторських доказів як основи для формулювання думки щодо фінансової звітності групи.

\***Аудиторська документація (Audit documentation)** – запис виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів і висновків, яких дійшов аудитор (іноді також вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»).

\***Аудиторська думка (Audit opinion)** – див. *Модифікована думка (Modified opinion)* та *Немодифікована думка (Unmodified opinion)*.

\***Аудиторська думка про групу (Group audit opinion)** – аудиторська думка про фінансову звітність групи.

\***Аудиторська фірма (Audit firm)** – див. *Фірма (Firm)*.

\***Аудиторський ризик (Audit risk)** – ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення.

\***Аудиторський файл (Audit file)** – одна чи кілька тек або інші носії інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання.

\***Аудиторські докази (Audit evidence)** – 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 (див. *Достатність аудиторських доказів (Sufficiency of audit evidence)* та *Прийнятність аудиторських доказів (Appropriateness of audit evidence)*).

\***Бізнес-ризик (Business risk)** – ризик, що є наслідком значущих умов, подій, обставин, діяльності або бездіяльності, які можуть негативно впливати на здатність суб'єкта господарювання досягти своїх цілей та реалізувати стратегії, а також ризик, що є наслідком встановлення невідповідних цілей і стратегій.

**Вибірка (Sampling)** – див. *Аудиторська вибірка (Audit sampling)*.

**Визначені користувачі (Intended users)** – особа, особи або категорія осіб, для яких фахівець-практик складає звіт із надання впевненості. Відповідальна сторона може виступати одним із визначених користувачів, але не єдиним.

\***Викривлення (Misstatement)** – 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. 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.

**\*Викривлення факту (*Misstatement of fact*)** – інша інформація, не пов’язана з питаннями, розкритими в перевірній аудитором фінансовій звітності, що викладена чи подана неправильно. Суттєве викривлення факту може зашкодити довірі до документа, що містить перевірену аудитором фінансову звітність.

**\*Вияток (*Exception*)** – відповідь, яка засвідчує відмінність між інформацією, на яку був запит або яка міститься у записах суб’єкта господарювання, та інформацією, наданою стороною, що її підтверджує.

**Відповідальна сторона (*Responsible party*)** – особа (або особи), які:

- а) у завданні з надання безпосереднього звіту несуть відповідальність за предмет перевірки або
- б) у завданні, що ґрунтується на твердженнях, несуть відповідальність за інформацію з предмета перевірки (твердження) та можуть нести відповідальність за предмет перевірки.

Відповідальна сторона може бути, а може й не бути стороною, що наймає фахівця-практика (замовником).

**\*† Відповідальний за огляд контролю якості завдання (*Engagement quality control reviewer*)** – партнер, інші особи у фірмі, зовнішня особа з належною кваліфікацією або група, що складається з таких осіб, жодна з яких не є членом аудиторської групи із завдання, має достатній і відповідний досвід та повноваження об’єктивно оцінювати значні судження, які висловила аудиторська група із завдання, а також висновки, яких вона дійшла під час формулювання звіту.

**Відповідні етичні вимоги (*Relevant ethical requirements*)** – етичні вимоги, які поширюються на аудиторську групу із завдання та відповідального за огляд контролю якості завдання і які зазвичай складаються з частин А і Б Кодексу етики Ради з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ) і національних вимог, які є більш суворими.

**Відповідні показники (*Corresponding figures*)** – порівняльна інформація, яка містить суми та розкриття іншої інформації за попередній період, подані як невід’ємна частина фінансової звітності поточного періоду; їх слід тлумачити лише відносно сум і розкриття іншої інформації, що стосуються поточного періоду (мають назву «дані поточного періоду»). Рівень деталізації, поданої у відповідних сумах та розкритті інформації, обумовлюється в основному її доречністю для даних поточного періоду.



**\*Відсутність відповіді (Non-response)** – відсутність відповіді або повної відповіді на запит про позитивне підтвердження від сторони, що надає підтвердження, або повернення чи ненадходження запиту щодо позитивного підтвердження.

**\*Властивий ризик (Inherent risk)** – див. *Ризик суттєвого викривлення (Risk of material misstatement)*.

**\*Внутрішні аудитори (Internal auditors)** – особи, обов'язком яких є виконання функцій внутрішнього аудиту. Внутрішні аудитори можуть працювати у структурному підрозділі внутрішнього аудиту або подібному підрозділі.

**\*Внутрішній контроль (Internal control)** – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів. Термін «заходи контролю» стосується будь-яких аспектів одного чи кількох компонентів внутрішнього контролю.

**\*† Впевненість (Assurance)** – див. *Достатня впевненість (Reasonable assurance)*.

**\*Всеохоплюючий (Pervasive)** – термін, який застосовують у контексті викривлень для опису їх впливу на фінансову звітність або можливого впливу на фінансову звітність викривлень (якщо вони є), які залишилися невиявленими через неможливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази. Всеохоплюючим впливом на фінансову звітність вважають вплив, який за суженням аудитора:

- а) не обмежується певними елементами, рахунками або статтями фінансової звітності;
- б) якщо й є обмеженням, як зазначено вище, охоплює або може охоплювати значну частину фінансової звітності;
- в) має принципове значення для розуміння фінансової звітності користувачами, якщо йдеться про розкриття інформації.

**\*Генеральна сукупність (Population)** – вся множина даних, із якої здійснюють вибірку і за якою аудитор має намір зробити висновки.

**\*Група (Group)** – усі компоненти, фінансова інформація яких включена до складу фінансової звітності групи. Група завжди має більш як один компонент.

**\*Дата аудиторського звіту (Date of the auditor's report)** – дата, обрана аудитором для датування звіту щодо фінансової звітності відповідно до МСА 700<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

**\*Дата затвердження фінансової звітності (Date of approval of the financial statements)** – 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.

**Дата звіту (стосовно контролю якості) (Date of report) (in relation to quality control)** – дата, яку обрав фахівець-практик для датування звіту.

**\*Дата оприлюднення фінансової звітності (Date the financial statements are issued)** – дата, коли аудиторський звіт і перевірена аудитором фінансова звітність стали доступними третім сторонам.

**\*Дата фінансової звітності (Date of the financial statements)** – дата, на яку припадає кінець останнього періоду, який охоплює фінансова звітність.

**Державний сектор (Public sector)** – органи державного управління, регіональні органи самоврядування (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцеві органи самоврядування (наприклад, міські, селищні) і відповідні державні установи (наприклад, агенції, ради, комісії та підприємства).

**\*Діапазон аудитора (Auditor's range)** – див. *Точкова оцінка аудитора (Auditor's point estimate)*.

**\*Діяльність внутрішнього аудиту (Internal audit function)** – діяльність з оцінки, яка організована як підрозділ суб'єкта господарювання або надається йому як послуга. Її функції охоплюють серед іншого перевірку, оцінку та моніторинг адекватності й ефективності внутрішнього контролю.

**Додаткова інформація (Supplementary information)** – інформація, яку подають разом із фінансовою звітністю і яка не вимагається відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, використаної для складання фінансової звітності; як правило, її подають або в додаткових таблицях, або в додаткових примітках.

**Додаткові заходи контролю суб'єкта господарювання–користувача (Complementary user entity controls)** – заходи контролю, які, як припускає організація, що надає послуги, будуть застосовані користувачами та, якщо це необхідно для досягнення цілей контролю, визначаються в описі її системи.

**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»).

**\*Допустима норма відхилення (Tolerable rate of deviation)** – 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 він встановив.

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

**\*Досвідчений аудитор (Experienced auditor)** – особа (незалежно від того, чи працює вона на фірмі чи є сторонньою для неї), яка має практичний досвід з аудиту та належне розуміння:

- а) процесів аудиту;
- б) МСА та застосованих законодавчих і нормативних вимог;
- в) бізнес-середовища, в якому функціонує суб'єкт господарювання;
- г) питань аудиту та фінансової звітності, що стосуються галузі суб'єкта господарювання.

**Досліджувати (Investigate)** – робити запити для вирішення питань, які виникають внаслідок інших процедур.

**\*Достатність (аудиторських доказів) (Sufficiency of audit evidence)** – міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів.

**\*Достатня впевненість (Reasonable assurance) (в контексті завдань з надання впевненості, включаючи завдання з аудиту та контролю якості) (in the context of assurance engagements, including audit engagements, and quality control)** – високий, але не абсолютний рівень впевненості.

**Екологічний ризик (Environmental risk)** – за певних обставин чинники, доречні для оцінки властивого ризику з метою розробки загального плану аудиту, можуть охоплювати ризик суттєвого викривлення фінансової звітності через екологічні питання.

**\*Експерт (Expert)** – див. *Експерт аудитора та Експерт від управлінського персоналу (Auditor's expert and Management's expert)*.

**\*Експерт аудитора (Auditor's expert)** – особа або організація, яка володіє спеціальними знаннями в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, і роботу якої у цій галузі використовує аудитор для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів. Експерт аудитора може бути або внутрішнім експертом (який є партнером<sup>4</sup> або штатним працівником, у тому числі тимчасовим працівником фірми аудитора або мережевої фірми), або зовнішнім експертом аудитора.

**\*Експерт від управлінського персоналу (Management's expert)** – особа або організація з належною кваліфікацією у сфері, що не належить до

<sup>4</sup> Терміни «партнер» і «фірма» слід застосовувати як такі, що означають їх еквіваленти у державному секторі, якщо це доречно.

бухгалтерського обліку або аудиту, діяльність якої у цій сфері використовує суб'єкт господарювання для надання йому допомоги у складанні фінансової звітності.

**\*Елемент (Element)** – див. *Елемент фінансового звіту (Element of a financial statement)*.

**\*Елемент вибірки (Sampling unit)** – окремі елементи, що становлять генеральну сукупність.

**\*Елемент фінансового звіту (в контексті МСА 805<sup>5</sup>) (Element of a financial statement) (in the context of ISA 805)** – елемент, рахунок або стаття фінансового звіту.

**Завдання з надання впевненості (Assurance engagement)** – завдання, за яким фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за відповідними критеріями. Результатом оцінки або визначення предмета перевірки є інформація, отримана через застосування критеріїв до предмета перевірки (див. також Інформація з предмета перевірки (Subject matter information)). Відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості фахівцеві-практику дозволяється виконувати два типи завдань з надання впевненості: завдання з надання достатньої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості.

**Завдання з надання достатньої впевненості (Reasonable assurance engagement)** – метою завдання з надання достатньої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня за обставин завдання як основи для надання позитивної форми висновку фахівця-практика.

**Завдання з надання обмеженої впевненості (Limited assurance engagement)** – метою завдання з надання обмеженої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, який є прийнятним за обставин завдання, але більшим, ніж у завданні з надання достатньої впевненості як основи для надання негативної форми висновку фахівця-практика.

**Завдання з огляду (Review engagement)** – мета завдання з огляду полягає в тому, щоб на основі процедур, які не дають усіх доказів, що їх вимагав би аудит, надати аудитору змогу констатувати, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає підстави стверджувати, що фінансова звітність не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

<sup>5</sup> Обставини завдання включають умови завдання, в тому числі, чи є воно завданням із надання достатньої впевненості або завданням із надання обмеженої впевненості, характеристики предмета завдання, критерії, які слід застосовувати, потреби визначених користувачів, важливі характеристики відповідальної сторони та її середовища, а також інші питання, наприклад події, операції, умови та практики, які можуть значно впливати на завдання.

**\*Завдання з підготовки інформації (Compilation engagement)** – завдання, при виконанні якого використовується бухгалтерський, а не аудиторський досвід для збору, класифікації та узагальнення фінансової інформації.

**Завдання з погоджених процедур (Agreed-upon procedures engagement)** – завдання, в якому аудитору доручається виконати процедури аудиторського характеру, які були узгоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами, та надати звіт про отримані результати.

Одержувачі цього звіту формулюють свої власні висновки на основі звіту аудитора. Звіт надається лише тим сторонам, які домовилися про виконання цих процедур, оскільки інші сторони, не обізнані з обґрунтуванням таких процедур, можуть неправильно тлумачити результати.

**Загальна стратегія аудиту (Overall audit strategy)** – стратегія, яка встановлює обсяг, час і напрям аудиту та є основою для розробки більш детального плану проведення аудиту.

**Загальні засоби контролю ІТ (General IT-controls)** – політики і процедури, які пов'язані з багатьма прикладними програмами та підтримують ефективне функціонування засобів контролю за прикладними програмами, забезпечують безперервне належне функціонування інформаційних систем. Загальні засоби контролю ІТ, як правило, містять засоби контролю щодо: центру обробки даних і роботи мережі; придбання, заміни та технічного обслуговування системного програмного забезпечення; безпеки доступу; придбання, розробки та технічного обслуговування прикладних програм.

**Залишки на початок періоду (Opening balances)** – залишки на рахунках, які існують на початок періоду. Вони ґрунтуються на залишках на рахунках на 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, такої як непередбачені події та прийняті зобов'язання, яка існувала на початок періоду.

**Запит (Inquiry)** – запит, який передбачає пошук інформації (як фінансової, так і нефінансової) у обізнаних осіб у межах чи поза межами суб'єкта господарювання.

**\*Запит аудитора щодо негативного підтвердження (Negative confirmation request)** – запит, згідно з яким сторона, що надає підтвердження, надсилає свою відповідь безпосередньо аудитору тільки в разі незгоди з наведеною у запиті інформацією.

**\*Запит аудитора щодо позитивного підтвердження (Positive confirmation request)** – запит, згідно з яким сторона, що надає підтвердження, надсилає свою відповідь безпосередньо аудитору і зазначає свою згоду чи незгоду з наведеною у запиті інформацією або надає зазначену в запиті інформацію.

**\*Зареєстрований на біржі суб'єкт господарювання (Listed entity)** – суб'єкт господарювання, акції, акціонерний капітал чи боргові цінні папери якого котируються або зареєстровані на визнаній фондовій біржі або операції з якими здійснюються за нормативними актами визнаної фондової біржі чи іншого аналогічного органу.

**Засоби контролю за доступом (Access controls)** – процедури, розроблені для обмеження доступу до онлайн-терміналів, програм і даних. Складаються з «розпізнавання користувача» та «авторизації користувача». «Розпізнавання користувача», як правило, спрямоване на визначення користувача за допомогою засобів його ідентифікації при вході в систему, паролів, карток доступу або біометричних даних. «Авторизація користувача» складається з правил доступу для визначення того, до яких із комп'ютерних ресурсів кожен користувач має право доступу. Зокрема, такі процедури призначені для запобігання або виявлення:

- а) несанкціонованого доступу до онлайн-терміналів, програм і даних;
- б) введення несанкціонованих операцій;
- в) несанкціонованих змін файлів даних;
- г) використання комп'ютерних програм несанкціонованим персоналом;
- г) використання несанкціонованих комп'ютерних програм.

**Засоби контролю за прикладними програмами інформаційних технологій (Application controls in information technology)** – ручні або автоматизовані процедури, які зазвичай функціонують на рівні бізнес-процесу. Засоби контролю за прикладними програмами можуть мати запобіжний або розпізнавальний характер, вони призначені для забезпечення цілісності облікових записів. Відповідно засоби контролю за прикладними програмами стосуються процедур, які використовують для ініціювання, запису, обробки та відображення в звітності операцій або інших фінансових даних.

**\*Застосовані критерії (у контексті МСА 810) (Applied criteria (in the context of ISA 810))** – критерії, які були застосовані управлінським персоналом при складанні узагальноної фінансової звітності.

**\*Застосовна концептуальна основа фінансової звітності (Applicable financial reporting framework)** – 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 законодавством чи нормативними актами.

Термін «концептуальна основа достовірного подання» вживають для зазначення концептуальної основи фінансової звітності, яка потребує відповідності вимогам концептуальної основи і:

- а) 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;
- б) прямо підтверджує, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно відхилитися від вимоги концептуальної основи. Очікується, що такі відхилення можливі лише за надзвичайно рідкісних обставин.

Термін «концептуальна основа дотримання вимог» уживають для зазначення концептуальної основи фінансової звітності, яка вимагає дотримання вимог концептуальної основи, але не містить підтверджень у пунктах а і б, наведених вище.

**Заходи контролю (Control activities)** – політики та процедури, що допомагають забезпечити виконання розпоряджень управлінського персоналу. Заходи контролю є компонентом внутрішнього контролю

**\*Заходи контролю на рівні групи (Group-wide controls)** – заходи контролю, розроблені, впроваджені та підтримувані управлінським персоналом групи щодо фінансової звітності групи.

**\*Звіт з опису та структури заходів контролю організації, що надає послуги (Report on the description and design of controls at a service organization)** (у МСА 402<sup>6</sup> називається звітом 1-го типу (referred to in ISA 40218 as a type 1 report) – звіт, який містить:

- а) підготовлений управлінським персоналом організації, що надає послуги, опис її системи, цілей і відповідних заходів контролю, які були розроблені та впроваджені станом на визначену дату;
- б) звіт аудитора організації, що надає послуги, з метою надання достатньої впевненості, який включає аудиторську думку щодо опису системи, цілей і відповідних заходів контролю в організації, що надає послуги, і прийнятності структури засобів контролю для досягнення визначених цілей контролю.

**\*Звіт з опису, структури та ефективності функціонування заходів контролю організації, що надає послуги (Report on the description, design, and operating effectiveness of controls at a service organization)** (у МСА 402 називається звітом 2-го типу (referred to in ISA 402 as a type 2 report) – звіт, який містить:

- а) підготовлений управлінським персоналом організації, що надає послуги, опис її системи, цілей і відповідних заходів контролю, їхньої структури та впровадження станом на визначену дату або протягом визначеного

<sup>6</sup> МСА 402 «Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організації, що надають послуги».

періоду і в деяких випадках ефективності їх функціонування протягом зазначеного періоду;

- б) звіт аудитора організації, що надає послуги, з метою надання достатньої впевненості, який включає:
  - і) аудиторську думку стосовно опису системи, цілей і відповідних заходів контролю в організації, що надає послуги, прийнятності структури заходів контролю для досягнення визначених цілей та ефективності функціонування заходів контролю;
  - іі) опис тестів контролю, проведених аудитором організації, що надає послуги, та їх результатів.

***Звіт про екологічну оцінку результатів діяльності (Environmental performance report)*** – звіт, відокремлений від фінансової звітності, в якому суб’єкт господарювання надає третім сторонам якісну інформацію про свої зобов’язання щодо екологічних аспектів бізнесу, своїх політик і цілей у цій сфері, досягнень в управлінні співвідношенням бізнес-процесів та екологічним ризиком, кількісну інформацію про екологічну діяльність.

***\*Значний недолік внутрішнього контролю (Significant deficiency in internal control)*** – недолік або поєднання недоліків у внутрішньому контролі, які, за професійним судженням аудитора, є досить важливими, щоб заслуговувати на увагу тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

***\*Значний ризик (Significant risk)*** – ідентифікований та оцінений ризик суттєвого викривлення, що, за судженням аудитора, потребує спеціального розгляду аудитором.

***\*Значущий компонент (Significant component)*** – компонент, ідентифікований аудиторською групою із завдання для групи, який:

- а) має індивідуальну фінансову значущість для групи;
- б) ймовірно через свій особливий характер чи обставини може містити значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи.

***Значущість (Significance)*** – відносна важливість питання в конкретному контексті. Значущість питання оцінює фахівець-практик у тому контексті, в якому воно розглядається. Це може, наприклад, включати обґрунтовану можливість змінити або вплинути на рішення визначених користувачів звіту фахівця-практика; або, якщо контекстом є судження, чи повідомляти про питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями, чи вважатимуть вони це питання важливим з огляду на свої обов’язки. Значущість можна розглядати в контексті кількісних або якісних чинників, наприклад відносної величини, характеру та впливу на предмет перевірки і висловленої зацікавленості передбачуваних користувачів або одержувачів.

***\*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.

**Інформаційна система для фінансової звітності (Information system relevant to financial reporting)** – компонент внутрішнього контролю, що містить систему фінансової звітності та складається з процедур і записів, створених для ініціювання, реєстрації, обробки й відображення у звітності операцій (а також подій та умов) суб'єкта господарювання і для ведення обліку відповідних активів, зобов'язань та власного капіталу.

**Інформація з предмета перевірки (Subject matter information)** – результат оцінки або визначення предмета перевірки. Саме щодо інформації з предмета перевірки фахівець-практик збирає достатні та відповідні докази, що забезпечать обґрунтовану основу для висловлення висновку в звіті з надання впевненості.

**Інша інформація (Other information)** – фінансова та нефінансова інформація (крім фінансової звітності й аудиторського звіту щодо неї), що включена за законом, нормативним актом або традицією до складу документа, який містить перевірену аудитором фінансову звітність та аудиторський звіт щодо неї.

**\*Історична фінансова інформація (Historical financial information)** – 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.

**Компонент (Component)** – суб'єкт господарювання або вид господарської діяльності, про яку управлінський персонал групи або компонента складає фінансову інформацію, яку слід включати до складу фінансової звітності групи.

**Комп'ютеризовані методи аудиту (Computer-assisted audit techniques)** – прикладні програми аудиторських процедур з використанням комп'ютера як засобу аудиту (відомі також під назвою «комп'ютеризовані методи аудиту» (КМА).

**\*Концептуальна основа достовірного подання (Fair presentation framework)** – див. *Застосовна концептуальна основа фінансової звітності (Applicable financial reporting framework)* та *Концептуальна основа загального призначення (General purpose framework)*.

**\*Концептуальна основа дотримання вимог (Compliance framework)** – див. *Застосовна основа фінансової звітності (Applicable financial reporting framework)* та *Концептуальна основа загального призначення (General purpose framework)*.

**\*Концептуальна основа загального призначення (General purpose framework)** – концептуальна основа фінансової звітності призначена відповідати загальним потребам широкого кола користувачів у фінансовій

інформації. Може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог.

Термін «концептуальна основа достовірного подання» вживають для зазначення концептуальної основи фінансової звітності, яка потребує дотримання вимог концептуальної основи і:

- а) підтверджує, прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути необхідно надати розкриття інформації, крім тієї, що конкретно вимагає концептуальна основа;
- б) прямо підтверджує, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно відхилитися від вимоги концептуальної основи. Очікується, що такі відхилення можливі лише за надзвичайно рідкісних обставин.

Термін «концептуальна основа дотримання вимог» уживається для зазначення концептуальної основи фінансової звітності, яка вимагає дотримання вимог концептуальної основи, але не містить підтверджень у пунктах а і б, наведених вище<sup>7</sup>.

**\*Концептуальна основа спеціального призначення (*Special purpose framework*)** – концептуальна основа фінансової звітності, призначена для задоволення інформаційних потреб конкретних користувачів. Може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог<sup>8</sup>.

**Корпоративне управління (*Corporate governance*)** – див. *Управління (Governance)*.

**Критерії (*Criteria*)** – контрольні показники, які використовують для оцінки або визначення предмета перевірки, включаючи контрольні показники подання та розкриття інформації, якщо це доречно. Критерії можуть бути формальними або менш формальними. Можуть існувати різні критерії для одного й того самого предмета перевірки. Належні критерії потрібні для обґрунтовано послідовної оцінки чи визначення предмета перевірки в контексті професійного судження.

**Лист-зобов'язання (*Engagement letter*)** – письмові умови завдання у формі листа.

**Мале підприємство (*Smaller entity*)** – суб'єкт господарювання, якому зазвичай властиві такі якісні характеристики:

- а) володіння та управління зосереджено у невеликій кількості осіб (часто в руках однієї особи; це може бути фізична особа або інше підприємство, у власності якого перебуває суб'єкт господарювання, за умови, що власник демонструє відповідні якісні характеристики), а також:

<sup>7</sup> МСА 200, параграф 13 д.

<sup>8</sup> МСА 200, параграф 13 д.

- б) одна або кілька з таких характеристик:
- i) прості та нескладні операції;
  - ii) спрощена система ведення обліку;
  - iii) незначна кількість напрямів економічної діяльності та мала кількість продукції за кожним із них;
  - iv) обмежена кількість засобів внутрішнього контролю;
  - v) небагато рівнів управлінського персоналу з повноваженнями щодо широкого кола засобів контролю; або
  - vi) нечисленний персонал з широким колом обов'язків для багатьох працівників.

Ці якісні характеристики не є вичерпними, вони притаманні не тільки малим підприємствам, а малі підприємства, в свою чергу, не обов'язково мають демонструвати всі наведені характеристики.

\**†* **Мережа (Network)** – більша за розміром структура:

- а) призначена для співпраці, та
- б) явною метою якої є спільна участь у розподілі прибутку чи витрат або яка перебуває у спільному володінні, під спільним контролем чи управлінням і має спільну політику та процедури контролю якості, спільну стратегію ведення бізнесу, використовує спільну торгову назву або значну частину професійних ресурсів.

\**†* **Мережева фірма (Networkfirm)** – фірма або суб'єкт господарювання, який належить до мережі.

\***Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards)** – Міжнародні стандарти фінансової звітності, оприлюднені Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

\***Модифікована думка (Modified opinion)** – умовно-позитивна думка, негативна думка або відмова від висловлення думки.

\**†* **Моніторинг (стосовно контролю якості) (Monitoring (in relation to quality control))** – процес, що включає постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, в тому числі періодичну перевірку обраних завершених завдань; призначений для надання фірмі обґрунтованої впевненості в тому, що її система контролю якості функціонує ефективно.

**Моніторинг заходів контролю (Monitoring of controls)** – процес, призначений оцінити ефективність діяльності з внутрішнього контролю в часі. Він охоплює вчасну оцінку структури і функціонування заходів контролю та вживання необхідних виправних заходів, модифікованих відповідно до змін в умовах. Моніторинг заходів контролю є компонентом внутрішнього контролю.

**Належні критерії (Suitable criteria)** – критерії, які мають такі характеристики:

- а) доречність – доречні критерії сприяють висновкам, що допомагають визначенням користувачам у процесі прийняття рішень;
- б) повнота – критерії є достатньо повними, якщо не пропущені важливі чинники, які можуть впливати на висновки в контексті обставин завдання. Повні критерії містять, за потреби, контрольні показники для подання й розкриття інформації;
- в) достовірність – достовірні критерії уможливають обґрунтовану послідовну оцінку чи визначення предмета перевірки, включаючи, якщо це доречно, подання та розкриття інформації, якщо вони застосовуються за подібних обставин однаково кваліфікованими фахівцями-практиками;
- г) нейтральність – нейтральні критерії сприяють неупередженим висновкам;
- г) зрозумілість – зрозумілі критерії сприяють висновкам, що є чіткими, висчерпними та тлумачення яких не може значно відрізнятись.

**\*† Належно кваліфікована зовнішня особа (Suitably qualified external person)** – особа, яка є сторонньою для фірми, має компетентність та кваліфікацію, що дають їй змогу діяти як партнер із завдання, наприклад партнер іншої фірми чи працівник (із належним досвідом) професійної бухгалтерської організації, члени якої можуть виконувати аудити та огляди історичної фінансової інформації, інші завдання з надання впевненості або супутніх послуг, або організації, що надає відповідні послуги з контролю якості.

**Наскрізна перевірка (Walk-through test)** – перевірка, яка передбачає стеження кількох операцій у системі фінансової звітності.

**Невизначеність (Uncertainty)** – ситуація, результат якої залежить від майбутніх дій або подій, які суб'єкт господарювання безпосередньо не контролює, але які можуть вплинути на фінансову звітність.

**\*Невизначеність попереднього оцінювання (Estimation uncertainty)** – чутливість облікової оцінки та розкриття пов'язаної з нею інформації до властивої неточності їх вимірювання.

**\*Невиправлені викривлення (Uncorrected misstatements)** – викривлення, які аудитор накопичив у процесі аудиторської перевірки і які не були виправлені.

**\*Невідповідність (Inconsistency)** – інша інформація, що суперечить інформації, яка міститься у перевірній аудитором фінансовій звітності. Суттєва невідповідність може викликати сумніви щодо аудиторських висновків, зроблених виходячи з раніше одержаних аудиторських доказів, та, можливо, щодо основи аудиторської думки про фінансову звітність.

**\*Недолік внутрішнього контролю (Deficiency in internal control)** – недолік, який існує, якщо:

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

**\*Недотримання вимог (у контексті МСА 250<sup>9</sup>) (Non-compliance (in the context of ISA 250))** – дії або бездіяльність (навмисні та ненавмисні) з боку суб'єкта господарювання, які суперечать чинному законодавству чи 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.

**Незаконне привласнення активів (Misappropriation of assets)** – дії, які стосуються крадіжки активів суб'єкта господарювання та часто здійснюються найманими працівниками у відносно невеликих і несуттєвих розмірах. Однак у незаконному привласненні активів може брати участь також управлінський персонал, для якого, як правило, легше замаскувати або приховати незаконне привласнення такими способами, що їх важко виявити.

**Незалежність<sup>10</sup> (Independence)** включає:

- а) незалежність думки – спрямованість думки, яка дає можливість висловити думку без будь-якого впливу, що може поставити під загрозу професійне судження, і діяти чесно, з об'єктивністю та з професійним скептицизмом;
- б) незалежність поведінки – уникнення фактів та обставин настільки суттєвих, що розсудлива і поінформована третя сторона, зваживши всю відповідну інформацію, у тому числі вжиті застережні заходи, обґрунтовано дійшла б висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми або члена групи з надання впевненості були поставлені під загрозу.

**\*Немодифікована думка (Unmodified opinion)** – думка, висловлена аудитором, якщо він дійшов висновку про те, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності».

<sup>10</sup> Як визначено в Кодексі етики професійних бухгалтерів РМСЕБ.

<sup>11</sup> У параграфах 35–36 МСА 700 йдеться про формулювання, які слід застосовувати для висловлення цієї думки у випадку концептуальної основи достовірного подання та концептуальної основи дотримання вимог відповідно.

**Неправдива фінансова звітність (Fraudulent financial reporting)** – звітність, яка містить навмисні викривлення, включаючи пропуск сум або розкриття інформації у фінансовій звітності, з метою введення в оману користувачів фінансової звітності.

**\*Облікова оцінка (Accounting estimate)** – приблизне значення грошової суми за відсутності точних засобів оцінки. Цей термін вживають щодо суми, яка визначена за справедливою вартістю, у випадках, якщо існує невизначеність попереднього оцінювання, а також до інших сум, які потребують оцінки. У разі, якщо МСА 540<sup>12</sup> розглядає лише облікові оцінки, що стосуються оцінювання за справедливою вартістю, вживають термін «облікові оцінки за справедливою вартістю».

**\*Облікові записи (Accounting records)** – початкові бухгалтерські записи та підтвердні записи (наприклад, чеки і записи електронних переказів коштів; рахунки-фактури; контракти; Головна і допоміжні 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, зв'язки й розкриття інформації).

**Обсяг огляду (Scope of a review)** – процедури огляду, які вважають необхідними за певних обставин для досягнення мети огляду.

**Огляд (щодо контролю якості) (Review in relation to quality control)** – оцінка якості виконаної роботи та висновків, яких дійшли інші особи.

**\*Огляд контролю якості завдання (Engagement quality control review)** – процес, призначений для забезпечення об'єктивної оцінки на дату звіту або раніше, значних суджень, які висловила аудиторська група із завдання, або висновків, яких вона дійшла під час формулювання звіту. Призначений для аудитів фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання та інших завдань (якщо вони є), для яких фірма визначила необхідність огляду контролю якості завдання.

**\*Операція між незалежними сторонами (Arm's length transaction)** – 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.

**\*Організація, що надає послуги (Service organization)** – стороння організація (або частина сторонньої організації), яка надає суб'єктам господарювання – користувачам послуги, що є частиною інформаційних систем, важливих для фінансової звітності цих суб'єктів господарювання.

**Оцінювати (Assess)** – аналізувати ідентифіковані ризики суттєвого викривлення, щоб дійти висновку про їх значущість. Термін «оцінювати»

<sup>12</sup> МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації».

(Assess) традиційно використовують лише щодо ризику (див. також *Оцінювати (Evaluate)*).

**Оцінювати (Evaluate)** – ідентифікувати та аналізувати відповідні питання, включаючи виконання в разі потреби додаткових процедур, щоб дійти конкретного висновку за справою. Термін «оцінювати» (Evaluate) традиційно використовують лише стосовно низки питань (включаючи докази, результати процедур та ефективність дій управлінського персоналу у відповідь на ризик (див. також *Оцінювати (Assess)*).

**\*Параграф з інших питань (Other Matter paragraph)** – параграф, включений до аудиторського звіту, який не стосується питань, поданих або розкритих у фінансовій звітності, але, за судженням аудитора, є важливим для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора й аудиторського звіту.

**\*Партнер (Partner)** – будь-яка особа, уповноважена приймати від імені фірми зобов'язання щодо виконання завдання з надання професійних послуг.

**\*Партнер із завдання<sup>13</sup> (Engagement partner)** – партнер або інша особа у фірмі, яка несе відповідальність за завдання, його виконання та звіт, що надається від імені фірми, і яка, якщо це потрібно, має відповідні повноваження від професійної, юридичної або регуляторної організації.

**\*Партнер із завдання для групи (Group engagement partner)** – партнер або інша особа на фірмі, яка несе відповідальність за завдання з аудиту групи та його виконання, а також за аудиторський звіт щодо фінансової звітності групи, який надається від імені фірми. Якщо спільні аудитори проводять аудит групи, спільні партнери із завдання та їх аудиторські групи із завдання вважаються партнером із завдання для групи та аудиторською групою із завдання для групи.

**\*Перевірена аудитором фінансова звітність (у контексті МСА 810) (Audited financial statements (in the context of ISA 810))** – фінансова звітність<sup>14</sup>, яка перевірена аудитором відповідно до МСА та яка є основою для складання узагальненої фінансової звітності.

**\*Перевірка (щодо контролю якості) (Inspection (in relation to quality control))** – процедури, які стосуються завершених завдань та призначені для отримання доказів дотримання аудиторськими групами із завдання політик і процедур фірми щодо контролю якості.

**Перевірка (як аудиторська процедура) (Inspection (as an audit procedure))** – перевірка записів або документів (внутрішніх чи зовнішніх) у паперовій, електронній формах або відображених на інших носіях чи фізична перевірка активів.

<sup>13</sup> Терміни «партнер із завдання», «партнер» та «фірма» слід застосовувати як такі, що означають їх еквіваленти у державному секторі, якщо це доречно.

<sup>14</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»; в параграфі 13м визначено термін «фінансова звітність».

***\*Передумова, пов'язана з відповідальністю управлінського персоналу і за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, на основі якої проводиться аудит (Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted)*** – передумова, яка полягає в тому, що управлінський персонал і за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнали і розуміють, що вони несуть відповідальність, яка є фундаментальною для проведення аудиту згідно з МСА. Це відповідальність за:

- a) складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи складання фінансової звітності, включаючи в разі потреби її достовірне подання;
- б) внутрішній контроль, який управлінський персонал і в разі потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, вважають необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок помилки або шахрайства;
- в) забезпечення аудитора:
  - i) доступом до всієї інформації, відомої управлінському персоналу, і за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, яка є важливою для складання фінансової звітності, такої як облікові записи, документація та ін.;
  - ii) додатковою інформацією, яку може вимагати аудитор в управлінського персоналу і за потреби в тих, кого наділено найвищими повноваженнями, для цілей аудиту;
  - iii) необмеженим доступом до працівників суб'єкта господарювання, від яких аудитор вважає потрібним одержати аудиторські докази.

У випадку концептуальної основи достовірного подання пункт а, наведений вище, може бути перефразований як «за складання та достовірне подання фінансової звітності відповідно до концептуальної основи фінансової звітності» або «за складання фінансової звітності, яка відображає достовірну та справедливу інформацію відповідно до концептуальної основи фінансової звітності».

«Передумова, пов'язана з відповідальністю управлінського персоналу і за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, на основі якої проводиться аудит», може мати назву «передумова».

***\*Передумови для проведення аудиту (Preconditions for an audit)*** – 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 умови проведення аудиту<sup>15</sup>.

<sup>15</sup> МСА 200, параграф 13.



**\*Персонал (Personnel)** – партнери та інші працівники.

**Перспективна оцінка (Projection)** – майбутня фінансова інформація, складена на основі:

- а) гіпотетичних припущень про майбутні події та дії управлінського персоналу, які, як очікується, не обов'язково відбуватимуться; наприклад, якщо деякі суб'єкти господарювання розпочинають свою діяльність або розглядають можливість істотних змін характеру своєї діяльності;
- б) поєднання найкращої оцінки та гіпотетичних припущень.

**\*Перше завдання з аудиту (Initial audit engagement)** – завдання з аудиту, в якому:

- а) фінансова звітність за попередній період не перевірялася аудитором;
- б) фінансова звітність за попередній період перевірялася попереднім аудитором.

**\*Письмові запевнення (Written representation)** – письмова заява управлінського персоналу, надана аудитору для підтвердження певних питань або обґрунтування інших аудиторських доказів. У цьому контексті письмові запевнення не включають фінансову звітність, твердження, які вона містить, або підтвердну документацію – облікові книги та записи.

**Питання, пов'язані з охороною довкілля (Environmental matters)** – це:

- а) ініціативи, спрямовані на запобігання, зменшення або усунення шкоди, завданої довкіллю, або для вживання заходів, спрямованих на збереження відновлюваних і не відновлюваних природних ресурсів (такі ініціативи можуть вимагатися законодавством і нормативними актами з охорони довкілля або контрактами; їх можуть здійснювати добровільно);
- б) наслідки порушення законодавства та нормативних актів з охорони довкілля;
- в) наслідки екологічної шкоди, завданої іншим сторонам або природним ресурсам;
- г) наслідки відповідальності за дії інших осіб, установлені законом (наприклад, відповідальності за шкоду, завдану попередніми власниками).

**Повторне виконання (Reperformance)** – незалежне виконання аудитором процедур чи вживання заходів контролю, які спершу виконувались як частина процедур внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

**Повторне обчислення (Recalculation)** – процедура, яка передбачає перевірку математичної правильності документів або записів.

**\*Пов'язана сторона (Related party)** – сторона, яка є:

- а) пов'язаною стороною згідно з визначенням у застосовній концептуальній основі фінансової звітності;
- б) якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності визначає мінімальні вимоги щодо пов'язаної сторони або не містить їх зовсім, тоді пов'язаною стороною є:
  - i) 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;
  - ii) інший суб'єкт господарювання, над яким суб'єкт господарювання, що звітує, здійснює контроль чи суттєвий вплив безпосередньо або опосередковано через одного або кількох посередників;
  - iii) інший суб'єкт господарювання, який перебуває під спільним контролем разом із суб'єктом господарювання, що звітує, через:
    - а. спільних контролюючих власників;
    - б. власників, які є близькими родичами;
    - в. спільний провідний управлінський персонал.

Проте суб'єкти господарювання, що перебувають під спільним контролем держави (органів державної влади, регіональних або місцевих органів самоврядування), не вважаються пов'язаними, якщо вони спільно не здійснюють значних господарських операцій або спільно не використовують значний обсяг ресурсів.

**\*Подальші події (Subsequent events)** – події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту, і факти, які стають відомими аудитору після дати аудиторського звіту.

**Помилка (Error)** – ненавмисне викривлення фінансової звітності, включаючи пропуск суми або розкриття інформації.

**\*Попередній аудитор (Predecessor auditor)** – аудитор з іншої аудиторської фірми, який проводив аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання у попередньому періоді та який був замінений теперішнім аудитором.

**\*Порівняльна інформація (Comparative information)** – суми та розкриття інформації, які входять до складу фінансової звітності стосовно одного чи кількох попередніх періодів відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

**\*Порівняльна фінансова звітність (Comparative financial statements)** – порівняльна інформація, яка містить суми та розкриття іншої інформації за попередній період для порівняння з фінансовою звітністю поточного періоду, проте якщо ця звітність перевірена аудитором, то на неї робиться посилання в аудиторській думці. Рівень інформації, що входить до складу цієї порівняльної

фінансової звітності, є зіставним із рівнем інформації у фінансовій звітності поточного періоду.

**\*Пояснювальний параграф (*Emphasis of matter paragraph*)** – параграф, включений до аудиторського звіту, що стосується питання, яке в належний спосіб подане або розкрито у фінансовій звітності, та, за судженням аудитора, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами.

**\*Працівники (*Staff*)** – фахівці, крім партнерів, включаючи будь-яких експертів, яких наймає фірма.

**\*Прийнятність (аудиторських доказів) (*Appropriateness (of audit evidence)*** – міра якості аудиторських доказів, тобто їх достовірність та достовірність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.

**Причетність (*Association*)** – (див. *Причетність аудитора до фінансової інформації (Auditor association with financial information)*).

**Причетність аудитора до фінансової інформації (*Auditor association with financial information*)** – аудитор причетний до фінансової інформації в тому разі, якщо він додає аудиторський звіт до цієї інформації або погоджується на використання свого імені у професійних відносинах.

**Прогноз (*Forecast*)** – очікувана фінансова інформація, складена на основі припущень щодо майбутніх подій, які відбудуться за очікуванням управлінського персоналу, та дій, які має намір здійснити управлінський персонал на дату складання такої інформації (припущення про найкращу оцінку).

**Прогнозна фінансова інформація (*Prospective financial information*)** – фінансова інформація, що ґрунтується на припущеннях про події, які можуть відбутися в майбутньому, та про можливі дії суб'єкта господарювання. Може мати форму прогнозу, перспективної оцінки або їх поєднання (див. *Прогноз (Forecast)* та *Перспективна оцінка (Projection)*).

**Проміжна фінансова інформація або звітність (*Interim financial information or statements*)** – фінансова інформація, можливо, в меншому обсязі, ніж повний комплект фінансової звітності, випущена на проміжні дати фінансового періоду (як правило, піврічна або квартальна).

**\*Професійне судження (*Professional judgment*)** – 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 бухгалтер<sup>16</sup> (*Professional accountant*)** – особа, яка є членом організації МФБ.

<sup>16</sup> Як визначено в Кодексі етики професійних бухгалтерів РМСЕБ.

**Професійний практикуючий бухгалтер**<sup>17</sup> (*Professional accountant in public practice*) – професійний бухгалтер незалежно від класифікації обов’язків (наприклад, аудит, податкова сфера чи консультаційні послуги) у фірмі, що надає професійні послуги. Цей термін також використовують стосовно фірми професійних практикуючих бухгалтерів.

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

**\*Професійні стандарти** (*Professional standards*) – Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та відповідні етичні вимоги.

**Професійні стандарти (в контексті МСКЯ)**<sup>18</sup> (*Professional standards (in the context of ISQC1)*) – стандарти із завдань РМСАНВ, як визначено в Передмові до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг РМСАНВ, і відповідні етичні вимоги.

**\*Процедура по суті** (*Substantive procedure*) – аудиторська процедура, призначена для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень. Процедури по суті включають:

- а) тести деталей (класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації);
- б) аналітичні процедури по суті.

**Процедури огляду** (*Review procedures*) – процедури, які вважаються необхідними для досягнення мети завдання з огляду, насамперед запити персоналу суб’єкта господарювання та аналітичні процедури, що застосовуються до фінансових даних.

**\*Процедури оцінки ризиків** (*Risk assessment procedures*) – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб’єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю суб’єкта господарювання, визначення й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки на рівні фінансової звітності та тверджень.

**Процес оцінки ризиків суб’єкта господарювання** (*Entity’s risk assessment process*) – компонент внутрішнього контролю, що є процесом ідентифікації бізнес-ризиків, які мають відношення до цілей фінансової звітності, та прийняття рішень, спрямованих на врегулювання цих ризиків і результатів таких дій.

<sup>17</sup> Як визначено в Кодексі етики професійних бухгалтерів РМСЕБ.

<sup>18</sup> МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги».

**\*Результат облікової оцінки (Outcome of an accounting estimate)** – фактична грошова сума, що є наслідком завершення основної операції (основних операцій), події (подій) або умови (умов), які розглядаються в обліковій оцінці.

**Ризик вибірки (Sampling risk)** – ризик того, що висновок аудитора, зроблений на основі вибірки, відрізнятиметься від висновку, який можна було б зробити, застосувавши до всієї генеральної сукупності такі самі аудиторські процедури. Ризик вибірки може призвести до двох видів хибних висновків:

- а) у разі тесту заходів контролю – що заходи контролю ефективніші, ніж є насправді, або в разі тесту деталей – що суттєве викривлення не існує, коли фактично воно є. Аудитор, насамперед, повинен звернути увагу на цей тип хибного висновку, оскільки такий висновок впливає на результативність аудиту і може з більшою ймовірністю призвести до висловлення неналежної аудиторської думки;
- б) у разі тесту заходів контролю – що заходи контролю менш ефективні, ніж є насправді, або в разі тесту деталей – що суттєве викривлення існує, якщо фактично його немає. Такий тип помилкового висновку впливає на ефективність аудиту, оскільки в такому випадку виникає потреба у виконанні додаткової роботи для визначення того, що початкові висновки були неправильними.

**Ризик завдання з надання впевненості (Assurance engagement risk)** – ризик того, що фахівець-практик надасть невідповідний висновок, якщо інформація з предмета перевірки суттєво викривлена.

**\*Ризик контролю (Control risk)** – див. *Ризик суттєвого викривлення (Risk of material misstatement)*.

**\*Ризик виявлення (Detection risk)** – ризик того, що процедури, виконані аудитором для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, не дадуть змоги виявити викривлення, що існує, та яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями.

**\*Ризик суттєвого викривлення (Risk of material misstatement)** – ризик того, що фінансова звітність містить суттєве викривлення до початку аудиту. Складається з двох компонентів, як визначено нижче, на рівні тверджень:

- а) властивий ризик (Inherent risk) – чутливість тверджень щодо класу операції, залишку на рахунку або розкриття інформації до викривлення, яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не враховуючи будь-які відповідні заходи контролю;
- б) ризик контролю (Control risk) – ризик того, що потенційне викривлення у твердженні стосовно класу операцій, залишку на рахунку або розкриття інформації, яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не буде попереджено або своєчасно виявлено та виправлено за допомогою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

**\*Ризик, не пов'язаний з вибіркою (Non-sampling risk)** – ризик того, що аудитор дійде помилкового висновку з будь-якої причини, не пов'язаної з ризиком вибірки.

**Річний звіт (Annual report)** – документ, який видає суб'єкт господарювання, зазвичай щороку, та який містить його фінансову звітність разом з аудиторським звітом щодо неї.

**\*Робочий рівень суттєвості (Performance materiality)** – сума або суми, визначені аудитором на рівні, нижчому від суттєвості для фінансової звітності в цілому, щоб знизити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність не виправлених або не виявлених викривлень перевищить рівень суттєвості для фінансової звітності в цілому. Якщо це доцільно, робочий рівень суттєвості також стосується суми або сум, визначених аудитором на рівні, нижчому від суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках та для розкриття інформації.

**Середовище ІТ (IT environment)** – політики та процедури, які впроваджує суб'єкт господарювання, а також інфраструктура ІТ (апаратне забезпечення, операційні системи тощо) і прикладне програмне забезпечення, які він використовує для супроводження бізнес-операцій та успішної реалізації стратегії бізнесу.

**Середовище контролю (Control environment)** – охоплює функції тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу, а також ставлення, обізнаність та дії тих, кого наділено найвищими повноваженнями, і управлінського персоналу, які стосуються системи внутрішнього контролю та її важливості для суб'єкта господарювання. Середовище контролю є компонентом внутрішнього контролю.

**\*Система організації, що надає послуги (Service organization's system)** – політики і процедури, які розробила, впровадила та підтримує організація, що надає послуги, для надання суб'єктам господарювання – користувачам послуг, зазначених у звіті аудитора організації, що надає послуги.

**\*Спеціальні знання (Expertise)** – навички, знання та досвід у певній галузі.

**Спостереження (Observation)** – передбачає нагляд за процесом або процедурою, яку виконують інші особи (наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації персоналом суб'єкта господарювання або за виконанням процедур контролю).

**\*Статистична вибірка (Statistical sampling)** – підхід до здійснення вибірки, який має такі характерні риси:

- а) випадковий вибір елементів вибірки;
- б) використання теорії ймовірностей для оцінки результатів вибірки, у тому числі оцінка ризику вибірки.

Підхід до здійснення вибірки, якому не властиві характеристики, визначені у пунктах а і б, вважають нестатистичною вибіркою.

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

**\*Суб'єкт господарювання – користувач (User entity)** – суб'єкт господарювання, який використовує організацію, що надає послуги, і фінансова звітність якого підлягає аудиту.

**\*Субпідрядна організація, що надає послуги (Subservice organization)** – субпідрядна організація, що надає послуги, яку використовує інша організація, що надає послуги, для надання суб'єктам господарювання – користувачам деяких послуг, які є частиною інформаційних систем, важливих для фінансової звітності цих суб'єктів господарювання.

**Супутні послуги (Related services)** – послуги, які включають узгоджені процедури та підготовку інформації.

**\*Суттєвість компонента (Component materiality)** – рівень суттєвості для компонента групи, який визначений аудиторською групою із завдання для групи.

**\*Твердження (Assertions)** – 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 (Test)** – застосування процедур до деяких або всіх елементів генеральної сукупності.

**\*Тести заходів контролю (Tests of controls)** – аудиторська процедура, призначена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень.

**\*Ті, кого наділено найвищими повноваженнями (Those charged with governance)** – особа (особи) чи організація (організації) (наприклад, установа, що виконує функції довіреної особи), які відповідають за нагляд за стратегією суб'єкта господарювання і зобов'язаннями, пов'язаними із підзвітністю суб'єкта господарювання. Така відповідальність охоплює також нагляд за процесом складання фінансової звітності. Для деяких суб'єктів господарювання в деяких юрисдикціях до складу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть входити члени ради керуючих суб'єкта господарювання в приватному чи державному секторі або власник-менеджер<sup>19</sup>.

**\*Точкова оцінка аудитора чи діапазон аудитора (Auditor's point estimate or auditor's range)** – сума або діапазон сум, що визначені відповідно на основі

<sup>19</sup> Обговорення різноманітності структур управління див. у параграфах Д1–Д8 МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями».

аудиторських доказів для використання під час оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу.

**\*Точкова оцінка управлінського персоналу (Management's point estimate)** – сума, обрана управлінським персоналом, для визнання або розкриття у фінансовій звітності як облікова оцінка.

**\*Узагальнена фінансова звітність (у контексті МСА 810) (Summary financial statements (in the context of ISA 810))** – історична фінансова інформація, отримана з фінансової звітності, що містить менше детальних даних порівняно з фінансовою звітністю, проте забезпечує структуроване відображення, яке узгоджується з інформацією у фінансовій звітності, економічних ресурсів суб'єкта господарювання або його зобов'язань у певний момент часу або зміни в цих показниках за певний проміжок часу<sup>20</sup>. Термінологія, яку використовують для опису такої історичної фінансової інформації, в різних юрисдикціях може бути різною.

**\*Упередженість управлінського персоналу (Management bias)** – відсутність нейтральності з боку управлінського персоналу при підготовці інформації.

**\*Управління (Governance)** – поняття, що описує роль особи (осіб) або організації (організацій), які несуть відповідальність за нагляд за стратегією суб'єкта господарювання, і зобов'язання, пов'язані з підзвітністю суб'єкта господарювання.

**\*Управлінський персонал (Management)** – особа (особи), 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.

**\*Управлінський персонал групи (Group management)** – управлінський персонал, який несе відповідальність за складання фінансової звітності групи.

**\*Управлінський персонал компонента (Component management)** – управлінський персонал, відповідальний за підготовку фінансової інформації компонента.

**Фахівець-практик (Practitioner)** – професійний практикуючий бухгалтер.

**\*Фінансова звітність (Financial statements)** – структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене повідомляти про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу або про зміни у них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансової звітності. Відповідні примітки складаються, як правило, зі стислого викладу суттєвих облікових політик та іншої пояснювальної інформації. Термін «фінансова звітність» означає, як

<sup>20</sup> МСА 200, параграф 13 с.



правило, повний комплект фінансової звітності, визначений за вимогами застосовної концептуальної основи фінансової звітності, проте може також означати окремий фінансовий звіт.

**\*Фінансова звітність групи (Group financial statements)** – фінансова звітність, що містить фінансову інформацію кількох компонентів. Стосується також зведеної фінансової звітності, що об'єднує фінансову інформацію, складену компонентами, які не мають материнського підприємства, але перебувають під спільним контролем.

**\*Фінансова звітність загального призначення (General purpose financial statements)** – фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи загального призначення.

**\*Фінансова звітність спеціального призначення (Special purpose financial statements)** – фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.

**\*Фірма (Firm)** – одноосібний фахівець-практик, партнерство, корпорація або інша організація професійних бухгалтерів.

**\*Чинники ризику шахрайства (Fraud risk factors)** – події чи умови, які свідчать про мотив або тиск щодо скоєння шахрайства, або дають можливість скоїти шахрайство.

**\*Шахрайство (Fraud)** – навмисна дія однієї або кількох осіб з управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх сторін, що пов'язана із застосуванням омані для отримання неправомірної або незаконної переваги.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ 1

## «КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ»

(чинний з 15 грудня 2009 р.)

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСКЯ . . . . .	1–3
Статус цього МСКЯ . . . . .	4–9
Дата набрання чинності . . . . .	10
<b>Мета</b> . . . . .	11
<b>Визначення</b> . . . . .	12
<b>Вимоги</b>	
Застосування та дотримання відповідних вимог . . . . .	13–15
Елементи системи контролю якості . . . . .	16–17
Відповідальність керівництва за якість на фірмі . . . . .	18–19
Відповідні етичні вимоги . . . . .	20–25
Прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань . . . . .	26–28
Людські ресурси . . . . .	29–31
Виконання завдання . . . . .	32–47
Моніторинг . . . . .	48–56
Документація системи контролю якості . . . . .	57–59
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Застосування та дотримання відповідних вимог . . . . .	Д1
Елементи системи контролю якості . . . . .	Д2–Д3
Відповідальність керівництва за якість на фірмі . . . . .	Д4–Д6
Відповідні етичні вимоги . . . . .	Д7–Д17
Прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань . . . . .	Д18–Д23
Людські ресурси . . . . .	Д24–Д31

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

Виконання завдання .....	Д32–Д63
Моніторинг .....	Д64–Д72
Документація системи контролю якості .....	Д73–Д75

Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) 1 *«Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»* слід застосовувати разом із МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*.

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

### Вступ

#### Сфера застосування цього МСКЯ

1. Цей Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) розглядає відповідальність фірми за її систему контролю якості для аудитів та оглядів фінансової звітності, а також іншого надання впевненості та супутніх послуг. Його слід застосовувати разом із відповідними етичними вимогами.
2. Додаткові стандарти та положення щодо відповідальності персоналу фірми за процедури контролю якості при виконанні окремих типів завдань викладено в інших документах Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ). Наприклад, МСА 220<sup>1</sup> розглядає процедури контролю якості під час аудитів фінансової звітності.
3. Система контролю якості складається з політик, розроблених для досягнення мети, зазначеної у параграфі 11, і процедур, необхідних для впровадження та моніторингу дотримання вимог цих політик.

#### Статус цього МСКЯ

4. Цей МСКЯ застосовується в усіх професійних бухгалтерських фірмах, які виконують аудити і огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості, і надають супутні послуги. Характер і обсяг політик та процедур, розроблених окремою фірмою, залежать від таких чинників, як розмір та операційні характеристики фірми, а також від того, чи входить вона до складу мережі.
5. У цьому МСКЯ викладено мету фірми при дотриманні МСКЯ та вимоги, що дадуть змогу фірмі досягти зазначеної мети. Крім того, стандарт містить відповідні рекомендації у формі матеріалів для застосування та інших пояснювальних матеріалів, які додатково обговорюються в параграфі 8, а також матеріал у вступі, який надає контекст, важливий для належного розуміння МСКЯ і визначень.
6. Мета надає контекст, в якому викладено вимоги МСКЯ, та призначена допомогти фірмі в:
  - розумінні того, що необхідно виконати;
  - прийнятті рішення, що ще потрібно зробити для досягнення мети.
7. Вимоги цього МСКЯ викладено із застосуванням дієслова «повинен».
8. Якщо потрібно, матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали надають додаткові пояснення про вимоги та рекомендації щодо їх виконання. Зокрема, ці матеріали можуть:

<sup>1</sup> МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності».

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- докладніше пояснити, що означає конкретна вимога, або чого вона стосується; та
- містити приклади політик і процедур, які можуть бути прийнятними за конкретних обставин.

Хоча такі рекомендації й не є вимогами, вони важливі для правильного застосування вимог. Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали можуть надати також попередню інформацію щодо питань, які розглядаються в цьому МСКЯ. За потреби матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали включають додаткові міркування, що стосуються аудиторських організацій державного сектору або малих фірм. Такі додаткові міркування допомагають у застосуванні вимог цього МСКЯ. Проте вони не обмежують чи не зменшують відповідальність фірми за застосування та дотримання вимог цього МСКЯ.

9. Цей МСКЯ містить у розділі «Визначення» опис значення певних термінів для його цілей. Вони наводяться для допомоги в послідовному застосуванні та тлумаченні цього МСКЯ; при цьому такі визначення не змінюють ті визначення, які можуть бути встановлені в законодавчому, нормативному акті чи іншому документі для інших цілей. Глосарій термінів, які стосуються міжнародних стандартів, виданих РМСАНВ як *«Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг»*, опублікованих МФБ, включає також терміни, визначені в цьому МСКЯ. Для полегшення загального й послідовного тлумачення та перекладу в глосарії наведено також інші терміни, що зустрічаються в цьому МСКЯ.

### Дата набрання чинності

10. Системи контролю якості відповідно до цього МСКЯ мають бути встановлені до 15 грудня 2009 р.

### Мета

11. Метою фірми є створення та підтримання такої системи контролю якості, яка надала б їй достатню впевненість у тому, що:
- а) сама фірма та її персонал діють відповідно до професійних стандартів, законодавчих і регуляторних вимог; та
  - б) звіти, які надаються фірмою або партнерами із завдання, відповідають обставинам.

### Визначення

12. У цьому МСКЯ наведені далі терміни мають такі значення:
- а) Аудиторська група із завдання – усі партнери та працівники, які виконують завдання, та будь-які особи, залучені фірмою або

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНOSTІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

мережевою фірмою, які виконують процедури із завдання. До її складу не входять зовнішні експерти, залучені фірмою або мережевою фірмою.

- б) Відповідні етичні вимоги – етичні вимоги, які поширюються на аудиторську групу із завдання та відповідального за огляд контролю якості завдання і які зазвичай складаються з частин А і Б Кодексу етики Ради з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ) і національних вимог, які є більш суворими.
- в) Відповідальний за огляд контролю якості завдання – партнер, інші особи у фірмі, зовнішня особа з належною кваліфікацією або група, що складається з таких осіб, жодна з яких не є членом аудиторської групи із завдання, має достатній і відповідний досвід та повноваження об'єктивно оцінювати значні судження, які висловила аудиторська група із завдання, а також висновки, яких вона дійшла під час формулювання звіту.
- г) Дата звіту – дата, яку обрав фахівець-практик для датування звіту.
- д) Документація із завдання – запис виконаної роботи, отриманих результатів і висновків, яких дійшов фахівець-практик (іноді вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»).
- е) Достатня впевненість – у контексті цього МСКЯ високий, але не абсолютний рівень впевненості.
- ж) Зареєстрований на біржі суб'єкт господарювання – суб'єкт господарювання, акції, акціонерний капітал чи боргові цінні папери якого котируються або зареєстровані на визнаній фондовій біржі або операції з якими здійснюються за нормативними актами визнаної фондової біржі чи іншого аналогічного органу.
- з) Мережа – більша за розміром структура:
  - і) призначена для співпраці та
  - ii) явною метою якої є спільна участь у розподілі прибутку чи витрат або яка перебуває у спільному володінні, під спільним контролем чи управлінням і має спільну політику та процедури контролю якості, спільну стратегію ведення бізнесу, використовує спільну торгову назву або значну частину професійних ресурсів.
- і) Мережева фірма – фірма або суб'єкт господарювання, який належить до мережі.
- к) Моніторинг – процес, що включає постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, в тому числі періодичну перевірку обраних завершених завдань, і призначений для надання фірмі

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНOSTІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

достатньої впевненості в тому, що її система контролю якості функціонує ефективно.

- л) Належно кваліфікована зовнішня особа – особа, яка є сторонньою для фірми, має компетентність і кваліфікацію, що дають їй змогу діяти як партнер із завдання, наприклад партнер іншої фірми чи працівник (із належним досвідом) професійної бухгалтерської організації, члени якої можуть виконувати аудити та огляди історичної фінансової інформації, інші завдання з надання впевненості або супутніх послуг, або організації, що надає відповідні послуги з контролю якості.
- м) Огляд контролю якості завдання – процес, призначений для забезпечення об'єктивної оцінки на дату звіту або раніше, значних суджень, які висловила аудиторська група із завдання, або висновків, яких вона дійшла під час формулювання звіту. Призначений для аудитів фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання та інших завдань (якщо вони є), для яких фірма визначила необхідність огляду контролю якості завдання.
- н) Партнер – будь-яка особа, що має повноваження приймати від імені фірми зобов'язання щодо виконання завдання з надання професійних послуг.
- о) Партнер із завдання<sup>2</sup> – партнер або інша особа у фірмі, яка несе відповідальність за завдання, його виконання та звіт, що надається від імені фірми, і яка, якщо це потрібно, має відповідні повноваження від професійної, юридичної або регуляторної організації.
- п) Перевірка – процедури, які стосуються завершених завдань і призначені для отримання доказів дотримання аудиторськими групами із завдання політик і процедур фірми щодо контролю якості.
- р) Персонал – партнери та інші працівники.
- с) Працівники – фахівці, крім партнерів, включаючи будь-яких експертів, яких наймає фірма.
- т) Професійні стандарти – стандарти з виконання завдань РМСАНВ, як визначено в *«Передмові до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, іншого надання впевненості та супутніх послуг»* та відповідні етичні вимоги.
- у) Фірма – одноосібний фахівець-практик, партнерство, корпорація або інша організація професійних бухгалтерів.

<sup>2</sup> Терміни «партнер із завдання», «партнер» та «фірма» слід застосовувати як такі, що означають їх еквіваленти у державному секторі.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНOSTІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

## **Вимоги**

### **Застосування та дотримання відповідних вимог**

13. Персонал фірми, який несе відповідальність за створення та підтримання системи контролю якості фірми, повинен повністю розуміти текст цього стандарту включно з матеріалами для застосування та іншими пояснювальними матеріалами, його мету та належно застосовувати його вимоги.
14. Фірма повинна дотримуватись усіх вимог цього МСКЯ, якщо за конкретних обставин фірми вимоги є важливими для послуг, які надаються стосовно аудитів і оглядів фінансової звітності та інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг (див. параграф Д1).
15. Вимоги призначені надати фірмі можливість досягти мети, зазначеної в цьому МСКЯ. Тому очікується, що належне застосування вимог забезпечить основу, достатню для досягнення мети. Однак оскільки обставини широко варіюються і не можна передбачити всі з них, фірма повинна розглянути, чи існують певні питання чи обставини, які вимагають від неї встановлення політик та процедур додатково до тих, яких вимагає цей МСКЯ, щоб досягти зазначеної мети.

### **Елементи системи контролю якості**

16. Фірма повинна встановити та підтримувати систему контролю якості, яка б включала політики і процедури стосовно кожного з наведених нижче елементів:
  - а) відповідальність керівництва за якість на фірмі;
  - б) відповідні етичні вимоги;
  - в) прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань;
  - г) людські ресурси;
  - д) виконання завдання;
  - е) моніторинг.
17. Фірма повинна документувати свої політики та процедури і повідомляти про них персонал фірми (див. параграфи Д2–Д3).

### **Відповідальність керівництва за якість на фірмі**

18. Фірма повинна встановити політики і процедури, розроблені для підвищення внутрішньої культури, визначаючи, що якість – це основне питання при виконанні завдань. Такі політики і процедури повинні вимагати, щоб вища виконавча особа фірми (або еквівалентна їй) або, якщо це прийнятно, рада керуючих партнерів (або еквівалентна їй) брали



КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНOSTІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

на себе остаточно відповідальність за систему контролю якості фірми (див. параграфи Д4–Д5).

19. Фірма повинна встановити такі політики та процедури, щоб будь-яка особа чи особи, призначені відповідальними за функціонування системи контролю якості фірми вищою виконавчою особою фірми або радою керуючих партнерів, мала достатній та відповідний досвід, здатність і необхідні повноваження для прийняття на себе такої відповідальності (див. параграф Д6).

**Відповідні етичні вимоги**

20. Фірма повинна встановити такі політики і процедури, які б надали їй достатню впевненість у тому, що фірма та її персонал дотримуються відповідних етичних вимог (див. параграфи Д7 – Д10).

*Незалежність*

21. Фірма повинна встановити такі політики і процедури, які б надали їй достатню впевненість у тому, що фірма, її персонал та, якщо це прийнятно, інші особи, на яких поширюються вимоги незалежності (включно з персоналом мережевих фірм), дотримуються незалежності, якщо цього вимагають відповідні етичні вимоги. Такі політики і процедури дадуть фірмі змогу (див. параграф Д10):

- а) ознайомити свій персонал і в разі потреби інших осіб із вимогами незалежності;
  - б) ідентифікувати й оцінити обставини і відносини, що створюють загрози незалежності, та вжити відповідних заходів для усунення цих загроз або зменшення їх до прийняттого рівня за допомогою застережних заходів, або, якщо це вважається прийнятним, відмовитись від завдання, якщо відмова можлива за застосовним законодавчим чи нормативним актом.
22. Такі політики і процедури повинні вимагати (див. параграф Д10):

- а) надання фірмі партнерами із завдання доречної інформації про завдання для клієнтів включно з обсягом послуг, що дасть змогу фірмі оцінити загальний вплив, якщо він є, на вимоги незалежності;
- б) негайного повідомлення персоналом фірми про обставини та стосунки, які створюють загрозу незалежності, щоб можна було вжити відповідних заходів;
- в) накопичення і повідомлення доречної інформації відповідному персоналу для того, щоб:
  - і) фірма та її персонал могли легко визначити, чи відповідають вони вимогам незалежності;
  - ii) фірма могла вести та оновлювати свої записи щодо незалежності;

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНOSTІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- iii) фірма могла вжити відповідних заходів щодо ідентифікованих загроз незалежності, якщо їх рівень неприйнятний.
23. Фірма повинна впровадити такі політики і процедури, які нададуть достатню впевненість у тому, що їй стане відомо про порушення вимог незалежності та вона зможе вжити відповідних заходів для вирішення таких ситуацій. Політики і процедури повинні включати вимоги до (див. параграф Д10):
- а) персоналу фірми щодо невідкладного інформування фірми про порушення незалежності, про які йому стало відомо;
  - б) фірми щодо негайного повідомлення про ідентифіковані порушення політик та процедур:
    - i) партнера із завдання, який разом із фірмою повинен розглянути таке порушення; та
    - ii) іншого відповідного персоналу фірми і, якщо це потрібно, мережі та тих осіб, на яких поширюються вимоги незалежності і які повинні вжити відповідних заходів; та
  - в) негайного повідомлення фірми, якщо це потрібно, партнером із завдання та іншими особами, зазначеними в параграфі 23б,ii, про заходи, яких було вжито для вирішення питання, щоб фірма могла визначити необхідність подальших дій.
24. Як мінімум раз на рік фірма повинна отримати письмове підтвердження дотримання її політик та процедур щодо незалежності від усього персоналу, який має бути незалежним відповідно до етичних вимог (див. параграфи Д10 – Д11).
25. Фірма повинна встановити такі політики і процедури, які б (див. параграф Д10):
- а) встановлювали критерії для визначення необхідності в запобіжних заходах для зменшення загрози особистих стосунків до прийнятного рівня, якщо той самий старший персонал бере участь у завданнях з надання впевненості протягом тривалого періоду часу;
  - б) вимагали для завдань з аудитів фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання ротації партнера із завдання, осіб, що відповідають за перевірку контролю якості виконання завдання, і, якщо це потрібно, інших осіб після визначеного періоду часу відповідно до етичних вимог (див. параграфи Д12–Д17).

**Прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань**

26. Фірма повинна встановити політики і процедури прийняття завдання, продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань, які б надали

**КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ**

фірмі достатню впевненість, що вона прийме чи продовжить завдання та взаємовідносини лише в тому разі, якщо вона:

- а) може виконати завдання і має необхідні для цього можливості включно з часом та ресурсами (див. параграфи Д18, Д23);
- б) зможе дотриматися відповідних етичних вимог; та
- в) розглянула питання чесності клієнта і не має інформації, яка б свідчила про нечесність клієнта (див. параграфи Д19–Д20, Д23).

27. Такі політики і процедури повинні вимагати, щоб:

- а) фірма отримала таку інформацію, яку вона вважає потрібною, до того, як вона прийме завдання від нового клієнта, при вирішенні питання, чи продовжувати стосунки з клієнтом або приймати нове завдання від існуючого клієнта (див. параграфи Д21, Д23);
- б) фірма визначила, чи припустимо приймати завдання від нового чи існуючого клієнта при ідентифікації потенційного конфлікту інтересів;
- в) фірма документувала, як було вирішено наведені вище питання, якщо їх було ідентифіковано, та фірма вирішила прийняти конкретне завдання, нового клієнта або продовжити стосунки з існуючим клієнтом.

28. Фірма повинна встановити політики і процедури щодо продовження стосунків з клієнтами та продовження виконання завдання в обставинах, коли фірма отримує інформацію, яка б змусила її відмовитися від виконання завдання, якщо б ця інформація стала відомою раніше. Такі політики та процедури повинні включати розгляд:

- а) професійної та юридичної відповідальності, застосовної в таких обставинах, включно з питанням, чи вимагається від фірми повідомлення про це особі чи особам, які уклали угоду, або в деяких випадках регуляторних органів; та
- б) можливості відмови від завдання чи відмови від завдання та розриву стосунків з клієнтом (див. параграфи Д22–Д23).

### **Людські ресурси**

29. Фірма повинна встановити такі політики і процедури, які б надали їй достатню впевненість у тому, що вона має достатньо персоналу, компетентність, здібності та відданість етичним принципам, які необхідні для:

- а) виконання завдань відповідно до вимог професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог; та
- б) надання фірмою чи партнерами із завдання звітів, які відповідають обставинам (див. параграфи Д24–Д29).

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНOSTІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

*Призначення аудиторської групи із завдання*

30. Фірма повинна покласти відповідальність за кожне завдання на партнера із завдання та встановити такі політики і процедури, які вимагають:
- а) повідомлення імені та ролі партнера із завдання провідним особам управлінського персоналу клієнта і тим, кого наділено найвищими повноваженнями;
  - б) відповідної компетентності, знань і повноважень партнера із завдання, необхідних для виконання ним своєї ролі;
  - в) чіткого визначення відповідальності партнера із завдання та повідомлення йому цієї інформації (див. параграф Д30).
31. Фірма також повинна встановити політики і процедури для призначення персоналу, який має необхідну компетентність та можливості для того, щоб:
- а) виконати завдання відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог; та
  - б) дати змогу фірмі чи партнерам із завдань надати звіти, що відповідають обставинам (див. параграф Д31).

**Виконання завдання**

32. Фірма повинна встановити такі політики і процедури, призначені надати їй достатню впевненість, що завдання виконуються відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог, а сама фірма чи партнер із завдання надають звіт, що відповідає обставинам. Ці політики і процедури повинні включати:
- а) питання, важливі для забезпечення стабільності якості виконання завдання (див. параграфи Д32–Д33);
  - б) відповідальність за нагляд (див. параграф Д34); та
  - в) відповідальність за перевірку роботи (див. параграф Д35).
33. Політики і процедури фірми стосовно відповідальності за перевірку роботи визначаються виходячи з того, що роботу менш досвідчених членів групи перевіряють більш досвідчені члени аудиторської групи із завдання.

*Консультації*

34. Фірма повинна встановити такі політики і процедури, призначені надати їй достатню впевненість у тому, що:
- а) мають місце відповідні консультації із складних чи спірних питань;
  - б) наявні достатні ресурси для проведення відповідних консультацій;
  - в) характер, обсяг консультацій і досягнутих на їх основі висновків документуються та узгоджуються особою, якій була потрібна консультація, та особою, що надавала таку консультацію; та

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНOSTІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- г) висновки, що є результатом консультацій, впроваджено (див. параграфи Д36–Д40).

*Огляд контролю якості завдання*

35. Фірма повинна встановити політики і процедури, що вимагають огляду контролю якості завдання, для певних завдань, який передбачає об'єктивну оцінку значних суджень, зроблених аудиторською групою із завдання, та висновків, яких дійшли під час формулювання звіту. Такі політики та процедури повинні:
- а) вимагати огляду контролю якості завдання для всіх завдань з аудитів фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання;
  - б) встановлювати критерії оцінки всіх інших завдань з аудитів і оглядів історичної фінансової інформації, іншого надання впевненості і супутніх послуг для визначення необхідності проведення перевірки контролю якості виконання завдання (див. параграф Д41); та
  - в) вимагати проведення огляду контролю якості всіх завдань, якщо це потрібно, які відповідають критеріям, установленим відповідно до параграфа 35 б.
36. Фірма повинна встановити політики і процедури, які викладають характер, час та обсяг огляду контролю якості виконання завдання. Такі політики і процедури повинні вимагати, щоб звіт із завдання не датувався раніше від завершення огляду контролю якості завдання (див. параграфи Д42–Д43).
37. Фірма повинна встановити політики і процедури, які вимагають, щоб огляд контролю якості завдання включав:
- а) обговорення значущих питань з партнером із завдання;
  - б) огляд фінансової звітності або іншої інформації щодо предмета завдання та запропонованого звіту;
  - в) огляд відібраної документації із завдання, яка стосується значних суджень, висловлених аудиторською групою із завдання, та висновків, яких вона дійшла;
  - г) оцінку висновків, яких дійшли, при формулюванні звіту та розгляд того, чи запропонований звіт є відповідним (див. параграф Д44).
38. Що стосується аудитів фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, фірма повинна встановити політики і процедури, які вимагають, щоб огляд контролю якості завдання включав також розгляд:
- а) оцінки аудиторською групою із завдання незалежності фірми стосовно конкретного завдання;

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- б) того, чи відбулися відповідні консультації з питань, які стосуються розбіжностей у думках, або з інших складних чи спірних питань та висновків, які є наслідком цих консультацій;
- в) чи відображає відібрана для огляду документація роботу, виконану у зв'язку із значними судженнями, та чи підтверджує вона висновки, яких дійшли (див. параграфи Д45–Д46).

Критерії прийнятності відповідальних за огляд контролю якості завдання

- 39. Фірма повинна встановити політики і процедури для розгляду призначення відповідальних за огляд контролю якості завдання та визначення їх відповідності вимогам на основі:
  - а) технічної кваліфікації, потрібної для виконання такої ролі, включно з необхідним досвідом і повноваженнями (див. параграф Д47);
  - б) рівня, до якого відповідальних за огляд контролю якості завдання можна залучати до консультацій із завдання без порушення їх об'єктивності (див. параграф Д48).
- 40. Фірма повинна встановити такі політики і процедури, які б забезпечили об'єктивність відповідальних за огляд контролю якості завдання (див. параграфи Д49 – Д51).
- 41. Політики і процедури фірми повинні передбачати заміну відповідального за огляд контролю якості завдання, якщо його здатність провести об'єктивну перевірку ставиться під сумнів.

Документація з огляду контролю якості завдання

- 42. Фірма повинна встановити такі політики і процедури документування огляду контролю якості завдання, які б вимагали документування того, що:
  - а) процедури, передбачені політиками фірми щодо перевірки контролю якості виконання завдання, дійсно було виконано;
  - б) огляд контролю якості завдання було проведено до дати або на дату надання звіту; та
  - в) відповідальному за огляд контролю якості завдання невідомо про існування будь-яких невіршених питань, які змусили б його вважати, що важливі судження, зроблені аудиторською групою із завдання, та висновки, які вона зробила, не є прийнятними.

Розбіжності у думках

- 43. Фірма повинна встановити політики і процедури розгляду та вирішенню питань розбіжності у думках членів аудиторської групи з завдання, осіб, з якими проводилися консультації, та, якщо це потрібно, між партнером із завдання та відповідальним за огляд контролю якості завдання (див. параграфи Д52 – Д53).

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

44. Такі політики і процедури повинні вимагати, щоб:
- а) досягнуті висновки було задокументовано і впроваджено;
  - б) звіт не було датовано доти, поки питання не буде вирішено.

Документація із завдання

Завершення формування остаточних файлів із завдання

45. Фірма повинна встановити політики і процедури своєчасного завершення формування остаточних файлів із завдання аудиторською групою із завдання після підготовки остаточних звітів із завдання (див. параграфи Д54–Д55).

Конфіденційність, безпечне зберігання, цілісність, доступність та відновлюваність документації із завдання

46. Фірма повинна встановити політики і процедури забезпечення конфіденційності, безпечного зберігання, цілісності, доступності та відновлюваності документації із завдання (див. параграфи Д56–Д59).

Зберігання документації із завдання

47. Фірма повинна встановити політики і процедури зберігання документації із завдання протягом достатнього періоду, що відповідає потребам самої фірми або вимогам законодавчих чи нормативних актів (див. параграфи Д60–Д63).

### **Моніторинг**

Моніторинг політик і процедур контролю якості фірми

48. Фірма повинна встановити такий процес моніторингу, який би надав їй достатню впевненість у тому, що її політики і процедури системи контролю якості відповідні, адекватні та працюють ефективно. Такий процес повинен:
- а) включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми включно з регулярною перевіркою мінімум одного завершеного завдання на кожного партнера із завдання;
  - б) покласти відповідальність за моніторинг на партнера, партнерів чи інших осіб, що мають достатній відповідний досвід та займають таке положення на фірмі, які дають їм можливість прийняти таку відповідальність; та
  - в) вимагати, щоб особи, які беруть участь у виконанні завдання чи контролі якості завдання, не брали участі в перевірці завдань (див. параграфи Д64–Д68).

*Оцінка виявлених недоліків, інформування про них та їх виправлення*

49. Фірма повинна оцінювати вплив недоліків, виявлених у результаті процесу моніторингу, та визначати, чи є вони:

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНOSTІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- а) випадками, які не вказують на те, що система контролю якості фірми не може забезпечити їй достатньої впевненості щодо дотримання професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих та нормативних актів, а звіти, надані фірмою чи партнерами із завдань, відповідають обставинам; або
  - б) системними, повторюваними або іншими важливими недоліками, що вимагають негайних дій щодо їх виправлення.
50. Фірма повинна інформувати відповідних партнерів із завдання та інших відповідних осіб щодо недоліків, виявлених у процесі моніторингу, та надавати рекомендації щодо дій, спрямованих на їх виправлення (див. параграф Д69).
51. Рекомендації щодо дій, спрямованих на виправлення виявлених недоліків, повинні включати таке:
- а) виконання дій із виправлення конкретного завдання або співробітника;
  - б) інформування осіб, які відповідають за підготовку та професійний розвиток персоналу, щодо виявлених недоліків;
  - в) внесення змін у політики і процедури контролю якості; та
  - г) дисциплінарні дії стосовно осіб, які не дотрималися політик і процедур фірми, особливо тих осіб, хто робить це неодноразово.
52. Фірма повинна встановити політики і процедури розгляду ситуацій, якщо результати моніторингу вказують на те, що звіт може виявитись неправильним або що під час виконання завдання деякі процедури не було виконано. Такі політики і процедури повинні вимагати, щоб фірма визначала, які подальші заходи потрібні для дотримання вимог доречних професійних стандартів, вимог застосовних законодавчих і нормативних актів, і розглядала, чи слід отримати юридичну консультацію.
53. Принаймні раз на рік фірма повинна повідомляти результати моніторингу її системи контролю якості партнерам із завдання та іншим прийнятним працівникам фірми включно з вищою виконавчою особою або за потреби радою керуючих партнерів. Таке повідомлення інформації повинно бути достатнім, щоб дати змогу фірмі та цим особам вжити невідкладних і прийнятних заходів, якщо це потрібно, відповідно до їх визначеної ролі та відповідальності. Повідомлена інформація повинна включати:
- а) опис виконаних процедур моніторингу;
  - б) висновки, зроблені на основі процедур моніторингу;
  - в) опис, якщо це потрібно, системних, повторюваних або інших важливих недоліків та заходів, вжитих для усунення або виправлення цих недоліків.



КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНOSTІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

54. Деякі фірми провадять свою діяльність як частина мережі, тому для послідовності можуть виконувати деякі процедури моніторингу на основі мережі. Якщо фірми в мережі провадять свою діяльність згідно із спільними політиками і процедурами моніторингу, розробленими для відповідності вимогам цього МСКЯ, та покладаються на таку систему моніторингу, політики і процедури фірми повинні вимагати, щоб:
- а) мінімум раз на рік мережа надавала інформацію щодо обсягу і результатів процесу моніторингу відповідним особам мережевих фірм; та
  - б) мережа негайно повідомляла інформацію про будь-які ідентифіковані недоліки системи контролю якості прийнятним особам відповідної мережевої фірми чи мережевих фірм для вживання необхідним заходів, щоб партнери із завдання у мережевих фірмах могли покладатися на результати процесу моніторингу, встановлені в мережі, якщо фірми або мережа не рекомендують інше.

*Скарги та звинувачення*

55. Фірма повинна встановити політики і процедури, які б надавали їй достатню впевненість у тому, що вона відповідно реагує на:
- а) скарги і звинувачення, що робота, виконана фірмою, не відповідає професійним стандартам та застосовним вимогам законодавчих і нормативних актів; та
  - б) звинувачення у недотриманні вимог системи контролю якості фірми.
- Як частину цього процесу фірма повинна встановити чітко визначені шляхи, як персонал фірми може висловити свої сумніви без остраху покарання (див. параграф Д70).
56. У разі, якщо під час розгляду скарг і звинувачень ідентифіковано недоліки структури або функціонування політик і процедур контролю якості фірми, або недотримання вимог системи контролю якості окремими особами, фірма повинна вжити відповідних заходів, як це зазначено в параграфі 51 (див. параграфи Д71–Д72).

**Документація системи контролю якості**

57. Фірма повинна встановити політики і процедури, що вимагають наявності відповідної документації, яка б надавала докази функціонування кожного елемента її системи контролю якості (див. параграфи Д73–Д75).
58. Фірма повинна встановити політики і процедури, що вимагають зберігання документації протягом часу, достатнього для того, щоб особи, які виконують процедури моніторингу, могли оцінити дотримання

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

фірмою вимог своєї системи контролю якості, або більшого проміжку часу, якщо це вимагається законодавчими чи нормативними актами.

59. Фірма повинна встановити політики і процедури, які вимагають документування скарг і звинувачень та відповідей на них.

\* \* \*

## Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

### Застосування та дотримання відповідних вимог

*Міркування, що стосуються невеликих фірм* (див. параграф 14)

- Д1. Цей МСКЯ не зобов'язує дотримуватися всіх його вимог, які не є доречними, наприклад, для одноосібного фахівця-практика, в якого немає персоналу. Вимоги цього МСКЯ, наприклад, вимоги щодо політик і процедур призначення відповідного персоналу до аудиторської групи із завдання (див. параграф 31), відповідальності за огляд (див. параграф 33) та щорічного ознайомлення партнерів із завдання на фірмі з результатами моніторингу (див. параграф 53) не є доречними у разі відсутності персоналу.

### Елементи системи контролю якості (див. параграф 17)

- Д2. У цілому інформування персоналу фірми щодо політик та процедур контролю якості включає опис політик і процедур контролю якості та цілей, на досягнення яких вони розраховані, разом із поясненням, що кожний співробітник несе персональну відповідальність за якість, і від кожного очікується дотримання цих політик та процедур. Важливість отримання зворотного зв'язку щодо системи контролю якості визнається через заохочення персоналу висловлюватися щодо його поглядів чи думок стосовно питань контролю якості.

*Міркування, що стосуються невеликих фірм*

- Д3. Документування та повідомлення інформації про політики і процедури на невеликих фірмах може бути менш офіційним та широким порівняно з великими фірмами.

### Відповідальність керівництва за якість на фірмі

*Стимулювання внутрішньої культури якості* (див. параграф 18)

- Д4. Керівництво фірми та приклади, які воно подає, значно впливають на внутрішню культуру фірми. Стимулювання націленої на якість внутрішньої культури залежить від зрозумілих, послідовних і регулярних дій та сигналів з усіх рівнів керівництва фірми, що роблять наголос на політиках і процедурах контролю якості фірми та вимогах:

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНOSTІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- а) виконувати роботу відповідно до професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих чи нормативних актів; та
- б) надавати звіти, що відповідають обставинам.

Такі дії та сигнали стимулюють культуру, яка визнає та заохочує високоякісну роботу. Про них можна інформувати, наприклад, на навчальних семінарах, зборах, в офіційних чи неофіційних бесідах, програмних заявах, бюлетенях, довідкових матеріалах, і не тільки в них. Їх можна ввести в текст внутрішньої документації чи навчального матеріалу фірми, в процедури атестації партнерів і персоналу так, щоб вони підтримували й підтверджували погляди фірми щодо якості та практичних шляхів її досягнення.

Д5. Особливо важливим питанням стимулювання внутрішньої культури, яка ґрунтувалася б на якості, є необхідність визнання керівництвом фірми того, що стратегія бізнесу фірми дотримується найголовнішої вимоги – досягненню фірмою якості в усіх завданнях, які виконує фірма. Стимулювання такої внутрішньої культури включає:

- а) встановлення політик і процедур, що стосуються оцінки виконання роботи, компенсації та стимулювання (включно із системою заохочень) персоналу для демонстрації фірмою беззастережної відданості якості;
- б) розподіл управлінських обов'язків у такий спосіб, щоб комерційні міркування не впливали на якість виконаної роботи; та
- в) виділення достатніх ресурсів для розвитку, документування й підтримки політик і процедур контролю якості фірмою.

*Призначення особи, відповідальної за функціонування системи контролю якості фірми (див. параграф 19)*

Д6. Достатній і відповідний досвід та здібності дають можливість особі чи особам, які відповідають за систему контролю якості фірми, ідентифікувати і розуміти питання контролю якості й розробляти відповідні політики та процедури. Необхідними є повноваження цієї особи чи осіб на впровадження таких політик і процедур.

**Відповідні етичні вимоги**

*Дотримання відповідних етичних вимог (див. параграф 20)*

Д7. Кодексом РМСЕБ встановлено фундаментальні принципи професійної етики, які включають:

- а) чесність;
- б) об'єктивність;
- в) професійну компетентність і належну ретельність;

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- г) конфіденційність;
  - д) професійну поведінку.
- Д8. У частині Б Кодексу РМСЕБ пояснюється, як слід застосовувати концептуальну основу в конкретних ситуаціях, наведено приклади застережних заходів, які можуть бути прийнятними для розгляду загроз недотримання фундаментальних принципів, а також приклади ситуацій, коли для розгляду загроз застережних заходів немає.
- Д9. Наголос на дотриманні фундаментальних принципів робиться, зокрема:
- керівництвом фірми;
  - освітою та професійною підготовкою;
  - моніторингом; та
  - процесом розгляду випадків недотримання.

Визначення «фірма», «мережа» та «мережева фірма» (див. параграфи 20–25)

Д10. Визначення «фірма», «мережа» та «мережева фірма» у відповідних етичних вимогах можуть відрізнитися від визначень, прийнятих у цих МСА. Наприклад, Кодекс РМСЕБ дає таке визначення терміна «фірма»:

- а) одноосібний фахівець-практик, партнерство чи корпорація професійних бухгалтерів;
- б) суб'єкт господарювання, який контролює такі сторони через право власності, управлінський персонал чи іншими засобами;
- в) суб'єкт господарювання, який контролюється такими сторонами через право власності, управлінський персонал чи іншими засобами.

У Кодексі РМСЕБ також дається пояснення термінів «мережа» та «мережева фірма».

При дотриманні вимог, викладених у параграфах 20–25, визначення, наведені у відповідних етичних вимогах, застосовуються в тій мірі, яка необхідна для розуміння цих вимог.

Письмове підтвердження (див. параграф 24)

Д11. Письмове підтвердження може бути в документарній або електронній формі. Через отримання такого підтвердження та вживання прийнятих заходів за інформацією, яка свідчить про недотримання процедур вимог, фірма демонструє значення, яке вона надає незалежності, та робить це питання актуальним і очевидним для персоналу.

Загроза особистих стосунків (див. параграф 25)

Д12. У Кодексі РМСЕБ розглядається загроза особистих стосунків, яку може створювати використання того самого старшого персоналу в завданнях із

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

надання впевненості протягом тривалого періоду часу, та застережні заходи, які можуть бути прийнятними для розгляду таких загроз.

Д13. При визначенні критеріїв для дій у відповідь на загрозу особистих стосунків можна розглядати такі питання, як:

- характер завдання, включаючи ступінь, до якого воно пов'язано з питанням, що становить державний інтерес;
- стаж роботи на фірмі старшого персоналу із завдання.

Прикладами таких застережних заходів є ротація старшого персоналу або вимога огляду контролю якості завдання.

Д14. Кодекс РМСЕБ визнає, що загроза особистих стосунків особливо важлива в контексті аудитів фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання. Для таких завдань з аудитів Кодекс РМСЕБ вимагає ротації основного партнера з аудиту<sup>3</sup> після визначеного періоду часу, який зазвичай становить не більш як сім років, встановлює відповідні стандарти та надає поради. Національні вимоги можуть встановлювати менші періоди ротації.

Міркування, що стосуються аудиторських організацій державного сектору

Д15. Законодавчо встановлені заходи можуть передбачати застережні заходи щодо незалежності аудиторів державного сектору. Проте загрози незалежності можуть існувати незважаючи на будь-які законодавчо встановлені заходи, призначені для її захисту. Тому, встановлюючи політики і процедури, яких вимагають параграфи 20–25, аудитор державного сектору може спиратися на мандат державного сектору і розглядати в його контексті будь-які загрози незалежності.

Д16. Зареєстровані на біржі суб'єкти господарювання, посилення на які наводяться в параграфах 25 та Д14, не є поширеними в державному секторі. Проте можуть бути інші суб'єкти господарювання державного сектору, що є значущими з огляду на їх розмір, складність чи аспекти громадського інтересу і тому мають багато зацікавлених сторін. Отже, бувають випадки, коли фірма визначає на основі її політик і процедур контролю якості, що суб'єкт господарювання державного сектору значущий для цілей розширення процедур контролю якості.

Д17. У державному секторі законодавчо можуть визначитися призначення, умови завдання з аудиту та відповідальність партнера із завдання. В результаті чітке дотримання вимог ротації партнера із завдання, передбачене для зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, може виявитися неможливим. Проте для суб'єктів господарювання, які є важливими для державного сектору, як показано в параграфі Д16, для захисту інтересів суспільства організаціями, що виконують аудит в

<sup>3</sup> Як визначено в Кодексі РМСЕБ.

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

державному секторі, можуть встановлюватися політики і процедури, які стимулюють дотримання принципу ротації відповідальності партнера із завдання.

### **Прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань**

*Компетентність, можливості та ресурси* (див. параграф 26а)

Д18. Розгляд питання, чи має фірма достатню компетентність, можливості та ресурси для прийняття нового завдання від нового або існуючого клієнта, включає розгляд особливих вимог до завдання та дані щодо конкретного партнера і персоналу всіх відповідних рівнів включно з такими аспектами, як:

- знання персоналом фірми відповідної галузі чи предмета аудиту;
- досвід персоналу фірми в застосуванні відповідних нормативних вимог чи вимог до звітності або здатність ефективного набуття необхідних навичок і знань;
- наявність достатньої кількості працівників із необхідним досвідом та здібностями;
- можливість у разі потреби залучення експертів;
- наявність осіб, які відповідають критеріям і вимогам, до виконання перевірки контролю якості виконання завдання, якщо це потрібно; та
- можливість фірми завершити завдання та надати звіт у встановлений термін.

*Чесність клієнта* (див. параграф 26в)

Д19. Стосовно чесності клієнта слід розглянути такі, наприклад, питання:

- правдивість і ділову репутацію основних власників клієнта, провідного управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
- характер операцій клієнта та практику ведення бізнесу;
- інформацію щодо ставлення основних власників клієнта, провідного управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до таких питань, як агресивний підхід до стандартів обліку та середовище внутрішнього контролю;
- активність клієнта щодо встановлення максимально низьких гонорарів;
- ознаки неприйняттого обмеження обсягу роботи;
- ознаки можливості участі клієнта у відмиванні грошей чи іншій кримінальній діяльності;

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- причини пропонування завдання фірмі та відмова від попередньої фірми;
- ідентичність і ділова репутація пов'язаних сторін.

Ступінь знання фірмою чесності клієнта зростатиме в контексті продовження співпраці з ним.

Д20. Джерелами інформації фірми з цих питань можуть бути:

- Спілкування з діючими чи попередніми фірмами, що надавали або надають клієнту професійні бухгалтерські послуги відповідно до застосовних етичних вимог, та спілкування з іншими третіми сторонами.
- Запити до персоналу іншої фірми або третіх сторін, наприклад банкірів, юристів і рівних клієнтового фірм у цій галузі.
- Пошук інформації у відповідних базах даних.

*Продовження співпраці з клієнтом (див. параграф 27а)*

Д21. При прийнятті рішення, чи продовжувати співпрацю з клієнтом, слід розглянути важливі питання, що виникли під час виконання поточного чи попереднього завдання, та їх вплив на продовження співпраці. Наприклад, клієнт міг почати розширювати свій бізнес у сферу, в якій у фірми немає достатнього досвіду роботи.

*Відмова від завдання (див. параграф 28)*

Д22. Політика і процедури стосовно відмови від завдання або відмови від завдання та розриву співпраці з клієнтом повинні розглядати такі питання, як:

- Обговорення з управлінським персоналом клієнта відповідного рівня та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, дій, які може застосувати фірма в світлі існуючих фактів і обставин.
- У разі, якщо фірма визначила, що необхідно відмовитися від завдання, обговорення з управлінським персоналом клієнта відповідного рівня та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, відмови від завдання або відмови від завдання та розриву співпраці з клієнтом з поясненням причин відмови.
- Розгляд існування професійних, законодавчих або нормативних вимог до продовження фірмою роботи або повідомлення фірмою регуляторних органів щодо відмови від завдання чи відмови від завдання та розриву співпраці з клієнтом разом із поясненням причин відмови.
- Документування важливих питань, консультацій, висновків і підстав для таких висновків.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

*Міркування, що стосуються аудиторських організацій державного сектору*  
(див. параграфи 26–28)

Д23. У державному секторі аудитор може призначатися відповідно до встановлених законом процедур. Унаслідок цього деякі з вимог і міркувань стосовно прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом або виконання конкретних завдань, викладених у параграфах 26–28 та Д18–Д22, можуть виявитися незастосовними. Проте впровадження запропонованих політик і процедур може надати аудитору в державному секторі цінну інформацію для виконання оцінки ризиків і обов'язків щодо звітності.

**Людські ресурси** (див. параграф 29)

Д24. Питання людських ресурсів стосовно політик і процедур фірми можуть включати такі питання, як:

- Набір нового персоналу.
- Оцінка досягнутих результатів.
- Можливості включно з часом на виконання завдання.
- Компетентність.
- Кар'єрне зростання.
- Просування по службі.
- Компенсації.
- Оцінка потреб у персоналі.

Ефективний процес і процедури підбору нового персоналу допомагають фірмі відібрати сумлінних осіб, які мають здібності розвивати свою компетентність і можливості, необхідні для виконання роботи на фірмі, характеристики яких дадуть їм змогу компетентно виконувати свою роботу.

Д25. Компетентність можна розвинути різними шляхами, наприклад:

- професійною освітою;
- подальшою професійною освітою, включаючи професійну підготовку;
- досвідом роботи;
- наставництво більш досвідченого персоналу, наприклад інших членів аудиторської групи із завдання;
- виховання незалежності у персоналу, від якого вимагається бути незалежним.



КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- Д26. Підтримка належного рівня компетентності персоналом фірми значною мірою залежить від належного рівня постійного професійного розвитку, що допомагає персоналу підтримувати на належному рівні свої знання та можливості. Ефективна політика і процедури наголошують на потребі в продовженні навчання для персоналу фірми всіх рівнів та надають необхідні для цього ресурси і допомогу, що дає змогу персоналу розвивати та підтримувати необхідні компетентність і можливості.
- Д27. Фірма може використовувати також відповідно кваліфіковану зовнішню особу, якщо, наприклад, відсутні внутрішні технічні та освітні ресурси.
- Д28. Процедури оцінки показників роботи, компенсацій і заохочень дають можливість визнавати та заохочувати розвиток, підтримання компетенції та відданість принципам етики. Серед кроків, які може зробити фірма для розвитку та підтримання компетентності й відданості принципам етики, можуть бути:
- Інформування персоналу про очікування фірми щодо показників роботи та принципів етики;
  - Інформування персоналу щодо оцінки його показників роботи, прогресу, можливостей кар'єрного зростання з відповідними порадами; та
  - Допомога персоналу в розумінні, що підвищення на посади з більшим рівнем відповідальності залежить між іншим від якості роботи та дотримання принципів етики, а недотримання політик і процедур, впроваджених фірмою, може призвести до дисциплінарних дій.

*Міркування, що стосуються невеликих фірм*

- Д29. Розмір та обставини фірми впливають на структуру процесу оцінки показників роботи. Невеликі фірми можуть, зокрема, використовувати менш формалізовані методи оцінки показників роботи свого персоналу.

*Призначення групи із завдання*

Партнери із завдання (див. параграф 30)

- Д30. Політика і процедури можуть включати системи моніторингу завантаження роботою та наявність партнерів із завдання, які дадуть змогу цим особам отримати достатньо часу для адекватного виконання своїх обов'язків.

Групи із завдання (див. параграф 31)

- Д31. Призначення фірмою аудиторських груп із завдання та визначення рівня необхідного нагляду охоплює, наприклад, розгляд:
- розуміння аудиторською групою із завдання та її практичний досвід щодо завдань подібного характеру і складності завдяки відповідній професійній підготовці й участі в завданнях;

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- розуміння аудиторською групою із завдання професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних вимог;
- технічних навиків і спеціальних знань аудиторської групи із завдання, включаючи знання відповідних інформаційних технологій;
- знання аудиторською групою із завдання галузей, де працюють клієнти;
- здатність аудиторської групи із завдання застосовувати професійне судження;
- розуміння аудиторською групою із завдання політик і процедур контролю якості.

### **Виконання завдання**

*Стабільність якості виконання завдання* (див. параграф 32а)

Д32. Фірма сприяє послідовності якості виконання завдань через свої політики і процедури. Це часто досягається завдяки посібникам у письмовій або електронній формі, відповідним програмним інструментам чи іншим формам стандартизованої документації, а також інструктивній документації, що стосується галузі чи предметів завдання. При цьому можуть розглядатися такі питання:

- Яку інформацію із завдання отримують групи для розуміння цілей своєї роботи.
- Процеси дотримання застосовних стандартів виконання завдань.
- Процеси нагляду за виконанням завдання, підготовкою та навчанням персоналу.
- Методи перевірки виконаної роботи, зроблених важливих суджень і форми звіту, що надається.
- Відповідне документування виконаної роботи, а також час і обсяг перевірки.
- Процеси оновлення всієї політики і процедур.

Д33. Взаємодія та професійна підготовка допомагають менш досвідченим членам аудиторської групи із завдання чітко розуміти мету дорученої роботи.

*Нагляд* (див. параграф 32б)

Д34. Нагляд за виконанням завдання включає таке:

- стеження за ходом виконання завдання;

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНOSTІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- оцінку компетентності та можливостей окремих членів групи із завдання з погляду того, чи достатньо у них часу на виконання своєї роботи, чи розуміють вони надані їм інструкції, чи виконується робота відповідно до запланованого підходу до завдання;
- розгляд важливих питань, які виникли під час виконання завдання, їх важливості та потреби вносити необхідні зміни у запланований підхід; та
- ідентифікацію питань, щодо яких потрібні консультації чи розгляд їх більш досвідченими членами групи під час виконання завдання.

*Огляд* (див. параграф 32в)

Д35. Огляд полягає в розгляді того, чи:

- було виконано роботу відповідно до професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних вимог;
- порушувалися важливі питання для подальшого розгляду;
- проводилися відповідні консультації, та як задокументовані й впроваджені досягнуті завдяки ним висновки;
- існує потреба перегляду характеру, часу й обсягу виконаної роботи;
- підтверджує виконана робота досягнуті висновки та чи правильно вона задокументована;
- достатні та прийнятні отримані докази для підтвердження звіту; та
- досягнуто цілей процедур завдання.

*Консультації* (див. параграф 34)

Д36. Консультації включають обговорення питань на відповідному професійному рівні з особами із самої фірми чи із зовнішніми особами, які мають спеціальні знання.

Д37. При цьому використовуються прийнятні пошукові ресурси, а також колективний досвід і технічні знання фірми. Консультації допомагають стимулювати якість та поліпшують застосування професійного судження. Відповідне визнання консультацій у політиках та процедурах фірми допомагає у створенні культури, в якій консультування чи отримання консультації вважається сильною стороною, а персонал заохочується до консультацій зі складних чи спірних питань.

Д38. Ефективного консультування з важливих технічних, етичних та інших питань на фірмі або в разі потреби у зовнішніх спеціалістів можна досягти, якщо консультанти:

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- отримують усі відповідні факти, що дають їм можливість надати на основі цієї інформації професійну пораду; та
- мають відповідні знання, статус і досвід, а досягнуті на основі консультацій висновки відповідно задокументовано та впроваджено.

Д39. Достатньо повне та детальне документування консультацій з іншими професіоналами зі складних чи спірних питань допомагає в розумінні:

- питання, з якого відбувались консультації; та
- результатів консультацій включно з прийнятими рішеннями, основи для прийняття цих рішень та їх впровадження.

Міркування, що стосуються невеликих фірм

Д40. Фірма, що потребує зовнішніх консультацій внаслідок, наприклад, недостатніх внутрішніх ресурсів, може скористатися послугами з консультування, які надають:

- інші фірми;
- професійні чи регуляторні організації; або
- комерційні організації, що надають відповідні послуги з контролю якості.

До замовлення таких послуг розгляд компетентності та можливостей зовнішньої організації допоможе фірмі визначити, чи достатню кваліфікацію для цього має така зовнішня організація.

*Огляд контролю якості завдання*

Огляд контролю якості завдання (див. параграф 356)

Д41. Критерії визначення, які завдання, крім аудитів фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, слід перевірити на контроль якості виконання завдання, можуть включати, наприклад, такі:

- характер завдання, включаючи ступінь інтересу суспільства.
- ідентифікацію незвичайних обставин чи ризиків завдання або класу завдань.
- чи вимагають законодавчі або нормативні акти проведення огляду контролю якості завдання.

Характер, час та обсяг огляду контролю якості завдання (див. параграфи 36–37)

Д42. Звіт із завдання не датується до завершення огляду контролю якості завдання. При цьому оформлення документації з огляду контролю якості завдання може бути закінченим після дати звіту.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- Д43. Своєчасне проведення огляду контролю якості завдання на відповідних етапах виконання завдання дає змогу своєчасно вирішувати важливі питання до вподоби особи, що здійснює огляд контролю якості завдання, до або на дату звіту.
- Д44. Обсяг огляду контролю якості завдання може залежати від складності завдання, від того, чи суб'єкт господарювання зареєстрований на біржі, та ризику, що звіт може виявитися неприйнятним в існуючих обставинах. Проведення огляду контролю якості завдання не зменшує відповідальності партнера із завдання.

Огляд контролю якості завдання щодо клієнта, який зареєстрований на біржі суб'єктом господарювання (див. параграф 38)

Д45. До інших питань, що стосуються оцінки важливих суджень, зроблених аудиторською групою із завдання, які можуть розглядатися під час огляду контролю якості завдання з аудиту фінансової звітності зареєстрованого на біржі суб'єкта господарювання, належать:

- Значні ризики, ідентифіковані під час виконання завдання, та дії у відповідь на них.
- Зроблені судження, особливо ті, що стосуються суттєвості та значних ризиків.
- Важливість і характер виправлених та не виправлених викривлень, ідентифікованих під час завдання.
- Питання, про які слід повідомляти інформацію управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та за потреби іншим сторонам, наприклад регуляторним органам.

Залежно від обставин такі інші питання можуть виявитися застосовними також для оглядів контролю якості завдання з аудитів фінансової звітності інших суб'єктів господарювання, а також завдань з оглядів фінансової звітності, інших завдань з надання впевненості та завдань з надання супутніх послуг.

Міркування, що стосуються аудиторських організацій державного сектору

Д46. Хоча суб'єкти господарювання державного сектору не є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання, як викладено в параграфі Д16, деякі з них можуть бути досить важливими для проведення огляду контролю якості завдання.

*Критерії прийнятності відповідальних за огляд контролю якості завдання*

Відповідна та достатня технічна кваліфікація, досвід і повноваження (див. параграф 39а)

Д47. Від обставин завдання залежить, що являють собою відповідні та достатні технічна кваліфікація, досвід і повноваження. Наприклад,

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

відповідальним за огляд контролю якості завдання з аудиту фінансової звітності зареєстрованого на біржі суб'єкта господарювання швидше за все буде особа з досвідом і повноваженнями, достатніми та відповідними для того, щоб бути партнером із завдання з аудиту фінансової звітності зареєстрованого на біржі суб'єкта господарювання.

Консультації з відповідальним за огляд контролю якості завдання (див. параграф 39б)

Д48. Партнер із завдання може під час виконання завдання консультуватися з відповідальним за огляд контролю якості завдання, наприклад для того, щоб визначити, чи буде зроблене ним судження прийнятним для відповідального за огляд контролю якості завдання. Завдяки таким консультаціям не виникає розбіжності думок на останніх етапах виконання завдання та не ставиться під сумнів прийнятність відповідального за огляд контролю якості завдання для виконання такої роботи. Коли характер і обсяг консультацій стають значними, об'єктивність відповідального за огляд контролю якості завдання може поставитися під сумнів у разі, якщо як група, так і сама особа не будуть уважно підходити до питання об'єктивності. Якщо це неможливо, інша особа з фірми чи відповідно кваліфікована зовнішня особа можуть бути призначеними на роль відповідального за огляд контролю якості завдання або особа, з якою слід консультуватися під час завдання.

Об'єктивність відповідального за огляд контролю якості завдання (див. параграф 40)

Д49. Від фірми вимагається встановлювати політики і процедури, призначені підтримувати об'єктивність відповідального за огляд контролю якості завдання. Відповідно такі політики і процедури передбачають, що відповідальний за огляд контролю якості завдання:

- не відбирається, якщо це можливо, партнером із завдання;
- не бере іншої участі у завданні час протягом періоду огляду;
- не приймав рішень про аудиторську групу із завдання;
- не залежить від інших міркувань, які загрожували б його об'єктивності.

Міркування, що стосуються невеликих фірм

Д50. Для фірм, у яких лише кілька партнерів, може виявитися непрактичним, якщо партнер із завдання не бере участі у відборі відповідального за огляд контролю якості завдання. У разі, якщо одноосібний практик або невелика фірма ідентифікують завдання, що потребують огляду контролю якості завдання, вони можуть найняти для цього відповідно кваліфіковану зовнішню особу. Крім того, деякі одноосібні практики чи невеликі фірми можуть скористатися послугами інших фірм для

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

полегшення огляду контролю якості завдання. У разі, якщо фірма наймає відповідно кваліфіковану зовнішню особу, застосовуються вимоги, викладені в параграфах 39–41, і поради, викладені в параграфах Д47–Д48.

Міркування, що стосуються аудиторських організацій державного сектору

Д51. У державному секторі призначений за законом аудитор (наприклад, державний аудитор або інша відповідно кваліфікована особа, призначена від імені державного аудитора) може виступати в ролі, еквівалентній ролі партнера із завдання із загальною відповідальністю за завдання з аудиту в державному секторі. В таких обставинах, якщо це застосовно, вибір відповідального за огляд контролю якості завдання включає розгляд такого питання, як незалежність від суб'єкта господарювання, що проходить аудит, та здатність відповідального за огляд контролю якості завдання дати об'єктивну оцінку.

*Розбіжність у думках* (див. параграф 43)

Д52. Ефективні процедури заохочують ідентифікацію розбіжності у думках ще на ранніх етапах завдання, надають чіткі поради щодо послідовності дій, які потрібно виконати після цього, та вимагають документування вирішення таких розбіжностей і впровадження досягнутих висновків.

Д53. Процедури щодо вирішення таких розбіжностей можуть включати консультації з іншим практиком, фірмою чи професійною або регуляторною організацією.

*Документація із завдання*

Завершення формування остаточних файлів із завдання (див. параграф 45)

Д54. Законодавчими або нормативними актами можуть встановлюватися часові обмеження щодо завершення формування остаточних файлів для конкретних типів завдань. Якщо такі обмеження законодавчими або нормативними актами не встановлено, діють вимоги щодо встановлення фірмою часових обмежень, викладені в параграфі 45, що підкреслює необхідність своєчасного завершення формування остаточних файлів із завдання. Наприклад, для аудиту такий час зазвичай становить не більш як 60 днів після дати аудиторського звіту.

Д55. У разі, якщо стосовно такої самої інформації з предмета завдання надається два або більше різних звітів, політика і процедури фірми щодо часових обмежень завершення формування остаточних файлів із завдання повинні розглядати кожен звіт як звіт з окремого завдання. Таке може статись, наприклад, у випадку, коли фірма надає аудиторський звіт щодо фінансової інформації компонента для консолідації фінансової звітності групи та законодавчо встановлений аудиторський звіт щодо цієї самої фінансової інформації на більш пізню дату.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

Конфіденційність, безпечне зберігання, цілісність, доступність і відновлення документації із завдання (див. параграф 46)

Д56. Відповідними етичними вимогами встановлюється обов'язок фірми весь час зберігати конфіденційність інформації, наведеної в документації із завдання, крім випадків, якщо конкретним клієнтом фірми було надано право розкрити цю інформацію або якщо існує законодавчо встановлений чи професійний обов'язок її розкриття. Додаткові обов'язки збереження конфіденційності персоналом фірми щодо клієнта, особливо якщо це стосується даних приватного характеру, можуть накладатись конкретними законами чи нормативними актами.

Д57. Незалежно від того, на яких носіях зберігається документація із завдання – паперових, електронних чи інших, цілісність, доступність або відновлення даних у ній може бути поставлено під сумнів, якщо в документацію можна внести зміни, додати чи знищити інформацію в ній без відома фірми або загубити чи знищити саму документацію. Відповідно заходи контролю, які розробляє та впроваджує фірма для попередження несанкціонованих змін у документації із завдання чи її втрати, можуть включати такі заходи, що:

- дадуть змогу визначити, коли та хто створював, вносив зміни в документацію із завдання чи перевіряв її;
- захистять цілісність інформації на всіх стадіях виконання завдання, особливо у випадках, коли обмін інформацією між членами аудиторської групи із завдання або її передача третім сторонам ведеться через Інтернет;
- не дадуть можливості вносити несанкціоновані зміни в документацію із завдання; та
- уможливають отримання доступу до документації із завдання лише членам аудиторської групи із завдання та іншим сторонам, яким у разі потреби надається таке право, для відповідного виконання своїх обов'язків.

Д58. Заходи контролю, які розробляє та впроваджує фірма для збереження конфіденційності, безпечного зберігання, цілісності, доступності та відновлення документації із завдання, можуть включати таке:

- Використання пароля членами аудиторської групи із завдання для обмеження доступу до документації із завдання в електронній формі лише авторизованими користувачами.
- Впровадження процедур дублювання документації із завдання в електронній формі.



КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- Впровадження процедур відповідного розподілу документації із завдання між членами групи на початку завдання, її обробки в процесі виконання завдання та детальної звірки наприкінці завдання.
- Впровадження процедур обмеження доступу до документації із завдання на паперових носіях, процедур надання дозволу на відповідне її поширення та процедур зберігання її конфіденційності.

Д59. З практичних міркувань оригінал документації на паперових носіях можна сканувати для включення у файли із завдання. В таких випадках процедури фірми стосовно забезпечення цілісності, доступності та відновлення документації можуть включати вимоги до членів аудиторської групи із завдання щодо:

- створення сканованих копій, які відображають весь зміст оригіналу документації на паперових носіях включно з підписами, посиланнями та примітками;
- включення сканованих копій у файли із завдання, а також їх індексація і в разі потреби підписання; та
- можливості доступу до сканованих копій і в разі потреби їх друку.

Для фірми можуть існувати вимоги, встановлені законом, нормативними актами, чи інші причини для зберігання оригіналу сканованої документації на паперових носіях.

Зберігання документації із завдання (див. параграф 47)

Д60. Необхідність зберігання фірмою документації із завдання та період такого зберігання залежать від характеру завдання й обставин фірми, наприклад, чи потрібна документація із завдання як запис питань, що зберігають свою важливість для майбутніх завдань. Період зберігання може залежати також від інших чинників, наприклад, конкретного періоду зберігання документації з конкретних типів завдань, встановленого законодавчими чи нормативними актами, або загальноприйнятими періодами зберігання в конкретній юрисдикції за відсутності законодавчих чи нормативних вимог.

Д61. У випадку завдань з аудиту період зберігання зазвичай повинен бути не менш як п'ять років від дати аудиторського висновку або дати звіту аудитора групи, якщо вона більш пізня.

Д62. Процедури, які приймає фірма для зберігання документації із завдання, мають включати, наприклад, такі процедури, що дадуть змогу виконати вимоги, викладені в параграфі 47, протягом періоду зберігання та:

- уможливлять отримання доступу до документації із завдання протягом періоду зберігання, особливо у разі електронної

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

документації, оскільки комп'ютерні технології з часом оновлюються чи змінюються;

- забезпечать у разі потреби реєстрацію змін, зроблених у документації із завдання після завершення формування файлів із завдання; та
- забезпечать уповноваженим зовнішнім сторонам доступ і перевірку документації з конкретного завдання для контролю якості чи з інших причин.

Право власності на документації із завдання

Д63. Якщо в законодавчих чи нормативних актах не зазначено інше, документація із завдання є власністю фірми. На свій розсуд фірма може надати клієнтам частину або витяг з документації із завдання, якщо таке розкриття не вплине на чинність виконаної роботи, або в разі виконання завдання з надання впевненості – на незалежність фірми чи її персоналу.

### **Моніторинг**

*Моніторинг політики і процедур контролю якості фірми (див. параграф 48)*

Д64. Метою моніторингу дотримання політик і процедур контролю якості є можливість оцінки:

- дотримання вимог професійних стандартів, а також законодавчих і нормативних актів;
- ефективності структури і роботи системи контролю якості; та
- відповідності застосування політик і процедур контролю якості фірми, тобто відповідності обставинам звітів, що надаються фірмою або партнерами із завдання.

Д65. Постійні розгляд та оцінка системи контролю якості стосуються таких питань, як:

- Аналіз:
  - розробки нових положень у професійних стандартах і застосовних законодавчих та нормативних актах, а також у разі потреби їх відображення в політиках і процедурах фірми;
  - наявності письмового підтвердження дотримання політик і процедур щодо незалежності;
  - професійного розвитку, що продовжується, включаючи професійну підготовку, та
  - рішень стосовно прийняття або продовження співпраці з клієнтом і конкретних завдань.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНOSTІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- Визначення необхідних дій, спрямованих на корекцію та вдосконалення системи, включаючи забезпечення зворотного зв'язку щодо політики і процедур фірми стосовно освіти та професійної підготовки.
- Інформування відповідного персоналу фірми щодо ідентифікованих слабких місць системи, рівня розуміння системи або відповідності їй.
- Негайне внесення відповідним персоналом фірми необхідних змін до політики та процедур контролю якості.

Д66. Політики і процедури циклічності перевірок можуть, наприклад, встановлювати трирічний цикл. Спосіб організації циклу перевірок включно з часом вибору окремого завдання залежить від багатьох чинників, наприклад:

- Розміру фірми.
- Кількості та географічного розташування офісів.
- Результатів попередніх процедур моніторингу.
- Рівня повноважень персоналу та офісів (наприклад, чи мають право окремі офіси проводити свої власні перевірки, чи перевірки проводяться тільки головним офісом).
- Характеру та складності практики й організації фірми.
- Ризиків, що стосуються клієнтів і конкретних завдань фірми.

Д67. Процес перевірки включає вибір окремих завдань, деякі з яких можуть відбиратися без попереднього повідомлення про це аудиторських груп із завдання. При визначенні обсягу перевірки фірма може враховувати обсяг або висновки незалежної програми зовнішніх перевірок. Однак слід враховувати, що незалежна програма зовнішніх перевірок не замінює фірмі внутрішню програму моніторингу.

Міркування, що стосуються невеликих фірм

Д68. Для невеликих фірм може бути потрібно, щоб процедури моніторингу виконували особи, які відповідають за розробку та впровадження політики і процедур контролю якості або можуть брати участь у перевірці контролю якості виконання завдання. Фірма з обмеженою кількістю персоналу може віддати перевагу використанню відповідно кваліфікованої зовнішньої особи або іншої фірми для проведення перевірок виконання завдань та інших процедур моніторингу. З іншого боку, фірма може домовитися про розподіл ресурсів з іншими відповідними організаціями для полегшення діяльності з моніторингу.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

*Інформування про недоліки* (див. параграф 50)

Д69. При наданні інформації щодо ідентифікованих недоліків особам, які не є партнерами з відповідних завдань, необов'язково вказувати на конкретне завдання, хоча й бувають випадки, коли це виявиться необхідним з погляду виконання своїх обов'язків іншими особами, що не є партнерами із завдань.

*Скарги та звинувачення*

Джерела скарг і звинувачень (див. параграф 55)

Д70. Скарги і звинувачення (до них не включають явно дріб'язкові) можуть надходити як із самої фірми, та і ззовні. Вони можуть надходити від персоналу фірми, клієнтів чи інших третіх сторін. Отримувати їх можуть як члени групи з виконання завдання, так і інший персонал фірми.

Політики і процедури розгляду (див. параграф 56)

Д71. Політики і процедури розгляду скарг та звинувачень можуть включати такі, наприклад, вимоги, щоб партнер, який наглядає за розглядом:

- мав достатній та відповідний досвід;
- мав відповідні повноваження на фірмі; та
- не брав участі у виконанні завдання.

У разі потреби партнер, який наглядає за розглядом, може звертатися за юридичними порадами.

Міркування, що стосуються невеликих фірм

Д72. Для фірм лише з кількома партнерами може виявитись непрактичним, щоб партнер, який наглядає за розглядом, не брав участі у виконанні завдання. Такі невеликі фірми або одноосібні практики можуть користуватися послугами відповідно кваліфікованої зовнішньої особи чи іншої фірми для розгляду скарг і звинувачень.

**Документація системи контролю якості** (див. параграф 57)

Д73. Форма та зміст документації, що підтверджує функціонування кожного з елементів системи контролю якості, є питанням судження та залежить від цілої низки чинників, які включають:

- Розмір фірми та кількість офісів.
- Характер і складність практики та організації фірми.

Наприклад, великі фірми можуть використовувати електронні бази даних для документування таких питань, як підтвердження незалежності, оцінка виконання робіт і результати моніторингу та перевірок.

Д74. Наприклад, документація щодо моніторингу може включати:

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- Процедури моніторингу включно з процедурою відбору завершених завдань для перевірки.
- Записи щодо оцінки:
  - дотримання вимог професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних актів;
  - відповідності розробки й ефективності впровадження системи контролю якості; та
  - чи правильно застосовуються політика і процедури контролю якості фірми для того, щоб звіти, надані фірмою чи партнерами із завдань, відповідали обставинам.

Ідентифікацію виявлених недоліків та оцінку їх впливу, а також основу для визначення, чи потрібні подальші дії та які саме.

*Міркування, що стосуються невеликих фірм*

Д75. У невеликих фірмах можуть використовуватися більш неформальні методи ведення документації в системі контролю якості, наприклад рукописні замітки, контрольні листи та форми.

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 200

# «ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

---

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1–2
Аудит фінансової звітності . . . . .	3–9
Дата набрання чинності . . . . .	10
<b>Загальні цілі аудитора</b> . . . . .	11–12
<b>Визначення</b> . . . . .	13
<b>Вимоги</b>	
Етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансової звітності . . . . .	14
Професійний скептицизм . . . . .	15
Професійне судження . . . . .	16
Достатні та прийнятні аудиторські докази і аудиторський ризик . . . . .	17
Проведення аудиту відповідно до МСА . . . . .	18–24
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Аудит фінансової звітності . . . . .	Д1–Д13
Етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансової звітності . . . . .	Д14–Д17
Професійний скептицизм . . . . .	Д18–Д22
Професійне судження . . . . .	Д23–Д27
Достатні та прийнятні аудиторські докази і аудиторський ризик . . . . .	Д28–Д52
Проведення аудиту відповідно до МСА . . . . .	Д53–Д76

---

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає загальну відповідальність незалежного аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності відповідно до МСА. Зокрема, він установлює загальні цілі незалежного аудитора та пояснює характер і обсяг аудиту, призначеного для надання можливості незалежному аудитору досягнути цих цілей. Цей Стандарт також пояснює сферу застосування, статус і структуру МСА, а також містить вимоги, що встановлюють загальну відповідальність незалежного аудитора, застосовну в усіх аудитах, у тому числі зобов'язання дотримуватися вимог МСА. Незалежний аудитор нижче іменується «аудитором».
2. МСА написані у контексті аудиту фінансової звітності аудитором. У разі потреби їх слід адаптувати за обставин, якщо вони застосовуються до аудитів іншої історичної фінансової інформації. МСА не розглядають відповідальності аудитора, що може передбачатися у законодавчих та нормативних актах або інших документах, наприклад, у зв'язку з відкритою пропозицією цінних паперів. Така відповідальність може відрізнятись від відповідальності, встановленої у МСА. Отже, у тому разі, якщо аудитор може вважати аспекти цього МСА корисними за таких обставин, саме його відповідальністю є забезпечення дотримання всіх доречних правових, нормативних або професійних зобов'язань.

### Аудит фінансової звітності

3. Метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Її досягають через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. У разі більшості концептуальних основ загального призначення така думка висловлюється стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та достовірну інформацію відповідно до концептуальної основи. Аудит, проведений згідно з МСА та відповідними етичними вимогами, надає аудитору можливість формулювати таку думку (див. параграф Д1).
4. Фінансова звітність, яка підлягає аудиту, – це фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями. МСА не установлюють відповідальність управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та не скасовують юридичну силу законодавчих або нормативних актів, які регулюють їхню відповідальність. Проте аудит відповідно до МСА проводиться за передумовою, що управлінський

## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

персонал і в разі потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнали певну відповідальність, яка є фундаментальною для проведення аудиту. Аудит фінансової звітності не звільняє управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, від їхньої відповідальності (див. параграфи Д2–Д11).

5. МСА вимагають як основу для аудиторської думки, щоб аудитор отримав достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Достатня впевненість – це високий рівень впевненості. Її отримують, якщо аудитор одержав достатні та прийнятні аудиторські докази для зменшення аудиторського ризику (тобто ризику того, що аудитор висловить невідповідну думку, якщо фінансова звітність суттєво викривлена) до прийнятно низького рівня. Проте достатня впевненість не є абсолютним рівнем впевненості, оскільки існують властиві обмеження аудиту, які призводять до того, що більшість аудиторських доказів, на основі яких аудитор формулює висновки та на яких ґрунтується аудиторська думка, є скоріше переконливими, ніж остаточними (див. параграфи Д28–Д52).
6. Концепція суттєвості застосовується аудитором під час як планування, так і виконання аудиту, а також під час оцінки впливу ідентифікованих викривлень на аудит і впливу невивірених викривлень (якщо такі є) на фінансову звітність<sup>1</sup>. Взагалі викривлення, в тому числі пропуски, вважаються суттєвими, якщо можна обґрунтовано очікувати, що вони, індивідуально чи в сукупності, впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності. Судження про суттєвість здійснюються з огляду на супутні обставини; на них впливає розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації, а також величина або характер викривлення чи їхнє поєднання. В аудиторській думці йдеться про фінансову звітність у цілому, тому аудитор не несе відповідальності за виявлення викривлень, які не є суттєвими для фінансової звітності у цілому.
7. МСА містять цілі, вимоги, матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали, призначені для допомоги аудитору під час отримання достатньої впевненості. 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;

<sup>1</sup> МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» та МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту».



## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

- 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.
8. Форма висловлення думки аудитором залежатиме від застосовної концептуальної основи фінансової звітності та будь-якого застосовного законодавчого або нормативного акта (див. параграфи Д12 – Д13).
9. Аудитор також може нести певну відповідальність за повідомлення іншої інформації та надання звітів користувачам, управлінському персоналу, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, або сторонам поза межами суб'єкта господарювання стосовно питань, які виникають унаслідок аудиту. Її можуть установлювати МСА чи застосовний законодавчий або нормативний акт<sup>2</sup>.

### Дата набрання чинності

10. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### Загальні цілі аудитора

11. Під час проведення аудиту фінансової звітності загальні цілі аудитора такі:
- а) отримати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, надаючи такий спосіб аудиторі можливість висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
  - б) надати звіт про фінансову звітність і повідомити інформацію, як цього вимагають МСА, відповідно до результатів, отриманих аудитором.
12. 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 (чи склав із себе обов'язки)<sup>3</sup>, якщо відмова можлива за застосовним законодавчим або нормативним актом.

<sup>2</sup> Див., наприклад, МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» та МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», параграф 43.

<sup>3</sup> У МСА вживається лише термін «відмова».

## Визначення

13. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:

- а) 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.
- б) Аудиторські докази – інформація, яку використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в облікових записях, які є основою для фінансової звітності, та інша інформація. Для цілей МСА:
  - і) достатність аудиторських доказів – міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів.
  - іі) прийнятність аудиторських доказів – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та достовірність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.
- в) 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 невиявлення.
- г) 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.

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.

ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ  
ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

- г) Достатня впевненість – у контексті завдань з аудиту високий, але не абсолютний рівень впевненості.
- д) 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.

Термін «концептуальна основа достовірного подання» вживають для зазначення концептуальної основи фінансової звітності, яка потребує відповідності вимогам концептуальної основи і:

- i) підтверджує, прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно надати розкриття інформації, крім тієї, якої конкретно вимагає концептуальна основа;
- ii) прямо підтверджує, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно відхилитися від вимоги концептуальної основи. Очікується, що такі відхилення необхідні лише за надзвичайно рідкісних обставин.

Термін «концептуальна основа дотримання вимог» уживають для зазначення концептуальної основи фінансової звітності, яка вимагає дотримання вимог концептуальної основи, але не містить підтверджень в пунктах а і б, наведених вище.

- е) 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.
- є) Передумова, пов'язана з відповідальністю управлінського персоналу і, за потреби, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, на основі якої проводиться аудит, яка полягає в тому, що управлінський персонал і за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнали й розуміють, що вони несуть відповідальність, яка є фундаментальною для проведення аудиту згідно з МСА. Це відповідальність за:
  - i) складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включаючи, в разі потреби, її достовірне подання;

## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

- ii) внутрішній контроль, який управлінський персонал і в разі потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, вважають необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки;
- iii) забезпечення аудитора:
  - a) доступом до всієї інформації, відомої управлінському персоналу, і за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, яка є важливою для складання фінансової звітності, такої як облікові записи, документація та ін.;
  - б) додатковою інформацією, яку аудитор може запитати в управлінського персоналу і, за потреби, в тих, кого наділено найвищими повноваженнями, для цілей аудиту;
  - в) необмеженим доступом до працівників суб'єкта господарювання, від яких аудитор вважає потрібним отримати аудиторські докази.

У випадку концептуальної основи достовірного подання пункт а, наведений вище, може бути перефразований як «за складання та достовірне подання фінансової звітності відповідно до концептуальної основи фінансової звітності» або «за складання фінансової звітності, яка відображає достовірно та справедливо інформацію відповідно до концептуальної основи фінансової звітності».

«Передумова, пов'язана з відповідальністю управлінського персоналу і за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, на основі якої проводиться аудит» може мати назву «передумова».

- ж) Професійний скептицизм – ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів.
- з) 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.
- и) Ризик невиявлення – ризик того, що процедури, виконані аудитором для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, не дадуть змоги виявити викривлення, що існує, та яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями.
- і) Ризик суттєвого викривлення – ризик того, що фінансова звітність містить суттєве викривлення до початку аудиту. Складається з двох компонентів, як визначено нижче, на рівні тверджень:
  - ii) властивий ризик – чутливість тверджень щодо класу операції, залишку на рахунку або розкриття інформації до викривлення, яке

може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не враховуючи будь-які відповідні заходи контролю;

- iii) ризик контролю – це ризик того, що потенційне викривлення у твердженні стосовно класу операції, залишку на рахунку або розкриття інформації, яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не буде попереджено або своєчасно виявлено та виправлено за допомогою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
- к) Ті, кого наділено найвищими повноваженнями – особа (особи) чи організація (організації) (наприклад, установа, що виконує функції довіреної особи), які відповідають за нагляд за стратегією суб'єкта господарювання і зобов'язаннями, пов'язаними із підзвітністю суб'єкта господарювання. Така відповідальність охоплює також нагляд за процесом фінансової звітності. Для деяких суб'єктів господарювання в деяких юрисдикціях до складу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть входити члени ради керуючих суб'єкта господарювання у приватному чи державному секторі або власник-менеджер.
- л) Управлінський персонал – особа (особи), 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.
- м) Фінансова звітність – структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене повідомляти про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу або про зміни у них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансової звітності. Відповідні примітки складаються, як правило, зі стислого викладу суттєвих облікових політик та іншої пояснювальної інформації. Термін «фінансова звітність» означає, як правило, повний комплект фінансової звітності, визначений за вимогами застосовної концептуальної основи фінансової звітності, проте може також означати окремий фінансовий звіт.

## Вимоги

### Етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансової звітності

14. Аудитор повинен дотримуватися відповідних етичних вимог, включаючи вимоги щодо незалежності, які стосуються завдань з аудиту фінансової звітності (див. параграфи Д14–Д17).

## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

### **Професійний скептицизм**

15. Аудитор повинен планувати та виконувати аудит із професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які призводять до суттєвого викривлення фінансової звітності (див. параграфи Д18–Д22).

### **Професійне судження**

16. Аудитор повинен застосовувати професійне судження під час планування та виконання аудиту фінансової звітності (див. параграфи Д23–Д27).

### **Достатні та прийнятні аудиторські докази і аудиторський ризик**

17. Для отримання достатньої впевненості аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, які надають аудитору можливість дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка (див. параграфи Д28–Д52).

### **Проведення аудиту відповідно до МСА**

#### *Дотримання МСА, доречних для аудиту*

18. 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 (див. параграфи Д53–Д57).
19. Аудитор повинен розуміти весь текст МСА, в тому числі його матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали, щоб зрозуміти його цілі та належно застосовувати його вимоги (див. параграфи Д58–Д66).
20. 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.

#### *Цілі, встановлені в окремих МСА*

21. 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 (див. параграфи Д67–Д69):
  - а) визначення, чи потрібні будь-які аудиторські процедури додатково до процедур, яких вимагають МСА, для досягнення цілей, установлених у МСА (див. параграф Д70);
  - б) оцінки того, чи отримані достатні та прийнятні аудиторські докази (див. параграф Д71).

#### *Дотримання доречних вимог*

22. Згідно з параграфом 23 аудитор повинен дотримуватися кожної вимоги будь-якого МСА, крім випадків, якщо за обставин аудиту:

ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ  
ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

- а) весь МСА є недоречним або
  - б) вимога є недоречною, оскільки вона залежить від умови, якої не існує (див. параграфи Д72–Д73).
23. За виняткових обставин аудитор може вважати за потрібне відступити від доречної вимоги в МСА. За таких обставин він повинен виконати альтернативні аудиторські процедури для досягнення мети цієї вимоги. Очікується, що потреба для аудитора відступити від доречної вимоги виникатиме лише тоді, якщо вимога стосується конкретної процедури, яку слід виконати, а за конкретних обставин аудиту ця процедура була б неефективною при досягненні мети цієї вимоги (див. параграф Д74).

*Неможливість досягнення мети*

24. 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 можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом). Неможливість досягнення мети є значущим питанням, яке потребує документування відповідно до МСА 230<sup>4</sup> (див. параграфи Д75–Д76).

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

### **Аудит фінансової звітності**

*Обсяг аудиту* (див. параграф 3)

- Д1. 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 аудитор надавав 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.

<sup>4</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграф 8 в.

## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

*Складання фінансової звітності* (див. параграф 4)

Д2. Законодавчий або нормативний акт може встановлювати відповідальність управлінського персоналу та, за потреби, тих, кого наділено найвищими повноваженнями стосовно фінансової звітності. Проте обсяг цієї відповідальності або спосіб її визначення може відрізнятись у різних юрисдикціях. Незважаючи на такі відмінності, аудит відповідно до МСА проводиться на основі передумови, що управлінський персонал та, за потреби, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнали і розуміють, що вони несуть відповідальність:

- а) за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включаючи, якщо це доречно, її достовірне подання;
- б) за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал та, за потреби, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визначають як необхідний для надання можливості скласти фінансову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки;
- в) за забезпечення аудитора:
  - i) доступом до всієї інформації, яка, як відомо управлінському персоналу та, за потреби, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, є доречною для складання фінансової звітності, такої як записи, документація тощо;
  - ii) додатковою інформацією, про яку він може зробити запит в управлінського персоналу, та, за потреби, в тих, кого наділено найвищими повноваженнями, з метою аудиту;
  - iii) необмеженим доступом до працівників суб'єкта господарювання, від яких аудитор вважає потрібним одержати аудиторські докази.

Д3. Складання фінансової звітності управлінським персоналом та, за потреби, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, вимагає:

- ідентифікації застосовної концептуальної основи фінансової звітності у контексті будь-яких відповідних законодавчих або нормативних актів;
- складання фінансової звітності відповідно до цієї концептуальної основи;
- включення адекватного опису цієї концептуальної основи до складу фінансової звітності.

Складання фінансової звітності вимагає від управлінського персоналу застосовувати судження під час здійснення облікових оцінок, які є достатніми за конкретних обставин, а також обирати та застосовувати



ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ  
ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

відповідні облікові політики. Такі судження здійснюються у контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Д4. Фінансова звітність складається відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, яка призначена задовольняти:

- загальні потреби широкого кола користувачів у фінансовій інформації (тобто «фінансова звітність загального призначення») або
- потреби конкретних користувачів у фінансовій інформації (тобто «фінансова звітність спеціального призначення»).

Д5. Застосовна концептуальна основа фінансової звітності часто охоплює стандарти фінансової звітності, визначені 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, визначені 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. Такі інші джерела можуть містити:

- правове й етичне середовище, включаючи статuti, нормативні акти, судові рішення та професійні етичні зобов'язання стосовно питань бухгалтерського обліку;
- опубліковані тлумачення з бухгалтерського обліку різної правомочності, видані організаціями, які встановлюють стандарти, професійними або регуляторними організаціями;
- опубліковані думки різної правомочності з проблем бухгалтерського обліку, що виникають, видані організаціями, які встановлюють стандарти, професійними або регуляторними організаціями;
- загальні та галузеві практики, які є загальновизнаними та поширеними;
- літературу з бухгалтерського обліку.

Якщо існують суперечності між концептуальною основою фінансової звітності та джерелами, з яких можна отримати інструкції з її застосування, або між джерелами, які охоплюють концептуальну основу фінансової звітності, переважну силу має джерело вищого статусу.

Д6. Вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності визначають форму та зміст фінансової звітності. Хоча концептуальна основа може не визначати, як обліковувати або розкривати інформацію

## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

про всі операції або події, вона зазвичай 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.

Д7. 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, встановлені 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 Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО).

Д8. Вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності визначають також склад повного комплексу фінансової звітності. У випадку багатьох концептуальних основ передбачається, що фінансова звітність надає інформацію про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання. У таких концептуальних основах до складу повного комплексу фінансової звітності входять: баланс; звіт про прибутки та збитки; звіт про зміни у власному капіталі; звіт про рух грошових коштів і відповідні примітки. У деяких інших концептуальних основах фінансової звітності один фінансовий звіт та відповідні примітки можуть становити повний комплект фінансової звітності.

- Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) «Фінансова звітність за касовим методом обліку», виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, встановлює, що первинний фінансовий звіт – це звіт про надходження та виплати грошових коштів, якщо суб'єкт господарювання у державному секторі складає свою фінансову звітність відповідно до цього МСБОДС.
- Інші приклади одного фінансового звіту, кожен з яких міститиме відповідні примітки, такі:
  - баланс;
  - звіт про прибутки та збитки або звіт про діяльність;
  - звіт про нерозподілений прибуток;
  - звіт про рух грошових коштів;

ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ  
ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

- звіт про активи та зобов'язання, до складу якого не входить власний капітал;
  - звіт про зміни у власному капіталі;
  - звіт про доходи та витрати;
  - звіт про діяльність за асортиментом продукції.
- Д9. МСА 210 установлює вимоги та надає рекомендації з визначення прийнятності застосовної концептуальної основи фінансової звітності<sup>5</sup>. У МСА 800 йдеться про особливі міркування, коли фінансову звітність складають відповідно до концептуальної основи спеціального призначення<sup>6</sup>.
- Д10. Через значущість передумови для проведення аудиту аудитором потрібно отримати згоду управлінського персоналу та, за потреби, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що вони визнають і розуміють відповідальність, установлену в параграфі Д2, як передумову прийняття завдання з аудиту<sup>7</sup>.

Міркування, що стосуються аудитів у державному секторі

- Д11. Повноваження щодо аудитів фінансової звітності суб'єктів господарювання у державному секторі можуть бути більшими, ніж стосовно аудитів інших суб'єктів господарювання. Внаслідок цього передумова, пов'язана з відповідальністю управлінського персоналу, на основі якої проводиться аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання у державному секторі, може передбачати додаткову відповідальність, наприклад відповідальність за виконання операцій та події відповідно до законодавчого, нормативного акта чи іншого документа<sup>8</sup>.

*Форма висловлення аудиторської думки (див. параграф 8)*

- Д12. 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.

<sup>5</sup> МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту», параграф 6 а.

<sup>6</sup> МСА 800 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення», параграф 8.

<sup>7</sup> МСА 210, параграф 6 б.

<sup>8</sup> Див. параграф Д57.

ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ  
ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

Д13. Якщо концептуальна основа фінансової звітності є концептуальною основою достовірного подання, як це відбувається, як правило, у випадку фінансової звітності загального призначення, думка, що її вимагають МСА, полягає в тому, чи подана достовірно фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах або чи надає вона правдиву та достовірну інформацію. Якщо концептуальна основа фінансової звітності є концептуальною основою дотримання вимог, потрібна думка стосовно того, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до цієї концептуальної основи. Якщо конкретно не встановлене інше, посилання у МСА на аудиторську думку охоплюють обидві форми думки.

**Етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансової звітності** (див. параграф 14)

Д14. Аудитор дотримується відповідних етичних вимог, включаючи вимоги щодо незалежності, що стосуються завдань з аудиту фінансової звітності. Відповідні етичні вимоги звичайно складаються з частин А та Б Кодексу етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ), які стосуються аудитів фінансової звітності, разом із національними вимогами, що є більш обмежувальні.

Д15. Частина А Кодексу РМСЕБ установлює фундаментальні принципи професійної етики, доречні для аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності, та надає концептуальну основу для застосування цих принципів. Фундаментальні принципи, яких, як вимагає Кодекс РМСЕБ, повинен дотримуватися аудитор, такі:

- а) чесність;
- б) об'єктивність;
- в) професійна компетентність і належна ретельність;
- г) конфіденційність;
- д) професійна поведінка.

Частина Б Кодексу РМСЕБ ілюструє, як слід застосовувати концептуальну основу в конкретних ситуаціях.

Д16. У випадку завдання з аудиту саме в інтересах громадськості, до того ж саме цього вимагає Кодекс РМСЕБ, аудитор має бути незалежний від суб'єкта господарювання, аудит якого слід проводити. Кодекс РМСЕБ визначає незалежність як таку, що складається з незалежності думки та незалежності поведінки. Незалежність аудитора від суб'єкта господарювання захищає здатність аудитора формулювати аудиторську думку, не зазнаючи різних типів впливу, що можуть ставити під загрозу цю думку. Незалежність підвищує здатність аудитора діяти чесно, бути об'єктивним та зберігати ставлення професійного скептицизму.

Д17. Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) <sup>9</sup> або національні вимоги, які щонайменше такі ж суворі<sup>10</sup>, розглядають відповідальність фірми щодо створення та підтримання її системи контролю якості для завдань з аудиту. МСКЯ 1 визначає відповідальність фірми за встановлення політик і процедур, призначених надавати достатню впевненість у тому, що фірма та її персонал дотримуються відповідних етичних вимог, включаючи вимоги, що стосуються незалежності<sup>11</sup>. МСА 220 визначає відповідальність партнера із завдання стосовно відповідних етичних вимог. Вони містять вимоги бути особливо уважними через спостереження та здійснення запитів у разі потреби щодо доказів недотримання відповідних етичних вимог членами аудиторської групи із завдання, визначати, за потреби, належні заходи, якщо увагу партнера із завдання привертають факти, які свідчать, що члени аудиторської групи із завдання не дотримуються відповідних етичних вимог, та формулювати висновок про дотримання вимог незалежності, які застосовуються до завдання з аудиту<sup>12</sup>. МСА 220 визнає, що аудиторська група із завдання має право довіряти системі контролю якості, яка існує на фірмі, під час визнання відповідальності стосовно процедур контролю якості, застосованих до індивідуального завдання з аудиту, якщо інформація, надана фірмою чи іншими сторонами, не передбачає інше.

#### **Професійний скептицизм** (див. параграф 15)

Д18. Професійний скептицизм передбачає, наприклад, особливу увагу до:

- аудиторських доказів, які суперечать іншим отриманим аудиторським доказам;
- інформації, яка викликає сумнів щодо достовірності документів і відповідей на запити, які мають використовуватися як аудиторські докази;
- умов, які можуть свідчити про можливе шахрайство;
- обставин, які припускають необхідність проведення аудиторських процедур додатково до процедур, яких вимагають МСА.

Д19. Дотримання професійного скептицизму під час аудиту є необхідним, якщо аудитор, наприклад, має зменшити ризики:

- невиявлення незвичайних обставин;
- надмірного узагальнення під час формулювання висновків на основі аудиторських спостережень;

<sup>9</sup> МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги».

<sup>10</sup> МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», параграф 2.

<sup>11</sup> МСКЯ 1, параграфи 20–25.

<sup>12</sup> МСА 220, параграфи 9–12.

## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

- використання невідповідних припущень під час визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур і оцінки їхніх результатів.
- Д20. Професійний скептицизм потрібний для критичної оцінки аудиторських доказів. Він передбачає ставлення під сумнів суперечливих аудиторських доказів, достовірності документів і відповідей на запити, а також іншої інформації, отриманої від управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Він також передбачає розгляд достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів з огляду на обставини, наприклад у випадку, якщо існують чинники ризику шахрайства, а єдиний документ, чутливий до шахрайства за своїм характером, є єдиним підтверджувальним доказом суттєвої суми у фінансовому звіті.
- Д21. Аудитор може вважати записи та документи справжніми, якщо у нього немає підстави вважати протилежне. Проте вимагається, щоб аудитор розглядав достовірність інформації, що використовується як аудиторський доказ<sup>13</sup>. У випадках сумніву щодо достовірності інформації або ознак можливого шахрайства (наприклад, якщо умови, ідентифіковані під час аудиту, змушують аудитора вважати, що документ може бути несправжнім або що умови в документі могли бути сфальсифіковані), МСА вимагають, щоб аудитор провів подальше дослідження та визначив, які зміни чи доповнення до аудиторських процедур потрібні для вирішення проблеми<sup>14</sup>.
- Д22. Не можна очікувати, що аудитор нехтуватиме минулим досвідом щодо сумлінності та чесності управлінського персоналу суб'єкта господарювання і тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Проте думка, що управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями, є сумлінними та чесними, не звільняє аудитора від необхідності дотримуватися професійного скептицизму або не дозволяє аудитору задовольнятися менш ніж переконливими аудиторськими доказами у процесі отримання достатньої впевненості.

### **Професійне судження** (див. параграф 16)

- Д23. Професійне судження є суттєвим для належного проведення аудиту. Причина полягає в тому, що тлумачення відповідних етичних вимог і МСА, а також достатні рішення, потрібні у процесі всього аудиту, неможливо здійснити, не застосовуючи відповідні знання та досвід до фактів і обставин. Професійне судження потрібне, зокрема, стосовно рішень про:
- суттєвість та аудиторський ризик;

<sup>13</sup> МСА 500 «Аудиторські докази», параграфи 7–9.

<sup>14</sup> МСА 240, параграф 13; МСА 500, параграф 11; МСА 505 «Зовнішні підтвердження», параграфи 10–11 та 16.

## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

- характер, час та обсяг аудиторських процедур, які використовуються для відповідності вимогам МСА та збирання аудиторських доказів;
- оцінка того, чи отримані достатні та прийнятні аудиторські докази та чи потрібно зробити більше для досягнення цілей МСА, тобто загальних цілей аудитора;
- оцінка суджень управлінського персоналу під час застосування застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання;
- формулювання висновків, які ґрунтуються на отриманих аудиторських доказах, наприклад оцінювання достатності попередніх оцінок, зроблених управлінським персоналом під час складання фінансової звітності.

Д24. Відмітна ознака професійного судження, яке очікується від аудитора, полягає в тому, що його здійснює аудитор, професійна підготовка, знання та досвід якого допомагають набуті компетентності, потрібної для досягнення компетентних суджень.

Д25. Здійснення професійного судження у будь-якому конкретному випадку ґрунтується на фактах та обставинах, які відомі аудитору. Консультування зі складних або суперечливих питань протягом аудиту як у межах аудиторської групи із завдання, так і між аудиторською групою із завдання та іншими особами відповідного рівня у межах фірми або за її межами, зокрема згідно з вимогами МСА 220<sup>15</sup>, допомагають аудитору здійснювати компетентні й достатні судження.

Д26. Професійне судження можна оцінити виходячи з того, чи відображає досягнуте судження компетентне застосування принципів аудиту та бухгалтерського обліку, чи є воно прийнятним з огляду на факти та обставини, відомі аудитору до дати аудиторського звіту, та чи не суперечить їм.

Д27. Професійне судження потрібно здійснювати протягом усього аудиту. Його також потрібно належно документувати. Щодо цього вимагається, щоб аудитор складав аудиторську документацію, достатню для того, щоб досвідчений аудитор, який не був попередньо причетний до аудиту, міг зрозуміти значні професійні судження, здійснені під час формулювання висновків щодо значущих питань, які виникають під час аудиту<sup>16</sup>. Професійне судження не слід використовувати як обґрунтування рішень, які в інший спосіб не підтверджуються фактами та обставинами завдання або достатніми та прийнятними аудиторськими доказами.

<sup>15</sup> МСА 220, параграф 18.

<sup>16</sup> МСА 230, параграф 8.

**Достатні та прийнятні аудиторські докази і аудиторський ризик**  
(див. параграфи 5 та 17)

*Достатність та прийнятність аудиторських доказів*

- Д28. Аудиторські докази необхідні для підтвердження аудиторської думки та звіту. Вони є сукупними за характером та їх отримують в основному внаслідок аудиторських процедур, виконаних під час аудиту. Проте вони можуть також містити інформацію, отриману з інших джерел, зокрема попередніх аудитів (за умови, що аудитор визначив, чи відбулися зміни з часу попереднього аудиту, які можуть вплинути на їхню доречність для поточного аудиту<sup>17</sup>) або процедур фірми щодо контролю якості стосовно прийняття клієнтів і подовження стосунків із ними. Крім інших джерел у межах суб'єкта господарювання та поза ними важливим джерелом аудиторських доказів є облікові записи суб'єкта господарювання. Інформацію, яку можна використати як аудиторський доказ, також може скласти експерт, найнятий або залучений суб'єктом господарювання. Аудиторські докази складаються як з інформації, яка підтверджує та доповнює твердження управлінського персоналу, так і з інформації, яка суперечить цим твердженням. Крім того, в деяких випадках аудитор використовує відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати необхідну інформацію) і, отже, вона також становить аудиторські докази. Більшість роботи аудитора під час формулювання аудиторської думки складається з отримання та оцінки аудиторських доказів.
- Д29. Достатність і прийнятність аудиторських доказів взаємопов'язані. Достатність є мірою кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливає оцінка аудитором ризиків викривлення (чим вищі оцінені ризики, тим, імовірно, більше аудиторських доказів буде потрібно), а також якість таких аудиторських доказів (чим вища якість, тим менше потрібно таких доказів). Проте отримання більшої кількості аудиторських доказів може не компенсувати їхню незадовільну якість.
- Д30. Прийнятність є мірою якості аудиторських доказів, тобто їх доречності та достовірності для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. На достовірність доказів впливають їх джерело та характер, вона також залежить від індивідуальних обставин, за якими їх отримано.
- Д31. Чи отримані достатні та прийнятні аудиторські докази для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня та надання можливості аудитору дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка, є питанням професійного судження.

<sup>17</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», параграф 9.



## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

МСА 500 та інші доречні МСА установлюють додаткові вимоги і надають додаткові рекомендації, які застосовують протягом усього аудиту, стосовно міркувань аудиторів під час отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів.

### *Аудиторський ризик*

- Д32. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення. Оцінка ризиків ґрунтується на аудиторських процедурах для отримання інформації, необхідної з цією метою, та доказах, отриманих протягом усього аудиту. Оцінка ризиків є питанням професійного судження, а не питанням, що піддається точній оцінці.
- Д33. Для цілей МСА аудиторський ризик не містить ризику того, що аудитор може висловити думку, що фінансова звітність є суттєво викривленою, тоді як вона не є викривленою. Як правило, цей ризик є незначним. Крім того, аудиторський ризик – це технічний термін, пов'язаний із процесом аудиту; він не належить до бізнес-ризиків аудиторів, наприклад збитку внаслідок судового процесу, негативної реклами чи інших подій, які виникають у зв'язку з аудитом фінансової звітності.

### Ризики суттєвого викривлення

- Д34. Ризики суттєвого викривлення можуть існувати на двох рівнях:
- на загальному рівні фінансової звітності;
  - на рівні тверджень стосовно класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації.
- Д35. Ризики суттєвого викривлення на загальному рівні фінансової звітності означають ризики суттєвого викривлення, які пов'язані в основному з фінансовою звітністю у цілому та потенційно впливають на багато тверджень.
- Д36. Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень оцінюються для визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Ці докази дають змогу аудиторам висловити думку про фінансову звітність при прийнятному низькому рівні аудиторського ризику. Аудитори використовують різні підходи для досягнення мети оцінки ризиків суттєвого викривлення. Наприклад, аудитор може використати модель, яка відображає взаємозв'язок між компонентами аудиторського ризику мовою математики з метою досягнення прийнятного рівня ризику невиявлення. Деякі аудитори вважають таку модель корисною під час планування аудиторських процедур.
- Д37. Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень складаються з двох компонентів: властивого ризику та ризику контролю. Властивий ризик та

## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

ризик контролю є ризиками суб'єкта господарювання; вони існують незалежно від аудиту фінансової звітності.

- Д38. Властивий ризик є вищим для деяких тверджень і пов'язаних із ними класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, ніж для інших. Наприклад, він може бути вищим для складних обчислень або для рахунків, які складаються із сум, отриманих на основі облікових оцінок, чутливих до значної невизначеності оцінювання. Зовнішні обставини, які призводять до бізнес-ризиків, також можуть впливати на властивий ризик. Наприклад, розвиток технологій може зробити певний продукт застарілим і, отже, бути причиною більшої чутливості запасів до завищення. Чинники суб'єкта господарювання та його середовища, що пов'язані з кількома або всіма класами операцій, залишками на рахунках або розкриттям інформації, також впливають на властивий ризик, пов'язаний із конкретним твердженням. Такі чинники можуть охоплювати, наприклад, відсутність обігового капіталу, достатнього для продовження діяльності, або спад у галузі, що характеризується великою кількістю банкрутств бізнесу.
- Д39. Ризик контролю є функцією ефективності структури, впровадження та підтримання внутрішнього контролю управлінським персоналом для вирішення проблеми ідентифікованих ризиків, які загрожують досягненню цілей суб'єкта господарювання, доречних для складання його фінансової звітності. Проте внутрішній контроль незалежно від того, наскільки добре він розроблений та функціонує, може лише зменшити, але не усунути ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності через властиві обмеження внутрішнього контролю. Вони охоплюють, наприклад, можливість помилок або непорозумінь, пов'язаних із людським чинником, або уникнення заходів контролю через змову чи нехтування ними управлінським персоналом. Відповідно деякий ризик контролю існуватиме завжди. МСА передбачають умови, за яких від аудитора вимагається або він сам може обрати перевірку ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу й обсягу процедур по суті, що їх слід виконати<sup>18</sup>.
- Д40. МСА, як правило, посилаються не окремо на властивий ризик і ризик контролю, а переважно на комбіновану оцінку «ризиків суттєвого викривлення». Проте аудитор може здійснювати окрему чи комбіновану оцінку властивого ризику та ризику контролю залежно від аудиторських методів чи методологій, які він вважає кращими, і практичних міркувань. Оцінку ризику суттєвого викривлення можна виражати в кількісних одиницях, наприклад у відсотках, або не кількісних одиницях. У будь-якому разі необхідність здійснювати відповідні оцінки ризику для

<sup>18</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики», параграфи 7–17.

## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

аудитора є важливішою, ніж різні підходи, за допомогою яких їх можна здійснити.

- Д41. МСА 315 установлює вимоги та надає рекомендації щодо ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень.

### Ризик невиявлення

- Д42. Для цього рівня аудиторського ризику прийнятний рівень ризику невиявлення, обернено пропорційний до оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень. Наприклад, чим вищі ризики суттєвого викривлення, які, на думку аудитора, існують, тим менший ризик невиявлення може бути прийнятний та відповідно тим більш переконливі аудиторські докази потрібні аудитору.

- Д43. Ризик невиявлення пов'язаний із характером, часом та обсягом процедур, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Тому він є функцією ефективності аудиторської процедури та її застосування аудитором. Такі питання, як:

- відповідне планування;
- належне призначення персоналу до аудиторської групи із завдання;
- застосування професійного скептицизму;
- нагляд та огляд виконаної аудиторської роботи,

допомагають підвищити ефективність аудиторської процедури та її застосування, а також зменшити можливість того, що аудитор може обрати невідповідну аудиторську процедуру, неправильно застосувати доречну аудиторську процедуру або неправильно тлумачити результати аудиту.

- Д44. МСА 300<sup>19</sup> і МСА 330 установлюють вимоги та надають рекомендації щодо планування аудиту фінансової звітності та дій аудитора у відповідь на оцінені ризики. Проте ризик невиявлення можна лише зменшити, але не усунути через властиві обмеження аудиту. Відповідно деякий ризик невиявлення існуватиме завжди.

### Властиві обмеження аудиту

- Д45. Від аудитора не очікується, що він зменшить аудиторський ризик до нуля, і він не може його зменшити, а отже, не може отримати абсолютну впевненість у тому, що фінансова звітність не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Причина полягає в тому, що існують властиві обмеження аудиту, які призводять до того, що більшість аудиторських доказів, на основі яких аудитор формулює

<sup>19</sup> МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності».

## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

висновки та на яких ґрунтується аудиторська думка, є швидше переконливою, ніж остаточною. Властиві обмеження аудиту є наслідком:

- характеру фінансової звітності;
- характеру аудиторських процедур;
- потреби, щоб аудит проводився у межах обґрунтованого періоду часу та обґрунтованої вартості.

### Характер фінансової звітності

Д46. Складання фінансової звітності передбачає судження управлінського персоналу під час застосування вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання до фактів та обставин суб'єкта господарювання. Крім того, багато статей фінансової звітності суб'єкта господарювання пов'язано із суб'єктивними рішеннями або оцінками чи ступенем невизначеності, може також існувати діапазон прийнятних тлумачень або суджень, які можна здійснити. Отже, деякі статті фінансової звітності доступні властивому рівню змінюваності, який не можна усунути застосуванням додаткових аудиторських процедур. Наприклад, це часто відбувається з певними обліковими оцінками. Проте МСА вимагають, щоб аудитор приділяв особливу увагу тому, чи є обґрунтованими облікові оцінки у контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності та відповідного розкриття інформації, а також якісним аспектам облікових практик суб'єкта господарювання, включаючи ознаки можливої упередженості суджень управлінського персоналу<sup>20</sup>.

### Характер аудиторських процедур

Д47. Існують практичні та правові обмеження щодо здатності аудитора отримувати аудиторські докази. Наприклад:

- існує можливість того, що управлінський персонал або інші працівники можуть не надати, навмисно чи ненавмисно, повну інформацію, яка є доречною для складання фінансової звітності або про яку робив запит аудитор. Відповідно аудитор не може бути впевненим у повноті інформації, навіть якщо він виконав аудиторські процедури для отримання впевненості у тому, що вся доречна інформація була отримана;
- шахрайство може передбачати складні й ретельно організовані схеми, спрямовані на його приховування. Тому аудиторські процедури, використані для збору аудиторських доказів, можуть бути неефективними для виявлення навмисного викривлення, яке

<sup>20</sup> МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації» і МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», параграф 12.

## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

передбачає, наприклад, змову з метою фальсифікації документації, в результаті чого аудитор може вважати, що аудиторські докази є обґрунтованими, тоді як вони не є обґрунтованими. Аудитор не має професійної підготовки експерта у встановленні справжності документів і від нього це не очікується;

- аудит не є офіційним розслідуванням передбачуваного правопорушення. Відповідно аудитор не наділений певними конкретними юридичними повноваженнями, наприклад правом на обшук, що може бути необхідним для такого розслідування.

Своєчасність фінансової звітності та співвідношення вигоди і витрат

Д48. Питання складності, часу або передбачуваних витрат саме по собі не є обґрунтованою підставою для того, щоб аудитор не виконав аудиторську процедуру, для якої немає альтернативи, або задовільнився менш ніж переконливими аудиторськими доказами. Належне планування допомагає забезпечувати достатній час і ресурси для проведення аудиту. Незважаючи на це, доречність інформації, а отже, її цінність, має, як правило, тенденцію зменшуватися з часом, тому слід забезпечити певне співвідношення між достовірністю інформації та її вартістю. Це визнається у певних концептуальних основах фінансової звітності (див., наприклад, «Концептуальну основу складання та подання фінансових звітів» РМСБО). Отже, користувачі фінансової звітності очікують, що аудитор сформулює думку щодо фінансової звітності протягом обґрунтованого періоду часу та за обґрунтованою вартістю, визнаючи, що неможливо розглянути всю інформацію, яка може існувати, або займатися всебічно кожним питанням виходячи з припущення, що інформація є помилковою чи оманливою, якщо не доведено інше.

Д49. Тому аудитору необхідно:

- планувати аудит так, щоб виконати його ефективно;
- спрямовувати аудиторську роботу на ділянки, в яких, за очікуванням, найбільші ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки та відповідно спрямовувати меншу роботу на інші ділянки;
- використовувати тестування й інші засоби аналізу генеральних сукупностей на викривлення.

Д50. З огляду на підходи, наведені у параграфі Д49, МСА містять вимоги щодо планування й виконання аудиту та вимагають серед іншого, щоб аудитор:

- мав основу для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та рівні тверджень, виконуючи процедури оцінки ризиків і пов'язані з ними заходи<sup>21</sup>;

<sup>21</sup> МСА 315, параграфи 5–10.

## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

- використовував тестування та інші засоби аналізу генеральних сукупностей у такий спосіб, що забезпечує аудитору обґрунтовану основу для формулювання висновків про генеральну сукупність<sup>22</sup>.

Інші питання, які впливають на властиві обмеження аудиту

Д51. У випадку певних тверджень або предметів перевірки потенційний вплив властивих обмежень на здатність аудитора виявити суттєві викривлення є особливо значущим. Такі твердження або предмети перевірки охоплюють:

- шахрайство, особливо шахрайство за участю старшого управлінського персоналу, або змову. Подальше обговорення див. у МСА 240;
- існування та повноту відносин і операцій із пов'язаними сторонами. Подальше обговорення див. у МСА 550<sup>23</sup>;
- наявність невідповідності законодавчим та нормативним актам. Подальше обговорення див. у МСА 250<sup>24</sup>;
- майбутні події чи умови, які можуть змусити суб'єкта господарювання припинити продовжувати безперервно свою діяльність. Подальше обговорення див. у МСА 570<sup>25</sup>.

Доречні МСА ідентифікують конкретні аудиторські процедури, які допомагають зменшити вплив властивих обмежень.

Д52. Через властиві обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення фінансової звітності можуть бути невиявленими, навіть якщо аудит належно спланований та виконується відповідно до МСА. Відповідно подальше виявлення суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки не свідчить само по собі про те, що аудит не проводився згідно із МСА. Проте властиві обмеження аудиту не є виправданням того, що аудитор був задоволений менш ніж переконливими аудиторськими доказами. Чи виконував аудитор аудит відповідно до МСА, визначається аудиторськими процедурами, виконаними за конкретних обставин, достатністю та прийнятністю отриманих в їх результаті аудиторських доказів і доречністю аудиторського висновку, який ґрунтується на оцінці цих доказів з огляду на загальні цілі аудитора.

<sup>22</sup> МСА 330; МСА 500; МСА 520 «Аналітичні процедури», МСА 530 «Аудиторська вибірка».

<sup>23</sup> МСА 550 «Пов'язані сторони».

<sup>24</sup> МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності».

<sup>25</sup> МСА 570 «Безперервність».

### Проведення аудиту відповідно до МСА

*Характер МСА* (див. параграф 18)

- Д53. Взяті разом МСА являють собою стандарти для роботи аудитора під час досягнення загальних цілей аудитора. МСА розглядають загальну відповідальність аудитора, а також додаткові міркування аудитора, які стосуються цієї відповідальності щодо конкретних тем.
- Д54. Сфера застосування, дата набрання чинності та будь-яке конкретне обмеження застосовності конкретних МСА чітко визначаються в МСА. Якщо інше не зазначено в МСА, аудитору дозволяється застосовувати МСА до зазначеної у ньому дати набрання чинності.
- Д55. Під час виконання аудиту від аудитора може вимагатися дотримання законодавчих або нормативних вимог на додаток до МСА. МСА не мають переважної сили щодо законодавчого чи нормативного акта, який регулює аудит фінансової звітності. У разі, якщо такий законодавчий або нормативний акт відрізняється від МСА, аудит, проведений відповідно лише до законодавчого чи нормативного акта, не буде автоматично відповідати МСА.
- Д56. Аудитор може також проводити аудит відповідно як до МСА, так і до стандартів аудиту конкретної юрисдикції або країни. У таких випадках, крім відповідності кожному з МСА, які є доречними для аудиту, аудитору може бути потрібно виконати додаткові аудиторські процедури для відповідності доречним стандартам цієї юрисдикції чи країни.

*Міркування, що стосуються аудитів у державному секторі*

- Д57. МСА є доречними для завдань у державному секторі. Проте на відповідальність аудитора у державному секторі можуть впливати аудиторські повноваження або зобов'язання суб'єктів господарювання державного сектору, які виникають унаслідок законодавчого, нормативного акта чи іншого документа (такого, як директиви міністерств, вимоги державної політики або законодавчі рішення), які можуть передбачати більший обсяг, ніж аудит фінансової звітності відповідно до МСА. Така додаткова відповідальність не розглядається в МСА. Вона може розглядатися в положеннях Міжнародної організації вищих органів аудиту або національних організацій, які встановлюють стандарти, або в рекомендаціях, що їх розробляють державні аудиторські установи.

*Зміст МСА* (див. параграф 19)

- Д58. Крім цілей і вимог (у МСА вимоги зазначено словом «повинен»), МСА містять відповідні рекомендації у формі застосування та іншого пояснювального матеріалу. Вони також можуть містити вступний матеріал, який надає контекст, доречний для належного розуміння МСА, і

## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

визначення. Отже, весь текст МСА є доречним для розуміння цілей, установлених у МСА, та належного застосування вимог МСА.

Д59. У разі потреби матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали надають додаткове пояснення вимог МСА і рекомендації щодо їхнього виконання. Зокрема, вони можуть:

- точніше пояснити, що означає вимога або що вона передбачає охоплювати;
- містити приклади процедур, які можуть бути доречними за конкретних обставин.

Хоча такі рекомендації самі по собі не встановлюють вимогу, вони є доречними для належного застосування вимог МСА. Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали також можуть надавати попередню інформацію щодо питань, які розглядаються в МСА.

Д60. Додатки становлять частину застосування та іншого пояснювального матеріалу. Мета та передбачуване використання додатка пояснюються в основному тексті відповідного МСА або в назві чи вступній частині самого додатка.

Д61. У разі потреби вступний матеріал може містити також такі питання, як пояснення:

- мети та сфери застосування МСА, включаючи взаємозв'язок певного МСА з іншими МСА;
- предмета перевірки у певному МСА;
- належної відповідальності аудитора та інших працівників стосовно предмета перевірки у певному МСА;
- контексту, в якому встановлюється певний МСА.

Д62. МСА може містити в окремому розділі під заголовком «Визначення» опис значень, установлених для певних термінів у цілях МСА. Вони надаються для допомоги у послідовному застосуванні та тлумаченні МСА і не передбачається, що вони мають переважну силу щодо визначення, яке може бути встановленим для інших цілей у законодавчому, нормативному акті чи іншому документі. Якщо не зазначено інше, терміни мають такі самі значення для всіх МСА. Глосарій термінів, які стосуються Міжнародних стандартів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості у виданні «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг», що його публікує МБФ, містить повний перелік термінів, визначених у МСА. Він також містить визначення інших термінів, які є в МСА та допомагають у загальнопов'язаному й послідовному тлумаченні та перекладі.



ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ  
ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

Д63. Додаткові міркування, за потреби, які стосуються аудитів малих підприємств і суб'єктів господарювання державного сектору, входять до складу застосування та іншого пояснювального матеріалу МСА. Ці додаткові міркування допомагають у застосуванні вимог МСА під час аудиту таких суб'єктів господарювання. Проте вони не обмежують або не зменшують відповідальності аудитора за застосування й дотримання вимог МСА.

Міркування, що стосуються малих підприємств

Д64. Для цілей визначення додаткових міркувань для аудитів малих підприємств термін «мале підприємство» означає суб'єкт господарювання, якому, як правило, притаманні такі якісні характеристики:

- а) концентрація власності та управління в невеликій кількості осіб (часто в одній особі – фізичній особі або іншому підприємстві, якому належить суб'єкт господарювання, за умови, що власник має відповідні якісні характеристики);
- б) одна чи кілька з таких характеристик:
  - i) прості або нескладні операції;
  - ii) простий облік;
  - iii) мало напрямів бізнесу і мало продуктів у межах напрямів бізнесу;
  - iv) невелика кількість заходів внутрішнього контролю;
  - v) мало рівнів управлінського персоналу з відповідальністю за широкий діапазон заходів контролю або
  - vi) невелика кількість працівників, багато з яких мають широке коло обов'язків.

Ці якісні характеристики не є вичерпними, вони не є винятковими для малих підприємств, які необов'язково мають усі ці характеристики.

Д65. Міркування, що стосуються малих підприємств та входять до складу МСА, розроблені в основному для незареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання. Проте деякі з цих міркувань можуть бути корисними в аудитах зареєстрованих на біржі малих підприємств.

Д66. МСА посилаються на власника малого підприємства, який щодня бере участь в управлінні суб'єктом господарювання, як на «власника-менеджера».

*Цілі, встановлені в окремих МСА (див. параграф 21)*

Д67. Кожен МСА містить одну або кілька цілей, які забезпечують зв'язок між вимогами та загальними цілями аудитора. Цілі в окремому МСА призначені для зосередження уваги аудитора на бажаному результаті МСА, водночас вони є достатньо конкретними, щоб допомогти аудитору:

## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

- зрозуміти, що потрібно виконати та в разі потреби відповідні засоби виконання;
  - прийняти рішення, чи потрібно зробити більше для досягнення цих цілей за конкретних обставин аудиту.
- Д68. Цілі слід розуміти у контексті загальних цілей аудиторів, встановлених у параграфі 11 цього МСА. Як і у випадку загальних цілей аудиторів, здатність досягти індивідуальної мети однаковою мірою залежить від властивих обмежень аудиту.
- Д69. Під час використання цілей вимагається, щоб аудитор урахував взаємозв'язки між МСА. Причина полягає в тому, що, як зазначено у параграфі Д53, у МСА в деяких випадках розглядається загальна відповідальність, а в інших – відповідальність, що стосується конкретних тем. Наприклад, цей МСА вимагає, щоб аудитор дотримувався професійного скептицизму; воно необхідне в усіх аспектах планування та виконання аудиту, але не повторюється як вимога кожного МСА. На рівні надання більш докладних даних МСА 315 і МСА 330 містять, серед іншого, цілі та вимоги, в яких йдеться про відповідальність аудиторів ідентифікувати та оцінювати ризики суттєвого викривлення, розробляти і виконувати подальші аудиторські процедури для дій у відповідь на ці оцінені ризики відповідно; ці цілі та вимоги застосовуються протягом усього аудиту. МСА, в якому йдеться про конкретні аспекти аудиту (наприклад, МСА 540), може поширюватися на те, як застосовуються цілі та вимоги таких МСА, як МСА 315 і МСА 330, у зв'язку з предметом перевірки в цьому МСА, але не повторювати їх. Тому під час досягнення мети, встановленої в МСА 540, аудитор бере до уваги цілі та вимоги інших доречних МСА.

Використання цілей для визначення потреби в додаткових аудиторських процедурах (див. параграф 21а)

- Д70. Вимоги МСА призначені надати змогу аудиторам досягти цілей, визначених у МСА, а отже, загальних цілей аудиторів. Тому очікується, що належне застосування вимог МСА забезпечить достатню основу для досягнення цілей аудитором. Однак оскільки обставини завдань з аудиту широко варіюються та всі обставини не можна передбачити в МСА, аудитор несе відповідальність за визначення аудиторських процедур, потрібних для виконання вимог МСА та досягнення цих цілей. За обставин завдання можуть бути конкретні питання, які вимагають, щоб аудитор виконав аудиторські процедури на додаток до процедур, яких вимагають МСА для досягнення цілей, визначених у МСА.

Використання цілей для оцінки того, чи отримані достатні та прийнятні аудиторські докази (див. параграф 21б)

- Д71. Вимагається, щоб аудитор використовував цілі для оцінки того, чи отримані достатні та прийнятні аудиторські докази в контексті загальних

## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

цілей аудиторів. Якщо в результаті аудитор доходить висновку, що аудиторські докази не є достатніми та прийнятними, тоді він може дотримуватися одного чи кількох із наведених далі підходів, щоб виконати вимогу параграфа 21 б:

- оцінити, чи отримані або чи будуть отримані додаткові доречні аудиторські докази в результаті дотримання вимог інших МСА;
- розширити роботу, виконану під час застосування однієї або кількох вимог, або
- виконати інші процедури, які, за судженням аудитора, необхідні за конкретних обставин.

Якщо очікується, що ніщо з наведеного вище не буде доцільним або можливим за конкретних обставин, аудитор не зможе отримати достатні та прийнятні аудиторські докази та за вимогами МСА має визначити вплив на аудиторський звіт або на здатність аудитора завершити завдання.

### *Дотримання доречних вимог*

Доречні вимоги (див. параграф 22)

Д72. У деяких випадках певний МСА (і тому всі його вимоги) може не бути доречним за конкретних обставин. Наприклад, якщо у суб'єкта господарювання відсутня діяльність внутрішнього аудиту, МСА 610<sup>26</sup> буде недоречним.

Д73. У доречному МСА можуть бути вимоги, які залежать від умов. Така вимога є доречною, якщо застосовуються обставини, передбачувані у вимозі, та умова існує. Як правило, умовність вимоги буде або явною, або неявною, наприклад:

- вимога модифікувати аудиторську думку у разі обмеження обсягу<sup>27</sup> являє собою явно умовну вимогу;
- вимога повідомити інформацію про значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані під час аудиту, тим, кого наділено найвищими повноваженнями<sup>28</sup>, яка залежить від існування таких ідентифікованих значних недоліків, та вимога отримати достатні й прийнятні аудиторські докази стосовно подання і розкриття інформації про сегменти відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності<sup>29</sup>, яка залежить від того, чи вимагає або

<sup>26</sup> МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів».

<sup>27</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора», параграф 13.

<sup>28</sup> МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу», параграф 9.

<sup>29</sup> МСА 501 «Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів», параграф 13.

## ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

дозволяє концептуальна основа розкриття такої інформації є неявно умовними вимогами.

У деяких випадках вимога може бути висловлена як така, що залежить від застосовного законодавчого або нормативного акта. Наприклад, може вимагатися, щоб аудитор відмовився від завдання з аудиту, якщо відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом, або може вимагатися, щоб аудитор виконав певні процедури, якщо це не забороняється законодавчим або нормативним актом. Залежно від юрисдикції дозвіл чи заборона за законодавчим або нормативним актом може бути явною чи неявною.

Відступлення від вимоги (див. параграф 23)

Д74. МСА 230 установлює вимоги до документації за виняткових обставин, якщо аудитор відступає від доречної вимоги<sup>30</sup>. МСА не передбачають дотримання вимоги, яка є недоречною за обставин аудиту.

*Неможливість досягнення мети* (див. параграф 24)

Д75. Чи досягнута мета – це питання професійного судження аудитора. Таке судження враховує результати аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА, оцінку аудитором, чи були отримані достатні та прийнятні аудиторські докази і чи потрібно зробити більше за конкретних обставин аудиту, щоб досягти цілей, установлених у МСА. Відповідно обставини, які можуть призвести до неможливості досягнення мети, охоплюють такі, що:

- перешкоджають аудитору виконати доречні вимоги МСА;
- призводять до непрактичності або неможливості для аудитора виконати додаткові аудиторські процедури або отримати додаткові аудиторські докази, визначені необхідними на основі використання цілей відповідно до параграфу 21, наприклад унаслідок обмеження доступних аудиторських доказів.

Д76. Аудиторська документація, яка відповідає вимогам МСА 230 та конкретним вимогам до документації інших доречних МСА, забезпечує докази основи аудитора для висновку про досягнення загальних цілей аудитора. Хоча не обов'язково, щоб аудитор документував окремо (наприклад, як у контрольному переліку), що окремі цілі досягнуто, документування неможливості досягти мети допомагає оцінці аудитором того, чи перешкодила йому така неможливість досягти загальних цілей аудитора.

<sup>30</sup> МСА 230, параграф 12.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 210**  
**«УЗГОДЖЕННЯ УМОВ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ»**

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

**ЗМІСТ**

*Параграф*

**Вступ**

Сфера застосування цього МСА . . . . . 1

Дата набрання чинності . . . . . 2

**Мета** . . . . . 3

**Визначення** . . . . . 4–5

**Вимоги**

Передумови для проведення аудиту . . . . . 6–8

Згода на умови завдання з аудиту . . . . . 9–12

Постійні аудити . . . . . 13

Прийняття зміни в умовах завдання з аудиту . . . . . 14–17

Додаткові міркування під час прийняття завдання . . . . . 18–21

**Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

Сфера застосування цього МСА . . . . . Д1

Передумови для проведення аудиту . . . . . Д2–Д20

Згода на умови завдання з аудиту . . . . . Д21–Д27

Постійні аудити . . . . . Д28

Прийняття зміни в умовах завдання з аудиту . . . . . Д29–Д33

Додаткові міркування під час прийняття завдання . . . . . Д34–Д37

Додаткові міркування під час прийняття завдання . . . . . Д34–Д37

Додаток 1. Приклад листа-зобов'язання з аудиту

Додаток 2. Визначення прийнятності концептуальної основи  
загального призначення

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора під час узгодження умов завдання з аудиту з управлінським персоналом і за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Це охоплює обґрунтування наявності певних передумов для проведення аудиту, відповідальність за які несе управлінський персонал і за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями. У МСА 220<sup>1</sup> йдеться про ті аспекти прийняття завдання, які є в межах контролю аудитора (див. параграф Д1).

### Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### Мета

3. Мета аудитора – прийняти або продовжувати завдання з аудиту лише тоді, коли узгоджено основу його виконання через:
  - а) обґрунтування наявності передумов для проведення аудиту;
  - б) підтвердження того, що є взаєморозуміння між аудитором та управлінським персоналом і, за потреби, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо умов завдання з аудиту.

### Визначення

4. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення.

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<sup>2</sup> для проведення аудиту.
5. Для цілей цього МСА посилання на термін «управлінський персонал» далі слід розуміти як «управлінський персонал і, за потреби, ті, кого наділено найвищими повноваженнями».

<sup>1</sup> МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності».

<sup>2</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф 13.

## Вимоги

### Передумови для проведення аудиту

6. Для встановлення наявності передумов для проведення аудиту аудитор повинен:
- а) визначити, чи є прийнятою концептуальна основа фінансової звітності, яку слід застосовувати при складанні фінансової звітності (див. параграфи Д2 – Д10);
  - б) отримати згоду управлінського персоналу, що він визнає та розуміє відповідальність (див. параграфи Д11 – Д14, Д20):
    - i) за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включаючи, якщо доречно, її достовірне подання (див. параграф Д15);
    - ii) за такий внутрішній контроль, який, за визначенням управлінського персоналу, необхідний для надання можливості скласти фінансову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки (див. параграфи Д16 – Д19);
    - iii) за забезпечення аудитора:
      - а) доступом до всієї інформації, яка, як відомо управлінському персоналу, є доречною для складання фінансової звітності, такої як записи, документація тощо;
      - б) додатковою інформацією, про яку аудитор може зробити запит управлінському персоналу з метою аудиту;
      - в) необмеженим доступом до працівників суб'єкта господарювання, від яких, за визначенням аудитора, необхідно отримати аудиторські докази.

### *Обмеження обсягу до прийняття завдання з аудиту*

7. Якщо управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, встановлюють такі обмеження обсягу роботи аудитора в умовах запропонованого завдання з аудиту, які, як вважає аудитор, призведуть до відмови аудитора від думки щодо фінансової звітності, аудитор не повинен приймати таке обмежене завдання як завдання з аудиту, якщо цього не вимагає законодавчий або нормативний акт.

### *Інші чинники, що впливають на прийняття завдання з аудиту*

8. Якщо відсутні передумови для проведення аудиту, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом. Коли цього не вимагає законодавчий або нормативний акт, аудитор не повинен приймати запропоноване завдання з аудиту, якщо:

## УЗГОДЖЕННЯ УМОВ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ

- а) аудитор визначив, що концептуальна основа фінансової звітності, яку слід застосовувати при складанні фінансової звітності, є неприйнятною, за винятком передбаченого в параграфі 19, або
- б) не було досягнуто згоди, про яку йдеться у параграфі 6 б.

### **Згода на умови завдання з аудиту**

- 9. Аудитор повинен узгодити умови завдання з аудиту з управлінським персоналом чи за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф Д21).
- 10. Відповідно до параграфу 11 узгоджені умови завдання з аудиту записуються у листі-зобов'язанні з аудиту чи в іншій належній формі письмової угоди та містять (див. параграфи Д22–Д25):
  - а) мету та обсяг аудиту фінансової звітності;
  - б) відповідальність аудитора;
  - в) відповідальність управлінського персоналу;
  - г) ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансової звітності для складання фінансової звітності;
  - д) посилання на очікувану форму й зміст будь-яких звітів, що їх надасть аудитор, і констатацію того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнятись від очікуваної форми та змісту.
- 11. Якщо законодавчий або нормативний акт установлює достатньо докладно умови завдання з аудиту, зазначені в параграфі 10, аудитор не потрібно зазначати їх у письмовій угоді, за винятком того факту, що такий законодавчий чи нормативний акт застосовується й управлінський персонал визнає та розуміє свою відповідальність, як це зазначено у параграфі 6 б (див. параграфи Д22, Д26–Д27).
- 12. Якщо законодавчий або нормативний акт установлює відповідальність управлінського персоналу, подібну до описаної у параграфі 6 б, аудитор може визначити, що законодавчий чи нормативний акт передбачає таку відповідальність, яка, за судженням аудитора, є фактично еквівалентною відповідальності, встановленій у цьому параграфі. Стосовно відповідальності, яка є еквівалентною, аудитор може використовувати формулювання законодавчого або нормативного акта для її опису в письмовій угоді. Стосовно відповідальності, що не встановлена в законодавчому чи нормативному акті такою, яка є еквівалентною, у письмовій угоді використовується опис у параграфі 6 б (див. параграф Д26).

### **Постійні аудити**

- 13. Стосовно постійних аудитів аудитор повинен оцінити, чи вимагають обставини переглядати умови завдання з аудиту та чи є потреба нагадати



суб'єкту господарювання про існуючі умови завдання з аудиту (див. параграф Д28).

#### **Прийняття зміни в умовах завдання з аудиту**

14. Аудитор не повинен погоджуватися на зміну в умовах завдання з аудиту, якщо немає обґрунтованого виправдання (див. параграфи Д29–Д31).
15. Якщо до завершення завдання з аудиту до аудитора звертаються з проханням змінити завдання з аудиту на завдання, яке надає нижчий рівень упевненості, аудитор повинен визначити, чи є обґрунтованим виправдання такої зміни (див. параграфи Д32–Д33).
16. 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.
17. Якщо аудитор не в змозі узгодити зміну в умовах завдання з аудиту, а управлінський персонал не дозволяє йому продовжувати виконувати початкове завдання з аудиту, аудитор повинен:
  - а) відмовитися від завдання з аудиту, якщо це можливо згідно зі застосовним законодавчим або нормативним актом;
  - б) визначити, чи існує будь-яке контрактне чи інше зобов'язання повідомляти про обставини інші сторони, наприклад тих, кого наділено найвищими повноваженнями, власників чи регуляторні органи.

#### **Додаткові міркування під час прийняття завдання**

*Стандарти фінансової звітності, доповнені законодавчим або нормативним актом*

18. Якщо стандарти фінансової звітності, встановлені вповноваженою чи визнаною організацією, яка затверджує стандарти, доповнюються законодавчим або нормативним актом, аудитор повинен визначити, чи є будь-які суперечності між стандартами фінансової звітності та додатковими вимогами. Якщо такі суперечності існують, аудитор повинен обговорити з управлінським персоналом характер додаткових вимог і узгодити таке:
  - а) чи можна виконати додаткові вимоги через розкриття додаткової інформації в фінансовій звітності або
  - б) чи можна відповідно змінити опис застосовної концептуальної основи фінансової звітності у фінансовій звітності.

Якщо жоден із наведених вище заходів виконати неможливо, аудитор повинен визначити, чи потрібно буде модифікувати аудиторську думку відповідно до МСА 705<sup>3</sup> (див. параграф Д34).

<sup>3</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

*Концептуальна основа фінансової звітності, встановлена законодавчим або нормативним актом: інші чинники, що впливають на її прийняття*

19. Якщо аудитор визначив, що концептуальна основа фінансової звітності, встановлена законодавчим або нормативним актом, буде неприйнятною, але через те, що вона встановлена законодавчим або нормативним актом, він повинен прийняти завдання з аудиту лише в тому разі, якщо є наведені далі умови (див. параграф Д35):
- а) управлінський персонал погоджується на розкриття додаткової інформації у фінансовій звітності з тим, щоб фінансова звітність не вводила в оману;
  - б) в умовах завдання з аудиту визнається, що:
    - і) аудиторський звіт щодо фінансової звітності міститиме «Пояснювальний параграф», який приверне увагу користувачів до розкриття додаткової інформації згідно з МСА 706<sup>4</sup>;
    - іі) якщо від аудитора не вимагається за законодавчим чи нормативним актом висловлювати аудиторську думку щодо фінансової звітності, використовуючи формулювання «подана достовірно в усіх суттєвих аспектах» або «надає правдиву та достовірну інформацію» відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, аудиторська думка щодо фінансової звітності не міститиме ці формулювання.
20. Якщо відсутні умови, зазначені у параграфі 19, а законодавчий або нормативний акт вимагає, щоб аудитор виконував завдання з аудиту, аудитор повинен:
- а) оцінити вплив оманливого характеру фінансової звітності на аудиторський звіт;
  - б) внести відповідне посилання на це в умовах завдання з аудиту.

*Аудиторський звіт, встановлений законодавчим або нормативним актом*

21. У деяких випадках законодавчий або нормативний акт відповідної юрисдикції встановлює схему або формулювання аудиторського звіту в формі або термінах, що суттєво відрізняються від вимог МСА. За таких обставин аудитор повинен оцінити:
- а) чи можуть користувачі неправильно зрозуміти надання впевненості, отримане на основі аудиту фінансової звітності, та якщо це так,
  - б) чи може додаткове пояснення в аудиторському звіті зменшити можливе неправильне розуміння<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора».

<sup>5</sup> МСА 706.

Якщо аудитор доходить висновку, що додаткове пояснення в аудиторському звіті не може усунути можливе неправильне розуміння, він не повинен приймати завдання з аудиту, якщо цього не вимагає від нього законодавчий або нормативний акт. Аудит, проведений згідно із таким законодавчим чи нормативним актом, не відповідає вимогам МСА. Відповідно аудитор не повинен включати до складу аудиторського звіту посилання на аудит, проведений відповідно до МСА<sup>6</sup> (див. параграфи Д36–Д37).

\* \* \*

## Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

### Сфера застосування цього МСА (див. параграф 1)

Д1. Завдання з надання впевненості, до складу яких входять завдання з аудиту, можуть бути прийнятими лише в тому разі, якщо фахівець-практик вважає, що будуть виконані відповідні етичні вимоги, такі як незалежність та професійна компетентність, і якщо завданню властиві певні характеристики<sup>7</sup>. 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<sup>8</sup>. 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.

### Передумови для проведення аудиту

#### Концептуальна основа фінансової звітності (див. параграф 6 а)

Д2. Умова прийняття завдання з надання впевненості полягає в тому, що критерії, наведені у визначенні завдання з надання впевненості, є прийнятними та доступними для визначених користувачів<sup>9</sup>. Критерії – це контрольні показники, які використовують для оцінки або визначення предмета перевірки, включаючи контрольні показники подання та розкриття інформації, якщо це доречно. Належні критерії уможливають обґрунтування послідовної оцінки чи визначення предмета перевірки в контексті професійного судження. Для цілей МСА застосовна концептуальна основа фінансової звітності надає критерії, які використовує аудитор для аудиту фінансової звітності, включаючи, якщо це доречно, її достовірне подання.

<sup>6</sup> Див. також МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

<sup>7</sup> Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості, параграф 17.

<sup>8</sup> МСА 220, параграфи 9–11.

<sup>9</sup> Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості, параграф 17 б, ii.

Д3. Без прийнятної концептуальної основи фінансової звітності управлінський персонал не має прийнятної основи для складання фінансової звітності, а аудитор не має належних критеріїв для аудиту фінансової звітності. У багатьох випадках аудитор може припускати, що застосовна концептуальна основа фінансової звітності є прийнятною, як описано у параграфах Д8–Д9.

Визначення прийнятності концептуальної основи фінансової звітності

Д4. Чинники, що є доречними для визначення аудитором прийнятності концептуальної основи фінансової звітності, яку слід застосовувати під час складання фінансової звітності, охоплюють:

- характер суб'єкта господарювання (наприклад, чи є це комерційне підприємство, суб'єкт господарювання у державному секторі або неприбуткова організація);
- мету фінансової звітності (наприклад, чи складена вона для задоволення загальних потреб у фінансовій інформації широкого кола користувачів або потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів);
- характер фінансової звітності (наприклад, чи є фінансова звітність повним комплектом фінансової звітності або окремим фінансовим звітом);
- чи встановлює законодавчий або нормативний акт застосовну концептуальну основу фінансової звітності.

Д5. Багато користувачів фінансової звітності не мають можливості вимагати, щоб фінансова звітність була адаптована до задоволення їхніх конкретних потреб в інформації. Хоча задовольнити всі потреби в інформації конкретних користувачів неможливо, існують потреби у фінансовій інформації, які є спільними для широкого кола користувачів. Фінансову звітність, складену відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, розробленої для задоволення загальних потреб у фінансовій інформації широкого кола користувачів, називають фінансовою звітністю загального призначення.

Д6. У деяких випадках фінансова звітність складатиметься відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, розробленої для задоволення потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів. Таку фінансову звітність називають фінансовою звітністю спеціального призначення. Потреби у фінансовій інформації визначених користувачів обумовлюють застосовну концептуальну основу фінансової звітності за цих обставин. У МСА 800 обговорюється прийнятність концептуальної основи фінансової звітності, розробленої для задоволення потреб у фінансовій інформації певного кола користувачів<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> МСА 800 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення», параграф 8.

- Д7. Недоліки застосовної концептуальної основи фінансової звітності, які свідчать, що вона є неприйнятною, можуть бути виявлені після прийняття завдання з аудиту. Якщо використання цієї концептуальної основи фінансової звітності встановлено законодавчим або нормативним актом, застосовуються вимоги параграфів 19–20. Якщо використання цієї концептуальної основи фінансової звітності не встановлено законодавчим або нормативним актом, управлінський персонал може прийняти рішення про іншу концептуальну основу фінансової звітності, яка є прийнятною. Якщо управлінський персонал приймає таке рішення, згідно з вимогою параграфа 16 узгоджуються нові умови завдання з аудиту для відображення зміни концептуальної основи, оскільки раніше узгоджені умови більше не будуть правильними.

#### Концептуальні основи загального призначення

- Д8. На сьогодні немає об'єктивної та авторитетної основи, яка є загальновизнаною в усьому світі для оцінки прийнятності концептуальних основ загального призначення. За відсутності такої основи вважається, що стандарти фінансової звітності, встановлені організаціями, які уповноважені чи визнані публікувати стандарти для використання суб'єктами господарювання певних типів, будуть прийнятними для фінансової звітності загального призначення, складеної такими суб'єктами, за умови, що ці організації дотримуються встановленого й прозорого процесу. Це передбачає обговорення та розгляд думок широкого кола зацікавлених осіб. Приклади таких стандартів фінансової звітності охоплюють:

- Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), опубліковані Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС), опубліковані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору;
- Принципи бухгалтерського обліку, опубліковані уповноваженою чи визнаною організацією, яка встановлює стандарти у певній юрисдикції, за умови, що така організація дотримується встановленого та прозорого процесу, що передбачає обговорення і розгляд думок широкого кола зацікавлених осіб.

Такі стандарти фінансової звітності часто ідентифікують як застосовну концептуальну основу фінансової звітності у законодавчому чи нормативному акті, який регулює складання фінансової звітності загального призначення.

Концептуальна основа фінансової звітності, встановлена законодавчим або нормативним актом

Д9. Згідно з параграфом 6 а вимагається, щоб аудитор визначав, чи є прийнятною концептуальна основа фінансової звітності, яку слід застосовувати при складанні фінансової звітності. У деяких юрисдикціях законодавчий або нормативний акт може встановлювати концептуальну основу фінансової звітності, яку слід використовувати при складанні фінансової звітності загального призначення для суб'єктів господарювання певних типів. За відсутності ознак протилежного припускається, що така концептуальна основа фінансової звітності є прийнятною для фінансової звітності загального призначення, складеної такими суб'єктами господарювання. У тому разі, якщо концептуальна основа не вважається прийнятною, застосовуються параграфи 19–20.

Юрисдикції, в яких відсутні організації, що встановлюють стандарти, чи встановлені стандарти фінансової звітності

Д10. Якщо суб'єкт господарювання зареєстрований чи здійснює свою діяльність у юрисдикції, в якій відсутня уповноважена чи визнана організація, що встановлює стандарти, або якщо використання концептуальної основи фінансової звітності не встановлено законодавчим або нормативним актом, управлінський персонал ідентифікує концептуальну основу фінансової звітності, яку слід застосовувати для складання фінансової звітності. У додатку 2 наведено рекомендації щодо визначення прийнятності концептуальних основ за таких обставин.

*Узгодження відповідальності управлінського персоналу (див. параграф 6 б)*

Д11. Аудит відповідно до МСА проводиться на основі передумови, що управлінський персонал визнав та розуміє, що він несе відповідальність, зазначену в параграфі 6 б<sup>11</sup>. У певних юрисдикціях така відповідальність може встановлюватися законодавчим або нормативним актом. В інших юрисдикціях визначення такої відповідальності у законодавчому акті може бути стислим або її законодавче чи нормативне визначення може бути відсутнім. МСА не мають переважної сили щодо законодавчого чи нормативного акта в таких питаннях. Проте концепція незалежного аудиту вимагає, щоб роль аудитора не передбачала, що він бере на себе відповідальність за складання фінансової звітності суб'єкта господарювання чи за пов'язаний із нею внутрішній контроль, а також що аудитор обґрунтовано очікує отримати інформацію, необхідну для аудиту, оскільки управлінський персонал має змогу забезпечити чи надати її. Відповідно ця передумова є основоположною для проведення незалежного аудиту. Для уникнення непорозумінь досягається домовленість з управлінським персоналом про те, що він визнає та

<sup>11</sup> МСА 200, параграф Д2.

розуміє, що бере на себе таку відповідальність як частину узгодження й зазначення умов завдання з аудиту у параграфах 9–12.

- Д12. Спосіб, у який відповідальність за фінансову звітність розподіляється між управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями, варіюватиметься залежно від ресурсів і структури суб'єкта господарювання та будь-якого відповідного законодавчого та нормативного акта, а також залежно від відповідних ролей управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в межах суб'єкта господарювання. У більшості випадків управлінський персонал несе відповідальність за виконання завдання, тоді як ті, кого наділено найвищими повноваженнями, здійснюють нагляд за управлінським персоналом. У деяких випадках ті, кого наділено найвищими повноваженнями, матимуть або братимуть на себе відповідальність за затвердження фінансової звітності чи за моніторинг внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що стосується фінансової звітності. У великих чи державних суб'єктах господарювання певній групі осіб із тих, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад аудиторському комітету, може доручатися певна відповідальність із нагляду.
- Д13. МСА 580 вимагає, щоб аудитор звертався із запитом до управлінського персоналу про надання письмових запевнень, що він узяв на себе відповідальність<sup>12</sup>. Отже, може бути прийнятним довести до відома управлінського персоналу, що очікуватиметься одержання таких письмових запевнень разом із письмовими запевненнями, яких вимагають інші МСА, та за потреби з письмовими запевненнями, щоб підтвердити інші аудиторські докази, доречні для фінансової звітності, або одне чи кілька тверджень у фінансовій звітності.
- Д14. Якщо управлінський персонал не визнає свою відповідальність або не погодиться надати письмові запевнення, аудитор не зможе отримати достатні та прийнятні аудиторські докази<sup>13</sup>. За таких обставин аудитору було б недоцільним приймати завдання з аудиту, якщо законодавчий або нормативний акт не вимагає, щоб аудитор прийняв його. У тих випадках, коли вимагається, щоб аудитор прийняв завдання з аудиту, він має пояснити управлінському персоналу важливість цих питань та їх вплив на аудиторський звіт.

Складання фінансової звітності (див. параграф 6 б, і)

- Д15. Більшість концептуальних основ фінансової звітності містить вимоги, що стосуються подання фінансової звітності; у таких концептуальних основах складання фінансової звітності відповідно до концептуальної основи фінансової звітності включає подання. У випадку концептуальної

<sup>12</sup> МСА 580 «Письмові запевнення», параграфи 10–11.

<sup>13</sup> МСА 580, параграф Д26.

основи достовірного подання важливість мети звітності достовірного подання є такою, що передумова, узгоджена з управлінським персоналом, містить конкретне посилання на достовірне подання або на відповідальність за забезпечення того, щоб фінансова звітність надавала «правдиву та достовірну інформацію» відповідно до концептуальної основи фінансової звітності.

Внутрішній контроль (див. параграф 6 б, ii)

- Д16. Управлінський персонал підтримує такий внутрішній контроль, який вважає необхідним для забезпечення можливості скласти фінансову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Внутрішній контроль незалежно від того, наскільки він ефективний, може надати суб'єкту господарювання лише обмежену впевненість у досягненні суб'єктом господарювання мети фінансової звітності внаслідок обмежень, властивих внутрішньому контролю<sup>14</sup>.
- Д17. Незалежний аудит, проведений відповідно до МСА, не є заміною підтримання внутрішнього контролю, необхідного для складання фінансової звітності управлінським персоналом. Відповідно вимагається, щоб аудитор отримав згоду управлінського персоналу стосовно того, що він визнає і розуміє свою відповідальність за внутрішній контроль. Проте згода, яку вимагає параграф 6 б, ii, не означає, що аудитор установить, що внутрішній контроль, здійснюваний управлінським персоналом, досяг своєї мети чи не має недоліків.
- Д18. Саме управлінський персонал визначає, який внутрішній контроль необхідний для надання можливості скласти фінансову звітність. Термін «внутрішній контроль» охоплює широкий діапазон діяльності у межах компонентів, який можна описати як: середовище контролю; процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання; інформаційну систему, включаючи відповідні бізнес-процеси, що стосуються фінансової звітності, а також повідомлення інформації; діяльність із контролю; моніторинг заходів контролю. Проте ця класифікація необов'язково відображає те, як конкретний суб'єкт господарювання може розробити, здійснювати й підтримувати свій внутрішній контроль або як він може класифікувати будь-який окремий компонент<sup>15</sup>. Внутрішній контроль суб'єкта господарювання (зокрема, його облікові книги й записи або системи бухгалтерського обліку) відображуватиме потреби управлінського персоналу, складність бізнесу, характер ризиків, яким доступний суб'єкт господарювання, а також доречні законодавчі та нормативні акти.

<sup>14</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», параграф Д46.

<sup>15</sup> МСА 315, параграф Д51 та додаток 1.



Д19. У деяких юрисдикціях законодавчий або нормативний акт може посилалися на відповідальність управлінського персоналу за достатність облікових книг і записів або систем бухгалтерського обліку. У деяких випадках загальна практика може припускати розмежування облікових книг та записів або систем бухгалтерського обліку, з одного боку, від внутрішнього контролю чи заходів – з іншого боку. Оскільки облікові книги та записи або системи бухгалтерського обліку є невід’ємною частиною внутрішнього контролю, як зазначено в параграфі Д18, на них немає окремого посилання у параграфі 6 б, ii в описі відповідальності управлінського персоналу. Для уникнення непорозуміння пояснення управлінському персоналу обсягу цієї відповідальності може бути прийнятним для аудитора.

Міркування, що стосуються малих підприємств (див. параграф 6 б)

Д20. Однією з цілей узгодження умов завдання з аудиту є уникнення непорозуміння щодо належної відповідальності управлінського персоналу та аудитора. Наприклад, якщо третя сторона надавала допомогу в складанні фінансової звітності, корисним може бути нагадування управлінському персоналу, що складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності є його відповідальністю.

### **Згода на умови завдання з аудиту**

*Узгодження умов завдання з аудиту* (див. параграф 9)

Д21. Ролі управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, під час узгодження умов завдання з аудиту для суб’єкта господарювання залежать від структури управління в цього суб’єкта господарювання та від відповідного законодавчого або нормативного акта.

*Лист-зобов’язання з аудиту чи інші форми письмової угоди*<sup>16</sup> (див. параграфи 10–11)

Д22. В інтересах як суб’єкта господарювання, так і аудитора необхідно, щоб аудитор надсилав лист-зобов’язання з аудиту до початку аудиту для уникнення непорозуміннь стосовно аудиту. Проте в деяких країнах мета й обсяг аудиту, а також відповідальність управлінського персоналу і аудитора можуть встановлюватися законодавчим актом досить докладно, тобто законодавчий акт установлює питання, зазначені в параграфі 10. Хоча за таких обставин параграф 11 дає змогу аудитору включити в лист-зобов’язання лише посилання на той факт, що застосовується відповідний законодавчий чи нормативний акт, а також, що управлінський персонал визнає та розуміє свою відповідальність, як зазначено у параграфі 6 б, проте аудитор може вважати за потрібне

<sup>16</sup> У наступних параграфах будь-яке посилання на лист-зобов’язання з аудиту слід розуміти як посилання на лист-зобов’язання з аудиту чи іншу форму письмової угоди.

включити питання, зазначені в параграфі 10, у лист-зобов'язання як інформацію для управлінського персоналу.

Форма та зміст листа-зобов'язання з аудиту

Д23. Форма та зміст листа-зобов'язання з аудиту можуть варіюватися для кожного суб'єкта господарювання. Інформація, наведена аудитором у листі-зобов'язанні з аудиту, може ґрунтуватися на МСА 200<sup>17</sup>. У параграфах 6 б і 12 цього МСА йдеться про відповідальність управлінського персоналу. На додаток до включення питань, що їх вимагає параграф 10, 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 (див. також параграф Д13);
- 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.

<sup>17</sup> МСА 200, параграфи 3–9.

Д24. У разі потреби до складу листа-зобов'язання можуть бути включені також такі пункти:

- 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, в разі початкового аудиту;
- будь-яке обмеження зобов'язання аудитора, якщо існує така можливість.
- посилення 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 з аудиту наведено в додатку 1.

#### Аудити компонентів

Д25. Якщо аудитор суб'єкта господарювання – материнського підприємства є також аудитором компонента, то чинники, які можуть впливати на рішення, чи надсилати компоненту окремий лист-зобов'язання з аудиту, охоплюють таке:

- хто призначає аудитора компонента;
- чи надаватиметься окремий аудиторський звіт про компонент;
- законодавчі вимоги щодо призначень на аудит;
- ступінь права власності материнського підприємства;
- ступінь незалежності управлінського персоналу компонента від суб'єкта господарювання – материнського підприємства.

Відповідальність управлінського персоналу, встановлена законодавчим або нормативним актом (див. параграфи 11–12)

Д26. Якщо за умов, зазначених у параграфах Д22 і Д27, аудитор дійде висновку, що деякі умови завдання з аудиту можна не заносити до листа-зобов'язання з аудиту, все-таки згідно з параграфом 11 йому слід отримати від управлінського персоналу письмову угоду, що він визнає та розуміє відповідальність, наведену в параграфі 6 б. Проте згідно з параграфом 12 така письмова угода може містити формулювання з законодавчого чи нормативного акта, якщо такий законодавчий чи нормативний акт установлює відповідальність для управлінського

персоналу, яка є фактично еквівалентною відповідальності, зазначеній у параграфі 6 б. Бухгалтерська професійна організація, організація, яка встановлює стандарти аудиту чи регуляторний орган з аудиту в певній юрисдикції можуть надавати рекомендації, чи є опис у законодавчому або нормативному акті еквівалентним.

Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

Д27. Законодавчий або нормативний акт, що регулює діяльність з аудиту в державному секторі, санкціонує, як правило, призначення аудитора в державному секторі та визначає його відповідальність і повноваження, включаючи повноваження на доступ до записів та іншої інформації суб'єкта господарювання. Якщо законодавчий або нормативний акт установлює досить докладно умови завдання з аудиту, аудитор у державному секторі може все-таки вважати, що надання повнішого листа-зобов'язання з аудиту, ніж дозволено у параграфі 11, має свої переваги.

### **Постійні аудити** (див. параграф 13)

Д28. 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 й 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.

### **Прийняття зміни в умовах завдання з аудиту**

*Вимога змінити умови завдання з аудиту* (див. параграф 14)

Д29. Вимога суб'єкта господарювання до аудитора змінити умови завдання з аудиту може бути наслідком: зміни обставин, які впливають на потреби в послугах; неправильного розуміння характеру первинного аудиту незалежно від того, чи вимога або обмеження завдання з аудиту накладене управлінським персоналом, чи є наслідком інших обставин.

Аудитор, як цього вимагає параграф 14, розглядає обґрунтування вимоги, зокрема наслідки обмеження на обсяг завдання з аудиту.

- Д30. 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.
- Д31. 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.

Вимога про заміну на завдання з огляду або на супутні послуги (див. параграф 15)

- Д32. Перед наданням згоди на заміну завдання з аудиту на огляд або супутні послуги може бути потрібно, щоб аудитор, найнятий виконати аудит відповідно до МСА, оцінив будь-які юридичні чи договірні наслідки такої заміни додатково до питань, наведених вище у параграфах Д29–Д31.
- Д33. Якщо аудитор вирішує, що існує раціональне обґрунтування заміни завдання з аудиту на завдання з огляду або супутні послуги, аудиторська робота, виконана до дати такої заміни, може бути доречною для заміненого завдання; проте робота, яку потрібно виконати, та звіт, який слід надати, відповідатимуть переглянutoму завданню. З метою уникнення заплутування читача звіт із супутніх послуг не міститиме посилання на таке:
- а) первинне завдання з аудиту або
  - б) будь-які процедури, що були б виконані у первинному завданні з аудиту, за винятком випадків, коли завдання з аудиту замінюється на завдання з виконання погоджених процедур, і, отже, посилання на виконані процедури є звичайною частиною такого звіту.

#### **Додаткові міркування під час прийняття завдання**

*Концептуальна основа фінансової звітності, доповнена законодавчим або нормативним актом* (див. параграф 18)

- Д34. У деяких юрисдикціях законодавчий або нормативний акт може доповнювати стандарти фінансової звітності, встановлені вповноваженою чи визнаною організацією, яка встановлює стандарти, додатковими вимогами щодо складання фінансової звітності. У таких юрисдикціях застосовна концептуальна основа фінансової звітності для цілей застосування МСА охоплює як ідентифіковану концептуальну основу фінансової звітності, так і ці додаткові вимоги за умови, що вони

не суперечать ідентифікованій концептуальній основі фінансової звітності. Наприклад, це може бути випадок, якщо законодавчий або нормативний акт установлює розкриття інформації на додаток до розкриття інформації, які вимагають стандарти фінансової звітності, або якщо вони звужують діапазон варіантів вибору, які можна зробити у межах концептуальної основи фінансової звітності<sup>18</sup>.

*Концептуальна основа фінансової звітності, встановлена законодавчим чи нормативним актом: інші чинники, що впливають на прийняття*  
(див. параграф 19)

Д35. Законодавчий або нормативний акт може встановлювати вимоги, щоб аудиторська думка містила формулювання «подана достовірно в усіх суттєвих аспектах» або «надає правдиву та достовірну інформацію» у разі, якщо аудитор доходить висновку, що інакше застосовна концептуальна основа фінансової звітності, встановлена законодавчим або нормативним актом, була б неприйнятною. В цьому випадку умови вживання встановлених формулювань в аудиторському звіті значно відрізняються від вимог МСА (див. параграф 21).

*Аудиторський звіт, установлений законодавчим або нормативним актом*  
(див. параграф 21)

Д36. МСА вимагають, щоб аудитор не зазначав дотримання вимог МСА, якщо він не дотримувався вимог усіх МСА, доречних для аудиту<sup>19</sup>. Якщо законодавчий або нормативний акт установлює схему або формулювання аудиторського звіту в формі чи термінах, які значно відрізняються від вимог МСА, і аудитор доходить висновку, що додаткове пояснення в аудиторському звіті не зменшить можливе неправильне розуміння, він може розглянути внесення до аудиторського звіту констатації того, що аудит проводиться не відповідно до МСА. Проте рекомендується, щоб аудитор застосовував, наскільки це можливо, МСА, включаючи ті, що стосуються аудиторського звіту, незважаючи на те, що аудитору не дозволяється посилається на аудит, проведений відповідно до МСА.

Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання у державному секторі

Д37. У державному секторі можуть існувати конкретні вимоги в межах законодавства, що регулює повноваження щодо проведення аудитів; наприклад, може вимагатися, щоб аудитор надавав звіт безпосередньо міністру, законодавчому чи державному органу, якщо суб'єкт господарювання обмежує обсяг аудиту.

<sup>18</sup> Параграф 15 МСА 700 містить вимогу, що стосується оцінювання того, чи належно фінансова звітність посилається або описує застосовну концептуальну основу фінансової звітності.

<sup>19</sup> МСА 200, параграф 20.

**Додаток 1**

(див. параграфи Д23–24)

**Приклад листа-зобов'язання з аудиту**

Нижче наведено приклад листа-зобов'язання з аудиту фінансової звітності загального призначення, складеної відповідно до Міжнародних стандартами фінансової звітності. Цей лист не є безперечним; припускається, що він є лише рекомендацією, яку можна використовувати разом із міркуваннями, наведеними у цьому МСА. Він потребуватиме змін залежно від індивідуальних вимог та обставин. Лист сформульовано так, що стосується аудиту фінансової звітності за один звітний період і потребуватиме модифікації, якщо припускається чи очікується, що він застосовуватиметься до постійних аудитів (див. параграф 13 цього МСА). Може бути доцільно звернутися по юридичну консультацію, щоб будь-який лист, який пропонується, був належно сформульований.

\* \* \*

Відповідному представнику управлінського персоналу чи тим, кого наділено найвищими повноваженнями компанії ABC<sup>1</sup>:

*[Мета та обсяг аудиту]*

Ви<sup>2</sup> запропонували нам провести аудит фінансової звітності компанії ABC, що складається з балансу станом на 31 грудня 20X1 р., звіту про прибутки та збитки, звіту про зміни у власному капіталі, звіту про рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, та стислого викладу суттєвих облікових політик, а також іншої пояснювальної інформації. Цим листом ми із задоволенням підтверджуємо прийняття цього завдання з аудиту й наше розуміння його. Наш аудит проводитиметься з метою висловлення думки щодо фінансової звітності.

*[Відповідальність аудитора]*

Ми проведемо аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Ці стандарти вимагають від нас дотримання етичних вимог, а також планування й виконання аудиту з метою отримання достатньої впевненості у тому, що фінансова звітність не містить суттєвого викривлення. Аудит передбачає виконання процедур з метою отримання аудиторських доказів стосовно сум і розкриття інформації у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності внаслідок шахрайства або помилки. Аудит також передбачає оцінку прийнятності використаних облікових політик та достатності

<sup>1</sup> Адресати та посилання в листі відповідатимуть обставинам завдання, включаючи відповідну юрисдикцію. Важливо звертатися до відповідних осіб (див. параграф Д21).

<sup>2</sup> У листі застосовуватимуться або змінюватимуться залежно від обставин посилання на «Ви», «ми», «нас», «управлінський персонал», «тих, кого наділено найвищими повноваженнями» та «аудитор».

облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінку загального подання фінансової звітності.

Через властиві обмеження аудиту разом із властивими обмеженнями внутрішнього контролю існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення можна не виявити, навіть якщо аудит належно спланований і виконується відповідно до МСА.

Під час оцінки ризиків ми розглядаємо внутрішній контроль, доречний для складання фінансової звітності суб'єкта господарювання, з метою розробки аудиторських процедур, прийнятних за цих обставин, але не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Проте ми повідомимо Вам у письмовій формі про будь-які суттєві недоліки внутрішнього контролю, що стосуються аудиту фінансової звітності, які ми ідентифікували під час аудиту.

*[Відповідальність управлінського персоналу та ідентифікація застосовної концептуальної основи фінансової звітності (з метою цього прикладу припускається, що аудитор не визначив, що законодавчий або нормативний акт установлює відповідальність у належних термінах; отже, застосовуються описи, наведені у параграфі 6 б цього МСА).]*

Ми проведемо аудит виходячи з того, що [управлінський персонал і, за потреби, ті, кого наділено найвищими повноваженнями]<sup>3</sup> визнає та розуміє, що він несе відповідальність за:

- а) складання та достовірне подання фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності<sup>4</sup>;
- б) внутрішній контроль, який за визначенням [управлінського персоналу] є необхідним для надання можливості скласти фінансову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки;
- в) забезпечення:
  - i) нашого доступу до всієї інформації, яка, як відомо управлінському персоналу, є доречною для складання фінансової звітності, такої як записи, документація тощо;
  - ii) додатковою інформацією, про яку ми можемо зробити запит до управлінського персоналу, з метою аудиту;
  - iii) необмеженого доступу до працівників суб'єкта господарювання, від яких, як ми визначили, необхідно одержати аудиторські докази.

Як складову процесу нашого аудиту ми проситимемо [управлінський персонал та в разі потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями] підтвердити у

<sup>3</sup> Слід використовувати термінологію залежно від обставин.

<sup>4</sup> Або, якщо доцільно, «за складання фінансової звітності, яка відображає достовірну та справедливую інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності».



## УЗГОДЖЕННЯ УМОВ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ

письмовій формі запевнення, надані нам у зв'язку з аудитом. Ми сподіваємося на повне сприяння Вашого персоналу під час нашого аудиту.

*[Інша важлива інформація]*

*[Слід вставити в разі потреби іншу інформацію, таку як домовленості про гонорари, виставлення рахунків та інші особливі умови, залежно від обставин.]*

*[Звітність]*

*[Слід вставити належне посилання на очікувану форму та зміст аудиторського звіту.]*

Форма та зміст нашого звіту, можливо, потребуватимуть змін з урахуванням результатів нашого аудиту.

Прохання підписати та повернути примірник цього листа, що додається, з метою підтвердження та згоди про домовленість стосовно нашого аудиту фінансової звітності, включаючи відповідальність кожного з нас.

XYZ& Co.

Підтверджено та погоджено від імені компанії ABC

(підпис)

.....

Ім'я, прізвище та посада

Дата

**Додаток 2**  
(див. параграф Д10)**Визначення прийнятності концептуальних основ загального призначення****Юрисдикції, в яких відсутні вповноважені або визнані організації, що встановлюють стандарти, чи концептуальні основи фінансової звітності, встановлені законодавчими чи нормативними актами**

1. Як пояснювалось у параграфі Д10 цього МСА, якщо суб'єкт господарювання зареєстрований чи здійснює свою діяльність у юрисдикції, в якій відсутня уповноважена чи визнана організація, що встановлює стандарти, або якщо використання концептуальної основи фінансової звітності не встановлено законодавчим або нормативним актом, управлінський персонал ідентифікує застосовну концептуальну основу фінансової звітності. На практиці в таких юрисдикціях часто використовуються стандарти фінансової звітності, встановлені однією з організацій, що описані в параграфі Д8 цього МСА.
2. З іншого боку, в конкретній юрисдикції можуть бути встановленими традиційні правила бухгалтерського обліку, загально визнані як концептуальна основа фінансової звітності для фінансових звітів загального призначення, які готуються деякими окремими суб'єктами господарювання, що працюють в цій юрисдикції. Якщо прийнята саме така концептуальна основа фінансової звітності, параграф 6 а цього МСА вимагає від аудитора визначення, чи можуть ці традиційні правила бухгалтерського обліку розглядатися в цілому як прийнятна концептуальна основа фінансової звітності для фінансових звітів загального призначення. Якщо традиційні правила бухгалтерського обліку широко застосовуються в конкретній юрисдикції, професійні бухгалтери від імені аудиторів могли вже розглянути прийнятність концептуальної основи фінансової звітності. Водночас аудитор сам може визначити це, розглядаючи, чи мають традиційні правила бухгалтерського обліку властивості, які зазвичай мають прийнятні концептуальні основи фінансової звітності (див. параграф 3 нижче), або порівнюючи традиційні правила бухгалтерського обліку з вимогами існуючої концептуальної основи фінансової звітності, яка вважається прийнятною (див. параграф 4 нижче).
3. Застосовні концептуальні основи фінансової звітності зазвичай мають такі властивості, які приводять до подання в фінансових звітах інформації, що є корисною для визначених користувачів:
  - а) доречність, тобто інформація, наведена в фінансових звітах, є доречною до характеру суб'єкта господарювання та мети фінансових звітів. Наприклад, у випадку суб'єкта господарювання, який готує

фінансові звіти загального призначення, доречність оцінюється з точки зору інформації, необхідної для задоволення потреб у загальній фінансовій інформації широкого кола користувачів для прийняття ними економічних рішень. Такі потреби зазвичай задовольняються через подання фінансового стану, фінансових результатів та руху грошових коштів суб'єкта господарювання.

- б) повнота, тобто в фінансових звітах не пропущено операцій, подій, залишків на рахунках та розкриття, які можуть впливати на рішення, що приймаються на основі цих фінансових звітів.
  - в) достовірність, тобто інформація, наведена у фінансових звітах:
    - і) відображає, якщо це застосовно, економічну суть подій та операцій, а не лише їх правову форму; та
    - іі) призводить до послідовності оцінювання, вимірювання, подання та розкриття при використанні її за аналогічних обставин
  - г) нейтральність, тобто інформацію у фінансових звітах викладено без упередження.
  - ґ) зрозумілість, тобто інформацію у фінансових звітах викладено чітко та зрозуміло, і вона не піддається різним інтерпретаціям.
4. Аудитор може прийняти рішення щодо порівняння традиційних правил бухгалтерського обліку з вимогами існуючої концептуальної основи фінансової звітності, яка вважається прийнятною. Наприклад, аудитор може порівняти традиційні правила бухгалтерського обліку з МСФЗ. Для аудиту малого підприємства аудитор може прийняти рішення щодо порівняння традиційних правил бухгалтерського обліку з концептуальною основою фінансової звітності, яку було розроблено для таких суб'єктів господарювання уповноваженою чи визнаною організацією, що встановлює стандарти. Якщо при такому порівнянні аудитор ідентифікує різниці, то рішення, чи є традиційні правила бухгалтерського обліку, використані для підготовки фінансових звітів, прийнятною концептуальною основою фінансової звітності, включає розгляд причин цих різниць та визначення, чи не призведе застосування традиційних правил бухгалтерського обліку чи виклад концептуальної основи фінансової звітності у фінансових звітах до того, що вони стануть оманливими.
5. Конгломерація традиційних правил бухгалтерського обліку, розроблена для задоволення індивідуальних потреб, не буде являти прийнятну концептуальну основу фінансової звітності для фінансових звітів загального призначення. За цих умов концептуальна основа дотримання вимог не буде прийнятною концептуальною основою фінансової звітності, якщо вона не є загальноприйнятною тим, хто готує фінансові звіти, та користувачами в конкретній юрисдикції.

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 220

### «КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

#### ЗМІСТ

---

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Система контролю якості та роль аудиторських груп із завдання . . . . .	2–4
Дата набрання чинності . . . . .	5
<b>Мета</b> . . . . .	6
<b>Визначення</b> . . . . .	7
<b>Вимоги</b>	
Відповідальність керівників за якість аудитів . . . . .	8
Відповідні етичні вимоги . . . . .	9–11
Прийняття та продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту . . . . .	12–13
Призначення аудиторських груп із завдання . . . . .	14
Виконання завдання . . . . .	15–22
Моніторинг . . . . .	23
Документація . . . . .	24–25
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Система контролю якості та роль аудиторських груп із завдання . . . . .	Д1–Д2
Відповідальність керівників за якість аудитів . . . . .	Д3
Відповідні етичні вимоги . . . . .	Д4– Д7
Прийняття та продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту . . . . .	Д8–Д9
Призначення аудиторських груп із завдання . . . . .	Д10–Д12
Виконання завдання . . . . .	Д13–Д31
Моніторинг . . . . .	Д32–Д34
Документація . . . . .	Д35

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає конкретну відповідальність аудитора стосовно процедур із контролю якості аудиту фінансової звітності. Він також розглядає за потреби відповідальність спеціаліста за огляд контролю якості завдання. Цей МСА слід застосовувати разом із відповідними етичними вимогами.

### Система контролю якості та роль аудиторських груп із завдання

2. Аудиторська фірма несе відповідальність за системи, політики та процедури контролю якості. Згідно з МСКЯ 1 фірма зобов'язана встановлювати та підтримувати систему контролю якості для надання достатньої впевненості в тому, що:
  - а) фірма та її персонал дотримуються вимог професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних вимог;
  - б) звіти, надані фірмою або партнерами з аудиту, є прийнятними за таких обставин<sup>1</sup>.

Цей МСА ґрунтується на припущенні, що на діяльність фірми поширюються вимоги МСКЯ 1 або національні вимоги, які принаймні є такими ж суворими (див. параграф Д12).

3. У контексті існуючої на фірмі системи контролю якості аудиторські групи із завдання несуть відповідальність за впровадження процедур контролю якості, що є застосовними до завдання з аудиту та надають фірмі відповідну інформацію, щоб могла функціонувати та складова системи контролю якості фірми, яка стосується незалежності.
4. Аудиторські групи із завдання мають право покладатися на систему контролю якості фірми, якщо інформація, надана фірмою або третіми сторонами, не передбачає інше (див. параграф Д2).

### Дата набрання чинності

5. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

## Мета

6. Метою аудитора є виконання процедур контролю якості на рівні завдань, які надають достатню впевненість у тому, що:
  - а) аудит відповідає вимогам професійних стандартів та застосовним законодавчим і нормативним вимогам;
  - б) наданий аудиторський звіт є відповідним за конкретних обставин.

<sup>1</sup> МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», параграф 11.

## Визначення

7. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:

- а) Аудиторська група із завдання – усі партнери та працівники, які виконують завдання, та будь-які особи, залучені фірмою або мережевою фірмою, які виконують процедури із завдання. До її складу не входять зовнішні експерти, залучені фірмою або мережевою фірмою<sup>2</sup>.
- б) Відповідальний за огляд контролю якості завдання – партнер, інші особи у фірмі, зовнішня особа з відповідною кваліфікацією або група, що складається з таких осіб, жодна з яких не є членом аудиторської групи із завдання, має достатній і відповідний досвід та повноваження об'єктивно оцінювати значні судження, які висловила аудиторська група із завдання, а також висновки, яких вона дійшла під час формулювання звіту.
- в) Зареєстрований на біржі суб'єкт господарювання – суб'єкт господарювання, акції, акціонерний капітал чи боргові цінні папери якого котируються або зареєстровані на визнаній фондовій біржі або операції з якими здійснюються за нормативними актами визнаної фондової біржі чи іншого аналогічного органу.
- г) Мережа – більша за розміром структура, яка:
  - і) призначена для співпраці та
  - іі) явною метою якої є спільна участь у розподілі прибутків чи витрат або яка перебуває у спільному володінні, під спільним контролем чи управлінням і має спільну політику та процедури контролю якості, спільну стратегію ведення бізнесу, використовує спільну торгову назву або значну частину професійних ресурсів.
- г) Мережева фірма – фірма або суб'єкт господарювання, який належить до мережі.
- д) Моніторинг – процес, що включає постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, в тому числі періодичну перевірку вибраних завершених завдань, призначений для надання фірмі достатньої впевненості в тому, що її система контролю якості функціонує ефективно.
- е) Відповідні етичні вимоги – етичні вимоги, які поширюються на аудиторську групу із завдання та відповідального за огляд контролю якості завдання і які зазвичай складаються з частин А і Б Кодексу етики Ради з Міжнародних стандартів етики професійних

<sup>2</sup> МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора», параграф 6 а, визначає термін «експерт аудитора».

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

бухгалтерів (Кодексу РМСЕБ), що стосуються аудиту фінансової звітності, і національних вимог, які є більш суворими.

- е) Належно кваліфікована зовнішня особа – особа, яка є сторонньою для фірми, має компетентність та кваліфікацію, що дають їй змогу діяти як партнер із завдання, наприклад, партнер іншої фірми чи працівник (із належним досвідом) професійної бухгалтерської організації, члени якої можуть виконувати аудити та огляди історичної фінансової інформації, інші завдання з надання впевненості або супутніх послуг, або організації, що надає відповідні послуги з контролю якості.
- ж) Огляд контролю якості завдання – процес, призначений для забезпечення об'єктивної оцінки на дату звіту або раніше, значних суджень, які висловила аудиторська група із завдання, або висновків, яких вона дійшла під час формулювання звіту. Процес огляду контролю якості завдання призначений для аудитів фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання та інших завдань (якщо вони є), для яких фірма визначила необхідність огляду контролю якості завдання.
- з) Партнер – будь-яка особа, уповноважена приймати від імені фірми зобов'язання щодо виконання завдання з надання професійних послуг.
- и) Партнер із завдання<sup>3</sup> – партнер або інша особа у фірмі, яка несе відповідальність за завдання з аудиту, його виконання та звіт, що надається від імені фірми, і яка, якщо це потрібно, має відповідні повноваження від професійної, юридичної або регуляторної організації.
- і) Перевірка – процедури, які стосуються завершених завдань з аудиту та призначені для отримання доказів дотримання аудиторськими групами із завдання політик і процедур фірми щодо контролю якості.
- к) Персонал – партнери та інші працівники.
- л) Професійні стандарти – Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та відповідні етичні вимоги.
- м) Фірма – одноосібний професійний бухгалтер-практик, партнерство, корпорація або інша організація професійних бухгалтерів.
- н) Працівники – фахівці, крім партнерів, включаючи будь-яких експертів, яких наймає фірма.

<sup>3</sup> Терміни «партнер із завдання», «партнер» і «фірма» слід розуміти як такі, що означають їхні еквіваленти у державному секторі, якщо це доречно.



## **Вимоги**

### **Відповідальність керівників за якість аудитів**

8. Партнер із завдання має брати на себе відповідальність за загальну якість кожного завдання з аудиту, на яке він призначений (див. параграф Д3).

### **Відповідні етичні вимоги**

9. Протягом завдання з аудиту партнер із завдання повинен бути уважним до доказів недотримання відповідних етичних вимог членами аудиторської групи із завдання, здійснюючи спостереження та запити у разі потреби (див. параграфи Д4–Д5).
10. Якщо увагу партнера із завдання привертають питання завдяки системі контролю якості фірми або в інший спосіб, які свідчать, що члени аудиторської групи із завдання не дотримувалися відповідних етичних вимог, партнер із завдання після консультацій з іншими працівниками фірми повинен визначити належні заходи (див. параграф Д5).

### *Незалежність*

11. Партнер із завдання повинен формулювати висновок стосовно дотримання вимог незалежності, що застосовуються до завдання з аудиту. Для цього партнер із завдання повинен (див. параграф Д5):
  - а) отримати доречну інформацію від фірми і в разі потреби від мережевих фірм для того, щоб ідентифікувати та оцінити обставини і стосунки, які створюють загрозу незалежності;
  - б) оцінити інформацію про ідентифіковані порушення, якщо вони є, політики та процедури фірми стосовно незалежності для того, щоб визначити, чи створюють вони загрозу незалежності для завдання з аудиту;
  - в) вживати відповідних заходів для усунення таких загроз або зменшення їх до прийняттого рівня через застережні заходи або, якщо вважає доцільним, відмовлятися від завдання з аудиту, якщо така відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом. Партнер із завдання повинен негайно повідомити фірму про будь-яку неможливість вирішити питання щодо відповідних заходів (див. параграфи Д6–Д7).

### **Прийняття та продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту**

12. Партнер із завдання повинен пересвідчитися, що відповідні процедури щодо прийняття й продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту були дотримані, та повинен визначити, чи є відповідними пов'язані з ними висновки (див. параграфи Д8–Д9).

13. Якщо партнер із завдання отримує інформацію, яка змусила б фірму відмовитися від завдання з аудиту, якби ця інформація була доступна раніше, партнер із завдання повинен негайно повідомити цю інформацію фірмі, для того щоб фірма та партнер із завдання могли вжити необхідних заходів (див. параграф Д9).

#### **Призначення аудиторських груп із завдання**

14. Партнер із завдання повинен пересвідчитися, що аудиторська група із завдання та експерти аудитора, які не входять до її складу, разом володіють належною компетентністю та можливостями:
- а) виконувати завдання з аудиту відповідно до професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних вимог;
  - б) складати аудиторський звіт, який є відповідним за обставин, за яких його слід надавати (див. параграфи Д10–Д12).

#### **Виконання завдання**

##### *Керівництво, нагляд і виконання*

15. Партнер із завдання повинен брати на себе відповідальність за :
- а) керівництво, нагляд і виконання завдання з аудиту відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог (див. параграфи Д13–Д15, Д20);
  - б) аудиторський звіт, відповідний за певних обставин.

##### *Огляди*

16. Партнер із завдання повинен брати на себе відповідальність за огляди, що виконуються відповідно до політик і процедур фірми з огляду (див. параграфи Д16–Д17, Д20).
17. На дату надання аудиторського звіту або раніше партнер із завдання через огляд аудиторської документації та обговорення з аудиторською групою із завдання повинен пересвідчитися, що були отримані достатні та прийнятні аудиторські докази для підтвердження висновків, яких дійшли, і аудиторського звіту, який слід надати (див. параграфи Д18–Д20).

##### *Консультація*

18. Партнер із завдання повинен:
- а) брати на себе відповідальність за проведення аудиторською групою із завдання необхідних консультацій зі складних або спірних питань;
  - б) пересвідчитися, що в процесі завдання члени аудиторської групи із завдання провели відповідні консультації як із членами групи із завдання, так і між аудиторською групою із завдання та іншими особами на належному рівні у межах або поза межами фірми;

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- в) пересвідчитися, що характер та обсяг таких консультацій, а також висновки, які є їх наслідком, узгоджені зі стороною, з якою консультувалися;
- г) визначити, що висновки, які є наслідком таких консультації, було впроваджено (див. параграфи Д21–Д22).

### *Огляд контролю якості завдання*

- 19. Що стосується аудитів фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання та інших завдань з аудиту, якщо вони є, щодо яких фірма визначила необхідність огляду контролю якості завдання, партнер із завдання повинен:
  - а) призначити відповідального за огляд контролю якості завдання;
  - б) обговорити з відповідальним за огляд контролю якості завдання значущі питання, які виникають у процесі завдання з аудиту, в тому числі ідентифіковані під час огляду контролю якості завдання;
  - в) не проставляти дату на аудиторському звіті до завершення огляду контролю якості завдання (див. параграфи Д23–Д25).
- 20. Відповідальний за огляд контролю якості завдання повинен виконати об'єктивну оцінку значних суджень, висловлених аудиторською групою із завдання при формулюванні аудиторського звіту. Ця оцінка має передбачати:
  - а) обговорення значущих питань з партнером із завдання;
  - б) огляд фінансової звітності та запропонованого аудиторського звіту;
  - в) огляд відібраної аудиторської документації, яка стосується значних суджень, висловлених аудиторською групою із завдання, та висновків, яких вона дійшла;
  - г) оцінку висновків, яких дійшли, при формулюванні аудиторського звіту, та розгляд того, чи запропонований аудиторський звіт є відповідним (див. параграфи Д26–Д27, Д29–Д31).
- 21. Що стосується аудитів фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, то відповідальний за огляд контролю якості завдання під час його виконання повинен розглядати також таке:
  - а) оцінку аудиторською групою із завдання незалежності фірми у зв'язку із завданням з аудиту;
  - б) чи відбулися відповідні консультації з питань, які стосуються розбіжностей у думках або інших складних чи спірних питань, та висновків, які є наслідком цих консультацій;

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- в) чи відображає відібрана для огляду аудиторська документація роботу, виконану у зв'язку із значними судженнями, та чи підтверджує вона висновки, яких дійшли (див. параграфи Д28 – Д31).

### *Розбіжності у думках*

22. Якщо розбіжності в думках виникають у межах аудиторської групи із завдання з особами, з якими проводилися консультації, або, якщо прийнятно, між партнером із завдання та відповідальним за огляд контролю якості завдання, аудиторська група із завдання повинна дотримуватися політик і процедур фірми стосовно розгляду та врегулювання розбіжностей у думках.

### **Моніторинг**

23. Ефективна система контролю якості передбачає процес моніторингу, призначений для надання фірмі достатньої впевненості в тому, що її політики та процедури, які стосуються системи контролю якості, є доречними, достатніми і функціонують ефективно. Партнер із завдання повинен розглянути результати моніторингу фірми, які підтверджуються в останній інформації, наданій фірмою, та в разі потреби іншими мережевими фірмами, а також розглянути, чи можуть недоліки, зазначені в цій інформації, впливати на завдання з аудиту (див. параграфи Д32–Д34).

### **Документація**

24. Аудитор повинен включати до аудиторської документації<sup>4</sup>:
- а) питання, ідентифіковані стосовно дотримання відповідних етичних вимог, та їх вирішення;
  - б) висновки щодо дотримання вимог незалежності, які застосовуються до завдання з аудиту, та будь-які доречні обговорення з фірмою, що підтверджують ці висновки;
  - в) висновки, яких дійшли щодо прийняття та продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту;
  - г) характер та обсяг консультацій, проведених під час завдання з аудиту, а також висновки, які є їх наслідком (див. параграф Д35).
25. Відповідальний за огляд контролю якості завдання повинен документувати стосовно завдання з аудиту, огляд якого проводився, що:
- а) процедури виконано, як того вимагають політики фірми з огляду контролю якості завдань;
  - б) завершено огляд контролю якості завдання на дату аудиторського звіту або раніше;

<sup>4</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграфи 8–11 і параграф Дб.

- в) відповідальному за огляд невідомо про будь-які невіршені питання, які змусили б його вважати, що значні судження та висновки, яких дійшла аудиторська група із завдання, є невідповідними.

\* \* \*

## Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

**Система контролю якості та роль аудиторських груп із завдання** (див. параграф 2)

Д1. МСКЯ 1 або національні вимоги, які принаймні є такими ж суворими, стосуються відповідальності фірми за встановлення та підтримання своєї системи контролю якості для завдань з аудиту. Система контролю якості включає в себе політики та процедури, які розглядають кожен із таких елементів:

- відповідальність керівників за якість у межах фірми;
- відповідні етичні вимоги;
- прийняття й продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту;
- людські ресурси;
- виконання завдання;
- моніторинг.

Національні вимоги, які розглядають відповідальність фірми за встановлення та підтримання системи контролю якості, є принаймні такими ж суворими, як МСКЯ 1, якщо в них розглядаються всі елементи, наведені у цьому параграфі, та накладають на фірму зобов'язання, які дають змогу досягти цілей вимог, установлених в МСКЯ 1.

*Довіра до системи контролю якості фірми* (див. параграф 4)

Д2. Якщо інформація, надана фірмою або іншими сторонами не припускає інше, аудиторська група із завдання може довіряти системі контролю якості фірми, наприклад стосовно:

- компетентності персоналу на підставі умов прийняття на роботу та формальної професійної підготовки;
- незалежності через збір та повідомлення доречної інформації про незалежність;
- підтримання стосунків з клієнтами за допомогою систем прийняття і продовження стосунків;

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- дотримання застосовних законодавчих та регуляторних вимог за допомогою процесу моніторингу.

### **Відповідальність керівників за якість аудиту (див. параграф 8)**

Д3. Дії партнера із завдання та відповідні повідомлення іншим членам аудиторської групи із завдання, якщо він бере на себе відповідальність за загальну якість по кожному завданню з аудиту, підкреслюють:

- а) важливість якості аудиту:
  - i) виконання роботи, яка відповідає професійним стандартам і застосовним законодавчим та нормативним вимогам;
  - ii) дотримання вимог політик і процедур фірми з контролю якості;
  - iii) надання аудиторських звітів, які є відповідними за цих обставин;
  - iv) здатності аудиторської групи із завдання ставити питання, що її турбують, без побоювання покарання;
- б) той факт, що якість надзвичайно важлива під час виконання завдань з аудиту.

### **Відповідні етичні вимоги**

*Дотримання відповідних етичних вимог (див. параграф 9)*

Д4. Кодекс РМСЕБ встановлює основні принципи професійної етики, які включають:

- а) чесність;
- б) об'єктивність;
- в) професійну компетентність та належну ретельність;
- г) конфіденційність;
- д) професійну поведінку.

Визначення «фірма», «мережа» та «мережева фірма» (див. параграфи 9–11)

Д5. Визначення «фірма», «мережа» та «мережева фірма» у відповідних етичних вимогах можуть відрізнитися від визначень, установлених у цьому МСА. Наприклад, Кодекс РМСЕБ визначає термін «фірма» як:

- а) одноосібний професійний бухгалтер-практик, партнерство, корпорація або інша організація професійних бухгалтерів;
- б) суб'єкт господарювання, який контролює такі сторони через власність, управління чи в інший спосіб;
- в) суб'єкт господарювання, який перебуває під контролем таких сторін через власність, управління чи в інший спосіб.

Кодекс РМСЕБ надає також рекомендації щодо використання термінів «мережа» та «мережева фірма».

Відповідно до вимог параграфів 9–11 визначення, використані у відповідних етичних вимогах, застосовуються, наскільки це необхідно, для тлумачення цих етичних вимог.

*Загрози незалежності* (див. параграф 11 в)

- Д6. Партнер із завдання може ідентифікувати загрозу незалежності стосовно завдання з аудиту, яку не можна усунути або зменшити до прийнятного рівня застережними заходами. У такому разі, як вимагає параграф 11 в, партнер із завдання повідомляє про це відповідній особі (особам) на фірмі, з тим щоб визначити відповідні дії, які можуть включати ліквідацію діяльності чи інтересу, які створюють загрозу, або відмову від завдання з аудиту, якщо така відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом.

*Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору*

- Д7. Законоположення можуть передбачати застережні заходи для незалежності аудиторів державного сектору. Проте аудитори державного сектору або аудиторські фірми, які виконують аудити державного сектору за дорученням законодавчо призначеного аудитора залежно від умов повноважень у певній юрисдикції, можуть за потреби адаптувати свій підхід, щоб досягти відповідності змісту параграфа 11. Це може бути в тому разі, якщо повноваження аудитора державного сектору не дають змоги відмовитися від завдання з аудиту, розкриття інформації у відкритому звіті про обставини, що виникли, які, якби вони мали місце в приватному секторі, змусили б аудитора відмовитися від завдання.

**Прийняття та продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту** (див. параграф 12)

- Д8. МСКЯ 1 вимагає, щоб фірма отримувала інформацію, яка вважається необхідною за певних обставин, до прийняття завдання з новим клієнтом, під час прийняття рішення чи продовжувати існуюче завдання та під час розгляду прийняття нового завдання з існуючим клієнтом<sup>5</sup>. Наведена далі інформація допомагає партнеру із завдання визначити, чи є відповідними висновки, яких дійшли, стосовно прийняття та продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту:

- чесність основних власників, провідного управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
- чи є компетентною аудиторська група із завдання для виконання завдання з аудиту та чи має вона необхідні можливості, в тому числі час і ресурси;

<sup>5</sup> МСКЯ 1, параграф 27 а.

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- чи може фірма та аудиторська група із завдання дотримуватися відповідних етичних вимог; та
- значні питання, які виникли під час поточного чи попереднього завдання з аудиту, та їх наслідки для продовження стосунків.

*Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору*

Д9. У державному секторі аудитори можуть призначатись згідно з обов'язковими процедурами. Відповідно певні вимоги й міркування стосовно прийняття та продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту, встановлені в параграфах 12, 13 і Д8, можуть не бути доречними. Проте інформація, зібрана в результаті описаного процесу, може бути цінною для аудиторів державного сектору при здійсненні оцінок ризиків і під час виконання обов'язків щодо звітності.

### **Призначення аудиторських груп із завдання** (див. параграф 14)

Д10. До складу аудиторської групи із завдання входить особа з експертними знаннями в спеціалізованій галузі бухгалтерського обліку чи аудиту, залучена чи найнята фірмою (якщо така є), яка виконує аудиторські процедури щодо завдання. Однак особа з такими експертними знаннями не є членом аудиторської групи із завдання, якщо участь цієї особи в завданні полягає лише в консультуванні. Про консультації йдеться в параграфах 18, Д21 та Д22.

Д11. Під час розгляду прийнятної компетентності та можливостей, очікуваних від аудиторської групи із завдання в цілому, партнер із завдання може брати до уваги такі питання, як:

- розуміння та практичний досвід щодо завдань з аудиту подібного характеру і складності, отримані шляхом належної професійної підготовки та участі;
- розуміння професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних вимог;
- технічні експертні знання, в тому числі експертні знання відповідних інформаційних технологій і спеціалізованих галузей бухгалтерського обліку чи аудиту;
- знання відповідних галузей, в яких клієнт провадить свою діяльність;
- здатність застосовувати професійне судження;
- розуміння політик і процедур фірми з контролю якості.

*Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору*

Д12. У державному секторі додаткова належна компетентність може передбачати навички, необхідні для виконання умов аудиторських



повноважень у певній юрисдикції. Така компетентність полягає в розумінні застосовних домовленостей щодо звітності, у тому числі надання звіту законодавчому чи іншому адміністративному органу або в інтересах суспільства. Більший обсяг аудиту в державному секторі може включати, наприклад, деякі аспекти аудиту результатів діяльності або всебічну оцінку дотримання вимог законодавчого, нормативного акта або іншого документа, а також запобігання й виявлення шахрайства та корупції.

### Виконання завдання

*Керівництво, нагляд і виконання* (див. параграф 15 а)

Д13. Керівництво аудиторською групою із завдання включає інформування членів аудиторської групи із завдання, наприклад, про таке:

- їх відповідальність, у тому числі необхідність дотримуватися відповідних етичних вимог, а також планування та виконання аудиту із професійним скептицизмом, як вимагає МСА 200<sup>6</sup>;
- відповідальність відповідних партнерів, якщо в виконанні завдання з аудиту беруть участь кілька партнерів;
- цілі роботи, яку потрібно виконати;
- характер бізнесу суб'єкта господарювання;
- питання, пов'язані з ризиком;
- проблеми, які можуть виникнути;
- докладний підхід до виконання завдання.

Обговорення між членами аудиторської групи із завдання дає змогу менш досвідченим членам групи ставити питання більш досвідченим членам групи, тобто відповідне повідомлення інформації може відбуватися в межах аудиторської групи із завдання.

Д14. Належна спільна робота та професійна підготовка допомагають менш досвідченим членам групи із завдання ясно зрозуміти цілі дорученої роботи.

Д15. Нагляд включає в себе такі питання, як:

- спостереження ходу виконання завдання з аудиту;
- розгляд компетентності та можливостей окремих членів аудиторської групи із завдання, в тому числі, чи є в них достатньо часу для виконання роботи, чи розуміють вони інструкції та чи виконується робота відповідно до запланованого підходу до завдання з аудиту;

<sup>6</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф 15.

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- розгляд значущих питань, які виникають під час завдання з аудиту, розгляд їх значущості та модифікація запланованого підходу в належний спосіб;
- ідентифікація питань для консультації або розгляду більш досвідченими членами аудиторської групи із завдання під час завдання з аудиту.

### *Огляди*

Відповідальність за огляди (див. параграф 16)

Д16. Відповідно до МСКЯ 1 політики та процедури фірми щодо відповідальності за огляди визначаються виходячи з того, що більш досвідчені члени групи виконують огляд роботи менш досвідчених членів групи<sup>7</sup>.

Д17. Огляд складається, наприклад, з розгляду того, що:

- робота виконується відповідно до професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних вимог;
- порушувалися значущі питання для подальших консультацій;
- відповідні консультації проводилися, висновки, отримані за їх результатами, документувалися та виконувалися;
- існує потреба переглянути характер, час та обсяг виконаної роботи;
- виконана робота підтверджує висновки, яких дійшли, та належно задокументована;
- отримані докази є достатніми та прийнятними для підтвердження аудиторського звіту;
- цілі процедур із завдання були досягнуті.

Огляд виконаної роботи партнером із завдання (див. параграф 17)

Д18. Своєчасні огляди наведеного далі партнером аудиторської групи із завдання на відповідних етапах під час завдання дають змогу вчасно вирішувати значні питання на дату аудиторського звіту чи раніше, щоб задовольнити вимоги партнера із завдання:

- критично важливі предмети судження, особливо ті, що стосуються складних чи спірних питань, ідентифікованих під час завдання;
- значні ризики;
- інші аспекти, які партнер із завдання вважає важливими.

<sup>7</sup> МСКЯ 1, параграф 33.

Партнеру із завдання не потрібно здійснювати огляд усієї аудиторської документації, але він може це робити. Проте згідно з вимогами МСА 230 партнер документує обсяг і час оглядів<sup>8</sup>.

Д19. Партнер із завдання, який приймає аудит під час завдання, може застосувати процедури огляду, описані в параграфі Д18, для огляду роботи, виконаної до дня заміни, для того, щоб взяти на себе відповідальність партнера із завдання.

*Міркування, доречні, якщо до аудиторської групи із завдання входить фахівець з експертними знаннями в спеціалізованій галузі бухгалтерського обліку або аудиту (див. параграфи 15–17)*

Д20. Якщо членом аудиторської групи із завдання є особа, яка має експертні знання в спеціалізованій галузі бухгалтерського обліку або аудиту, то керівництво, нагляд і огляд роботи цього члена аудиторської групи із завдання може включати, наприклад, такі питання:

- погодження з ним характеру, обсягу та цілей його роботи, а також відповідних ролей і характеру, часу й обсягу обміну інформацією між цим членом та іншими членами аудиторської групи із завдання;
- оцінку достатності роботи цього члена, в тому числі доречності та достатності фактичних даних або висновків цього члена та їхньої узгодженості з іншими аудиторськими доказами.

*Консультація (див. параграф 18)*

Д21. Ефективні консультації із значних технічних, етичних та інших питань на фірмі або в разі потреби поза межами фірми можна здійснювати, якщо особи, з якими проводяться консультації:

- отримали всі доречні факти, які дають їм можливість надавати достатні рекомендації;
- мають відповідні знання, стаж і досвід.

Д22. Для аудиторської групи із завдання може бути доцільним отримати консультацію поза межами фірми, наприклад, якщо на фірмі відсутні прийнятні внутрішні ресурси. Вона може скористатися перевагою консультативних послуг, які надають інші фірми, професійні або регуляторні органи або комерційні організації, що надають відповідні послуги з контролю якості.

*Огляд контролю якості завдання*

Завершення огляду контролю якості завдання до зазначення дати аудиторського звіту (див. параграф 19 в)

Д23. МСА 700 вимагає, щоб дата аудиторського звіту не була зазначена раніше від дати, коли аудитор отримав достатні та прийнятні докази, на яких має

<sup>8</sup> МСА 230, параграф 9 в.

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

ґрунтуватися аудиторська думка щодо фінансової звітності<sup>9</sup>. У випадках аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання або якщо завдання відповідає критеріям для огляду контролю якості завдання, такий огляд допомагає аудитору визначити, чи були отримані достатні та прийнятні докази.

Д24. Своєчасне проведення огляду контролю якості завдання на відповідних етапах під час виконання завдання дає змогу негайно вирішувати значущі питання на дату аудиторського звіту чи раніше, щоб задовольнити вимоги відповідального за огляд контролю якості завдання.

Д25. Завершення огляду контролю якості завдання означає виконання відповідальним за це вимог параграфів 20–21 і в разі потреби дотримання вимог параграфа 22. Документація з огляду контролю якості завдання може бути завершена після дати аудиторського звіту як складова формування остаточного аудиторського файла. МСА 230 встановлює вимоги та надає рекомендації щодо цього<sup>10</sup>.

Характер, час та обсяг огляду контролю якості завдання (див. параграф 20)

Д26. Особлива увага до змін обставин дає можливість партнеру із завдання ідентифікувати ситуації, в яких огляд контролю якості завдання є необхідним навіть тоді, якщо на початку завдання він не був потрібним.

Д27. Обсяг огляду контролю якості завдання може залежати, зокрема, від складності завдання з аудиту, а також від того, чи суб'єкт господарювання зареєстрований на біржі суб'єктом господарювання, та від ризику того, що аудиторський звіт може бути невідповідним за конкретних обставин. Виконання огляду контролю якості завдання не зменшує відповідальності партнера із завдання за завдання з аудиту та його виконання.

Огляд контролю якості завдання для зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання (див. параграф 21)

Д28. Інші питання, доречні для оцінки значних суджень, висловлених аудиторською групою із завдання, які можна розглядати в огляді контролю якості завдання для зареєстрованого на біржі суб'єкта господарювання, охоплюють:

- значні ризики, ідентифіковані під час завдання відповідно до МСА 315<sup>11</sup>, та дії у відповідь на ці ризики згідно з МСА 330<sup>12</sup>, в тому числі оцінку та дії аудиторської групи із завдання у відповідь на ризик шахрайства відповідно до МСА 240<sup>13</sup>;

<sup>9</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф 41.

<sup>10</sup> МСА 230, параграфи 14–16.

<sup>11</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

<sup>12</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

<sup>13</sup> МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності».

- висловлені судження, зокрема стосовно суттєвості та значних ризиків;
- значущість і характер виправлених та не виправлених викривлень, ідентифікованих під час аудиту;
- питання, про які слід повідомити управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями, і в разі потреби іншим сторонам, таким як регуляторні органи.

Такі інші питання залежно від обставин можуть також застосовуватися в оглядах контролю якості завдання з аудитів фінансової звітності інших суб'єктів господарювання.

Міркування, що стосуються малих підприємств (див. параграфи 20–21)

Д29. Крім аудитів фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, огляд контролю якості завдання необхідний для завдань з аудиту, які відповідають критеріям, установленим фірмою, згідно з якими завдання підлягають огляду контролю якості завдання. У деяких випадках жодне завдання фірми з аудиту може не відповідати критеріям, згідно з якими ці завдання підлягають огляду.

Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору (див. параграфи 20–21)

Д30. У державному секторі законодавчо призначений аудитор (наприклад, генеральний аудитор або інша належно кваліфікована особа, призначена за дорученням генерального аудитора) може виступати в ролі, еквівалентній ролі партнера із завдання із загальною відповідальністю за аудити державного сектору. За таких обставин, якщо прийнято, відбір відповідального за огляд контролю якості завдання включає розгляд необхідності незалежності від суб'єкта господарювання, аудит якого проводиться, та здатності відповідального за огляд контролю якості завдання надати об'єктивну оцінку.

Д31. Зареєстровані на біржі суб'єкти господарювання, про які йдеться в параграфах 21 і Д28, не поширені у державному секторі. Проте можуть бути інші суб'єкти господарювання державного сектору, які є значними завдяки таким аспектам, як розмір, складність структури або державний інтерес, і тому мають багато зацікавлених сторін. Прикладами є державні корпорації та комунальні підприємства. Постійна трансформація, яка відбувається в державному секторі, також може привести до нових типів значущих суб'єктів господарювання. Не існує чітких об'єктивних критеріїв, на яких ґрунтується визначення значущості. Втім аудиторів державного сектору оцінюють, які суб'єкти господарювання можуть бути достатньо значущими, щоб потребувати виконання огляду контролю якості завдання.

**Моніторинг** (див. параграф 23)

- Д32. МСКЯ 1 вимагає, щоб фірма здійснювала моніторинг, призначений для надання фірмі достатньої впевненості в тому, що політики та процедури, які стосуються системи контролю якості, є доречними, достатніми та функціонують ефективно<sup>14</sup>.
- Д33. Під час розгляду недоліків, які можуть впливати на завдання з аудиту, партнер із завдання може взяти до уваги заходи, яких було вжито фірмою для виправлення ситуації та які партнер із завдання вважає достатніми в контексті цього аудиту.
- Д34. Недолік у системі контролю якості фірми необов'язково свідчить про те, що певне завдання з аудиту не виконувалося відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог або що аудиторський звіт був невідповідним.

**Документація**

*Документація щодо консультацій* (див. параграф 24 г)

- Д35. Достатньо повна та детальна документація щодо консультацій з іншими професіоналами, які стосуються складних або спірних питань, сприяє розумінню:
- питання, з якого консультація була потрібна;
  - результатів консультації, в тому числі будь-яких прийнятих рішень, підставу для цих рішень та як вони виконувалися.

---

<sup>14</sup> МСКЯ 1, параграф 48.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 230

## «АУДИТОРСЬКА ДОКУМЕНТАЦІЯ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Характер і цілі аудиторської документації . . . . .	2–3
Дата набрання чинності . . . . .	4
<b>Мета</b> . . . . .	5
<b>Визначення</b> . . . . .	6
<b>Вимоги</b>	
Своєчасне складання аудиторської документації . . . . .	7
Документація про виконані аудиторські процедури та отримані аудиторські докази . . . . .	8–13
Формування остаточного аудиторського файла . . . . .	14–16
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Своєчасне складання аудиторської документації . . . . .	Д1
Документація про виконані аудиторські процедури та отримані аудиторські докази . . . . .	Д2–Д20
Формування остаточного аудиторського файла . . . . .	Д21–Д24
Додаток. Конкретні вимоги до аудиторської документації в інших МСА	

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 230 «Аудиторська документація» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає конкретну відповідальність аудитора за складання аудиторської документації для аудиту фінансової звітності. У додатку наведено перелік інших МСА, що містять конкретні вимоги до документації та рекомендації. Конкретні вимоги інших МСА до документації не обмежують застосування цього МСА. Законодавчий або нормативний акт може встановлювати додаткові вимоги до документації.

### Характер і цілі аудиторської документації

2. Аудиторська документація, яка відповідає вимогам цього МСА та конкретним вимогам інших доречних МСА до документації, надає:
  - а) докази наявності основи аудитора для висновку про досягнення загальних цілей аудитора<sup>1</sup>;
  - б) докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосованих законодавчих і нормативних вимог.
3. Аудиторська документація потрібна ще для багатьох додаткових цілей, включаючи такі:
  - допомагати аудиторській групі із завдання планувати та виконувати аудит;
  - допомагати членам аудиторської групи із завдання, відповідальним за нагляд, з метою керування та здійснення нагляду за аудиторською роботою, а також виконання їх обов'язків щодо огляду відповідно до МСА 220<sup>2</sup>;
  - давати змогу аудиторській групі із завдання звітувати про свою роботу;
  - зберігати запис питань, що мають постійну значущість для майбутніх аудитів;
  - надавати можливість проводити огляди та перевірки контролю якості відповідно до МСКЯ 1<sup>3</sup> або національних вимог, які принаймні є такими ж суворими<sup>4</sup>;
  - уможливити проведення зовнішніх перевірок відповідно до застосованих законодавчих, нормативних або інших вимог.

<sup>1</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф 11.

<sup>2</sup> МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», параграфи 15–17.

<sup>3</sup> МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», параграфи 32–33, 35–38 та 48.

<sup>4</sup> МСА 220, параграф 2.



### **Дата набрання чинності**

4. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### **Мета**

5. Метою аудитора є підготовка документації, яка надає:
  - а) достатній і відповідний запис основи для аудиторського звіту;
  - б) докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовних законодавчих та нормативних вимог.

### **Визначення**

6. Для цілей МСА наведені далі терміни мають таке значення:
  - а) Аудиторська документація – запис виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів і висновків, яких дійшов аудитор (іноді також вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»).
  - б) 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.
  - в) Досвідчений аудитор – особа (незалежно від того, чи працює вона на фірмі чи є сторонньою для неї), яка має практичний досвід з аудиту та належне розуміння:
    - i) процесів аудиту;
    - ii) МСА та застосовних законодавчих і нормативних вимог;
    - iii) бізнес-середовища, в якому функціонує суб'єкт господарювання;
    - iv) питань аудиту та фінансової звітності, що стосуються галузі суб'єкта господарювання.

### **Вимоги**

#### **Своєчасне складання аудиторської документації**

7. Аудитор повинен своєчасно скласти аудиторську документацію (див. параграф Д1).

#### **Документація про виконані аудиторські процедури та отримані аудиторські докази**

*Форма, зміст і обсяг аудиторської документації*

8. Аудитор повинен скласти аудиторську документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, зрозуміти (див. параграфи Д2–Д5, Д16–Д17):

## АУДИТОРСЬКА ДОКУМЕНТАЦІЯ

- а) характер, час і обсяг аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосовних законодавчих і нормативних вимог (див. параграфи Д6–Д7);
  - б) результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів;
  - в) значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формулювання цих висновків (див. параграфи Д8–Д11).
9. Документуючи характер, час і обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор повинен записати:
- а) відмітні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються (див. параграф Д12);
  - б) хто виконував аудиторську роботу та дату завершення цієї роботи;
  - в) хто виконував огляд виконаної аудиторської роботи, дату та обсяг такого огляду (див. параграф Д13).
10. Аудитор повинен задокументувати обговорення значущих питань з управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншими особами, включаючи характер обговорених значущих питань та коли і з ким проводилися такі обговорення (див. параграф Д14).
11. У разі, якщо аудитор ідентифікував інформацію, що суперечить остаточному висновку аудитора щодо значного питання, аудитор повинен задокументувати, як він вирішив проблему суперечності (див. параграф Д15).

### *Відхилення від доречної вимоги*

12. У разі, якщо за виняткових обставин аудитор вважає потрібним відхилитися від доречної вимоги МСА, він повинен задокументувати, як виконані альтернативні аудиторські процедури досягають мети цієї вимоги та причини відхилення (див. параграфи Д18 – Д19).

### *Питання, що виникають після дати аудиторського звіту*

13. У разі, якщо за виняткових обставин аудитор виконує нові чи додаткові аудиторські процедури або доходить нових висновків після дати аудиторського звіту, він повинен задокументувати (див. параграф Д20):
- а) обставини, що виникли;
  - б) виконані нові або додаткові аудиторські процедури, отримані аудиторські докази та висновки, яких дійшли, а також їхній вплив на аудиторський звіт;

- в) коли і ким внесені остаточні зміни до аудиторської документації та коли й хто виконував їх огляд.

### **Формування остаточного аудиторського файла**

14. Аудитор повинен своєчасно збирати аудиторську документацію в аудиторському файлі та своєчасно завершувати адміністративний процес формуванням остаточного аудиторського файла після дати аудиторського звіту (див. параграфи Д21–Д22).
15. Після завершення формування остаточного аудиторського файла аудитор не повинен вилучати чи знищувати аудиторську документацію будь-якого характеру до закінчення періоду її зберігання (див. параграф Д23).
16. За обставин, крім зазначених у параграфі 13, якщо аудитор вважає потрібним модифікувати існуючу або додати нову аудиторську документацію після завершення формування остаточного аудиторського файла, він незалежно від характеру модифікацій або доповнень повинен задокументувати таке (див. параграф Д24):
- а) конкретні причини таких дій;
  - б) коли та ким вони були виконані й оглянуті.

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

### **Своєчасне складання аудиторської документації** (див. параграф 7)

- Д1. Своєчасна підготовка достатньої та прийнятної аудиторської документації допомагає підвищити якість аудиту і сприяє ефективному огляду й оцінці отриманих аудиторських доказів і висновків, досягнутих до остаточного формулювання аудиторського звіту. Ймовірно, що документація, підготовлена після виконання аудиторської роботи, буде менш точною, ніж документація, підготовлена під час виконання такої роботи.

### **Документація про виконані аудиторські процедури та отримані аудиторські докази**

*Форма, зміст і обсяг аудиторської документації* (див. параграф 8)

- Д2. Форма, зміст і обсяг аудиторської документації залежать від таких чинників, як:
- розмір та складність суб'єкта господарювання;
  - характер аудиторських процедур, які слід виконати;
  - ідентифіковані ризики суттєвого викривлення;

## АУДИТОРСЬКА ДОКУМЕНТАЦІЯ

- 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.
- Д3. 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.

- Д4. До складу аудиторської документації аудитору не потрібно включати замінені проекти робочих документів та фінансової звітності, примітки, які відображають незавершену чи попередню думку, копії раніше складених документів, в яких були виправлені друкарські або інші помилки, та дублікати документів.
- Д5. Тільки усні пояснення аудитора не являють собою достатнє підтвердження виконаної ним роботи або висновків, яких він дійшов, проте їх можна використовувати для роз'яснення чи уточнення інформації, що міститься в аудиторській документації.

Документація з дотримання вимог МСА (див. параграф 8 а)

- Д6. В цілому результатом дотримання вимог цього МСА буде аудиторська документація, що є достатньою та прийнятною за конкретних умов. Інші МСА містять конкретні вимоги до документації, що призначені пояснити застосування цього МСА, а також за певних обставин тих чи інших МСА.

Конкретні вимоги до документації в інших МСА не обмежують застосування цього МСА. Крім того, відсутність вимоги до документації в будь-якому певному МСА не означає припущення, що немає документації, складеної з дотриманням вимог цього МСА.

Д7. 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) дотримання 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 файла:
  - 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 запити 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 завдання в певних аспектах аудиту, таких як участь в обговореннях групи, яких вимагає МСА 315<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», параграф 10.

Документація з важливих питань і пов'язаних із ними важливих професійних суджень (див. параграф 8 б)

Д8. Висловлення судження про важливість питання потребує об'єктивного аналізу фактів і обставин. Приклади важливих питань охоплюють:

- питання, що призводять до значних ризиків (визначені в МСА 315<sup>6</sup>);
- результати аудиторських процедур, які свідчать про те, що:
  - а) фінансова звітність може бути суттєво викривленою або
  - б) про необхідність перегляду аудитором попередньої оцінки ризиків суттєвого викривлення та дій аудитора у відповідь на ці ризики;
- обставини, що спричиняють значні труднощі для аудитора в застосуванні необхідних аудиторських процедур;
- отримані результати, що можуть призвести до модифікації аудиторської думки або внесення пояснювального параграфа до аудиторського звіту.

Д9. Важливим чинником у визначенні форми, змісту та обсягу аудиторської документації щодо значущих питань є ступінь професійного судження, висловленого під час виконання роботи та оцінки результатів. Документація про висловлені професійні судження, якщо вони значущі, слугує для пояснення висновків аудитора та для підвищення якості судження. Такі питання видаються особливо цікавими для осіб, які несуть відповідальність за огляд аудиторської документації, включаючи тих, хто проводить подальші аудити під час огляду питань, що мають постійну значущість (наприклад, під час виконання ретроспективного огляду облікових оцінок).

Д10. Деякі приклади обставин, за яких відповідно до параграфа 8 доцільно складати аудиторську документацію щодо застосування професійного судження, якщо питання та судження є значущими, охоплюють:

- логічне обґрунтування висновку аудитора, якщо вимога передбачає, що аудитор «повинен розглянути» певну інформацію або чинники і що розгляд є важливим у контексті певного завдання;
- основу для висновку аудитора щодо обґрунтованості предмета суб'єктивних суджень (наприклад, обґрунтованість суттєвих облікових оцінок);
- основу для висновків аудитора щодо автентичності документа, якщо подальше дослідження (наприклад, відповідне використання експерта чи процедур підтвердження) проводиться у відповідь на умови, ідентифіковані під час аудиту, які змусять аудитора вважати, що документ може бути не автентичним.

<sup>6</sup> МСА 315, параграф 4 г.

Д11. Аудитор може вважати корисним підготовку та зберігання як складової аудиторської документації резюме (його іноді називають меморандумом про завершення аудиту), яке описує значущі питання, ідентифіковані під час аудиту, та як вони вирішувались, або яке містить перехресні посилання на іншу доречну підтвердну аудиторську інформацію, що надає таку інформацію. Таке резюме може допомагати ефективним та результативним оглядам і перевіркам аудиторської документації, зокрема у випадку аудитів значного обсягу та складності. Воно також може допомогти аудитору розглянути, беручи до уваги виконані процедури та висновки, яких дійшли, чи існує будь-яка окрема мета доречного МСА, що її не досяг аудитор або не в змозі досягти, яка заважатиме йому досягти загальних цілей.

*Ідентифікація конкретних статей або питань, що перевіряються, а також укладачів та відповідальних за огляд (див. параграф 9)*

Д12. Запис відмітних характеристик слугує багатьом цілям. Наприклад, це дає можливість аудиторській групі із завдання звітувати про свою роботу та полегшує розгляд винятків або суперечностей. Відмітні характеристики варіюються залежно від характеру аудиторської процедури та статті або питання, що перевіряється. Наприклад:

- щодо детального тесту замовлень, сформованих суб'єктом господарювання, аудитор може ідентифікувати документи, відібрані для тестування за їх датою або номерами;
- щодо процедури, яка потребує відбору або огляду всіх статей, які перевищують конкретну суму в певній генеральній сукупності, аудитор може записати обсяг процедури та ідентифікувати генеральну сукупність (наприклад, усі журнальні записи з реєстру, що перевищують визначену суму);
- що стосується процедури, яка потребує систематичної вибірки з генеральної сукупності документів, то аудитор може ідентифікувати відібрані документи, записуючи їх джерело, вихідну точку (дату, з якої починають відбір) та інтервал вибірки (наприклад, систематична вибірка накладних про відвантаження з журналу відвантажень за період з 1 квітня по 30 вересня починаючи із накладної № 12345 та відбираючи кожна 125-ту накладну);
- щодо процедури, яка потребує запитів до конкретного персоналу суб'єкта господарювання, аудитор може записати дати запитів, прізвища й посадові обов'язки персоналу суб'єкта господарювання;
- щодо процедури спостереження аудитор може записати процес або предмет спостереження, відповідних осіб, відповідальність кожного, а також місце й дату проведення спостереження.

Д13. МСА 220 вимагає, щоб аудитор проводив огляд виконаної аудиторської роботи через огляд аудиторської документації<sup>7</sup>. Вимога документувати дані про того, хто проводив огляд виконаної аудиторської роботи, не означає, що кожний конкретний робочий документ має містити докази огляду. Проте ця вимога означає документування того, яка аудиторська робота була оглянута, хто виконував її огляд та коли він виконувався.

Документація з обговорення важливих питань з управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншими особами (див. параграф 10)

Д14. Документація не обмежується записами, складеними аудитором, а може містити інші прийнятні записи, наприклад протоколи засідань, підготовлені персоналом суб'єкта господарювання та узгоджені з аудитором. До інших осіб, з ким аудитор може обговорювати значущі питання, належить інший персонал у межах суб'єкта господарювання та зовнішні сторони, наприклад особи, які надають професійні консультації суб'єкту господарювання.

Документація з вирішення проблеми суперечностей (див. параграф 11)

Д15. Вимога документувати, в який спосіб аудитор вирішив проблему суперечностей в інформації, не означає, що аудитору потрібно зберігати неправильну чи замінену документацію.

Міркування, що стосуються малих підприємств

Д16. Аудиторська документація для аудиту малого підприємства, як правило, не така широка, як для аудиту великого підприємства. Крім того, у разі аудиту, якщо партнер із завдання виконує всю аудиторську роботу, документація не міститиме питань, які могли документуватися виключно для інформування чи надання інструкцій членам аудиторської групи із завдання або для забезпечення доказів огляду іншими членами групи (наприклад, не буде документації про питання, пов'язані з обговореннями в групі чи наглядом). Утім партнер із завдання дотримується першочергової вимоги в параграфі 8 до складання аудиторської документації так, щоб її міг розуміти досвідчений аудитор, оскільки аудиторська документація може підлягати огляду зовнішніми сторонами для цілей регуляторних органів чи з іншою метою.

Д17. Складаючи аудиторську документацію, аудитор малого підприємства може також вважати корисним і ефективним записувати різні аспекти аудиту разом в одному документі з перехресними посиланнями на підтвердні робочі документи залежно від обставин. Приклади питань, що їх можна документувати разом під час аудиту малого підприємства, охоплюють розуміння суб'єкта господарювання та його внутрішнього

---

<sup>7</sup> МСА 220, параграф 17.



контролю, загальну стратегію і план аудиту, суттєвість, оцінену відповідно до МСА 320<sup>8</sup>, оцінені ризики, значні питання, що привернули увагу під час аудиту, та висновки, яких дійшли.

*Відхилення від доречної вимоги* (див. параграф 12)

- Д18. Вимоги МСА розроблені для надання можливості аудитору досягти цілей, установлених у МСА, і, отже, загальних цілей аудитора. Відповідно, крім виняткових обставин, МСА передбачають дотримання кожної вимоги, що є доречною за обставин аудиту.
- Д19. Вимога до документації стосується лише вимог, що є доречними за конкретних обставин. Вимога не є доречною<sup>9</sup> тільки у випадках, якщо:
- весь МСА є недоречним (наприклад, якщо у суб'єкта господарювання відсутній підрозділ внутрішнього аудиту, ніщо в МСА 610<sup>10</sup> не є доречним), або
  - вимога залежить від умови, а умови не існує (наприклад, вимога модифікувати аудиторську думку, якщо отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів неможливе, а неможливості не існує).

*Питання, що виникають після дати аудиторського звіту* (див. параграф 13)

- Д20. Прикладами виняткових обставин можуть бути факти, які стали відомі аудитору після дати аудиторського звіту, але які існували на цю дату та які, якби були відомі тоді, могли б спричинити внесення змін до фінансової звітності або модифікацію аудиторського звіту аудитором<sup>11</sup>. Огляд остаточних змін до аудиторської документації виконується згідно з відповідальністю з огляду, встановленою в МСА 220<sup>12</sup>, причому остаточну відповідальність за зміни бере на себе партнер із завдання.

**Формування остаточного аудиторського файлу** (див. параграфи 14–16)

- Д21. МСКЯ 1 (або національні вимоги, які принаймні є такими ж суворими) вимагає, щоб фірми встановлювали політики та процедури щодо своєчасного завершення формування аудиторських файлів<sup>13</sup>. Прийнятний період, у межах якого слід завершити формування остаточного аудиторського файлу, становить зазвичай не більш як 60 днів після дати аудиторського звіту<sup>14</sup>.
- Д22. Завершення формування остаточного аудиторського файлу після дати аудиторського звіту – це адміністративний процес, не пов'язаний із

<sup>8</sup> МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту».

<sup>9</sup> МСА 200, параграф 22.

<sup>10</sup> МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів».

<sup>11</sup> МСА 560 «Подальші події», параграф 14.

<sup>12</sup> МСА 220, параграф 16.

<sup>13</sup> МСКЯ 1, параграф Д54.

<sup>14</sup> МСКЯ 1, параграф Д54.

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 охоплюють:

- ліквідацію або видалення заміненої документації;
- сортування, впорядкування робочих документів та внесення перехресних посилань;
- затвердження контрольних переліків питань щодо завершення, які стосуються процесу формування аудиторського файлу;
- документування аудиторських доказів, які аудитор отримав, обговорив та узгодив з відповідними членами аудиторської групи із завдання до дати аудиторського звіту.

Д23. МСКЯ 1 (або національні вимоги, які принаймні є такими ж суворими) вимагає, щоб фірми встановлювали політики та процедури щодо зберігання документації із завдання<sup>15</sup>. Період зберігання документації із завдання з аудиту зазвичай становить не менш як п'ять років від дати аудиторського звіту або дати аудиторського звіту групи, якщо вона настає пізніше<sup>16</sup>.

Д24. Приклад обставини, за якою аудитор може вважати потрібним модифікувати існуючу або додати нову аудиторську документацію після завершення формування файлу, – це необхідність уточнити існуючу аудиторську документацію внаслідок коментарів, отриманих під час контрольних перевірок, які виконують внутрішні чи зовнішні сторони.

<sup>15</sup> МСКЯ 1, параграф 47.

<sup>16</sup> МСКЯ 1, параграф Д61.

**Додаток**

(див. параграф 1)

**Конкретні вимоги до аудиторської документації  
в інших МСА**

Цей додаток ідентифікує параграфи в інших МСА, які є чинними для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше, та містять конкретні вимоги до документації. Цей перелік не замінює розгляд вимог і відповідні матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали в МСА.

- МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту», параграфи 10–12;
- МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», параграфи 24–25;
- МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», параграфи 44–47;
- МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності», параграф 29;
- МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф 23;
- МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», параграф 12;
- МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», параграф 32;
- МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», параграф 14;
- МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики», параграфи 28–30;
- МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту», параграф 15;
- МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації», параграф 23;
- МСА 550 «Пов'язані сторони», параграф 28;
- МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)», параграф 50.
- МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», параграф 13.

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 240

# «ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Характеристики шахрайства . . . . .	2–3
Відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства . . . . .	4–8
Дата набрання чинності . . . . .	9
<b>Цілі</b> . . . . .	10
<b>Визначення</b> . . . . .	11
<b>Вимоги</b>	
Професійний скептицизм . . . . .	12–14
Обговорення членами аудиторської групи із завдання . . . . .	15
Процедури оцінки ризиків і пов'язана з ними діяльність . . . . .	16–24
Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства . . . . .	25–27
Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства . . . . .	28–33
Оцінка аудиторських доказів . . . . .	34–37
Неспроможність аудитора продовжувати виконання завдання . . . . .	38
Письмові запевнення . . . . .	39
Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями . . . . .	40–42
Повідомлення інформації регуляторним і правоохоронним органам . . . . .	43
Документація . . . . .	44 – 47
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Характеристики шахрайства . . . . .	Д1–Д6
Професійний скептицизм . . . . .	Д7–Д9

\* Відповідні зміни в цьому МСА внаслідок видання МСА 610 (переглянутого) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» наберуть чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 р. або пізніше

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА,  
ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Обговорення членами аудиторської групи із завдання . . . . .	Д10–Д11
Процедури оцінки ризиків і пов’язана з ними діяльність . . . . .	Д12–Д27
Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства . . . . .	Д28–Д32
Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства . . . . .	Д33–Д48
Оцінка аудиторських доказів . . . . .	Д49–Д53
Неспроможність аудитора продовжувати виконання завдання . . . . .	Д54–Д57
Письмові запевнення . . . . .	Д58–Д59
Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями . . . . .	Д60–Д64
Повідомлення інформації регуляторним і правоохоронним органам . . . . .	Д65–Д67
Додаток 1. Приклади чинників ризику шахрайства	
Додаток 2. Приклади можливих аудиторських процедур для розгляду оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства	
Додаток 3. Приклади обставин, які свідчать про можливість шахрайства	

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності. Зокрема, в ньому йдеться про те, як слід застосовувати МСА 315<sup>1</sup> та МСА 330<sup>2</sup> стосовно ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

### Характеристики шахрайства

2. 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.
3. 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, та викривлення, які є наслідком незаконного привласнення активів. Хоча аудитор може підозрювати або в рідкісних випадках ідентифікувати можливість шахрайства, він не робить юридичних визначень, чи відбулося шахрайство фактично (див. параграфи Д1–Д6).

### Відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства

4. Основна відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства покладається як на тих, кого наділено найвищими повноваженнями, так і на управлінський персонал суб'єкта господарювання. Важливо, щоб управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, приділяв особливу увагу запобіганню шахрайства, що може зменшити можливості скоєння шахрайства та утримати від вчинення шахрайства, а також переконати працівників не вчиняти шахрайство через ймовірність його виявлення і покарання. Це передбачає створення культури чесності та етичної поведінки, яку може укріпити активний нагляд тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Нагляд тих, кого наділено найвищими повноваженнями, охоплює розгляд потенційної можливості уникнути заходів контролю або іншого неналежного впливу на процес фінансової звітності, наприклад спроби управлінського персоналу управляти доходами, щоб впливати на розуміння аналітиками результатів діяльності та прибутковості суб'єкта господарювання.

<sup>1</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

<sup>2</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

### *Відповідальність аудитора*

5. Аудитор, який проводить аудит відповідно до МСА, несе відповідальність за отримання достатньої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки. Через властиві обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення фінансової звітності можна не виявити навіть у тому разі, якщо аудит належно спланований і виконується відповідно до МСА<sup>3</sup>.
6. Як зазначено в МСА 200<sup>4</sup>, потенційний вплив властивих обмежень є особливо значущим у випадку викривлення внаслідок шахрайства. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства вищий, ніж ризик його невиявлення внаслідок помилки. Причина полягає в тому, що шахрайство може бути пов'язаним із складними та ретельно організованими схемами, розробленими для його приховування, такими як підробка, навмисний пропуск запису операцій або навмисне неправильне тлумачення для аудитора. Такі спроби приховування виявити ще важче, якщо вони супроводжуються змовою. Змова може змусити аудитора повірити, що аудиторські докази є переконливими, тоді як насправді вони є хибними. Спроможність аудитора виявити шахрайство залежить від таких чинників, як досвідченість порушника, періодичність та обсяг маніпулювань, ступінь змови, відносний розмір окремих сум, якими маніпулюють, а також від посадового рівня причетних осіб. Незважаючи на те що аудитор може ідентифікувати потенційні можливості для вчинення шахрайства, йому важко визначити, чи спричинені викривлення у предметі судження, наприклад у облікових оцінках, шахрайством або помилкою.
7. Крім того, ризик невиявлення аудитором суттєвого викривлення внаслідок шахрайства управлінського персоналу вищий, ніж ризик внаслідок шахрайства працівників, оскільки управлінський персонал часто має можливість прямо або опосередковано маніпулювати обліковими записами, подавати неправдиву фінансову інформацію або уникати процедур контролю, розроблених для запобігання подібних випадків шахрайства з боку інших працівників.
8. Отримуючи достатню впевненість, аудитор несе відповідальність за збереження професійного скептицизму протягом усього аудиту, розгляд можливості уникнення контролю управлінським персоналом і визнання того факту, що аудиторські процедури, які є ефективними для виявлення помилки, можуть бути неефективними для виявлення шахрайства. Вимоги цього МСА розроблені для допомоги аудитору в ідентифікації та

<sup>3</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграфи Д51–Д52.

<sup>4</sup> МСА 200, параграф Д51.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

оцінці ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства і розробці процедур для виявлення такого викривлення.

### Дата набрання чинності

9. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### Цілі

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

### Визначення

11. Для цілей МСА наведені далі терміни мають таке значення:
  - а) 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;
  - б) чинники ризику шахрайства – події чи умови, які свідчать про мотив або тиск щодо скоєння шахрайства, або дають можливість скоїти шахрайство.

### Вимоги

#### Професійний скептицизм

12. Згідно з МСА 200<sup>5</sup> аудитор повинен зберігати професійний скептицизм протягом усього аудиту, визнаючи можливість існування суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, незважаючи на минулий досвід аудитора щодо сумлінності та чесності управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграфи Д7–Д8).
13. 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 аудитору, він повинен продовжити дослідження (див. параграф Д9).

<sup>5</sup> МСА 200, параграф 15.



## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

14. Якщо відповіді на запити управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями, є суперечливими, аудитор повинен дослідити суперечності.

### **Обговорення членами аудиторської групи із завдання**

15. МСА 315 вимагає обговорення членами аудиторської групи із завдання та визначення партнером із завдання, про які питання слід надавати інформацію тим членам аудиторської групи із завдання, які не беруть участі в обговоренні<sup>6</sup>. Під час цього обговорення особлива увага приділяється тому, за яких обставин та на якому етапі фінансова звітність суб'єкта господарювання може бути чутливою до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, включаючи спосіб вчинення шахрайства. При обговоренні не беруть до уваги думки членів аудиторської групи із завдання про те, що управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями, чесні та сумлінні (див. параграфи Д10–Д11).

### **Процедури оцінки ризиків і пов'язана з ними діяльність**

16. 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, як цього вимагає МСА 315<sup>7</sup>, аудитор виконує процедури, зазначені в параграфах 17–24, для отримання інформації, яка використовуватиметься під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

#### *Управлінський персонал та інші працівники суб'єкта господарювання*

17. Аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу, які стосуються:
- а) оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою внаслідок шахрайства, включаючи характер, обсяг та періодичність таких оцінок (див. параграфи Д12–Д13);
  - б) процесу управлінського персоналу для ідентифікації та вживання дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання, включаючи будь-які конкретні ризики шахрайства, які ідентифікував управлінський персонал або які привернули його увагу, або класи операцій, залишки на рахунках чи розкриття інформації, щодо яких ймовірно існування ризику шахрайства (див. параграф Д14);
  - в) повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, яка стосується процесів ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання;

<sup>6</sup> МСА 315, параграф 10.

<sup>7</sup> МСА 315, параграфи 5–24.

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА,  
ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- г) повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, працівникам, яка стосується його поглядів на практики ведення бізнесу та етичну поведінку.
18. Аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу та іншим працівникам у межах суб'єкта господарювання залежно від обставин, щоб визначити, чи відомі їм будь-які фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або такі випадки шахрайства, що розслідуються (чи були розслідувані), які впливають на суб'єкт господарювання (див. параграфи Д15–Д17).
19. Для тих суб'єктів господарювання, в яких є підрозділ внутрішнього аудиту, аудитор повинен зробити запити підрозділу внутрішнього аудиту, щоб визначити, чи відомо йому про фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або такі випадки шахрайства, що розслідуються (чи були розслідувані), які впливають на суб'єкт господарювання, та отримати інформацію про їх погляди на ризики шахрайства (див. параграф Д18).

*Ті, кого наділено найвищими повноваженнями*

20. Якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання<sup>8</sup>, аудитор повинен отримати розуміння того, як вони 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 установив управлінський персонал для зменшення цих ризиків (див. параграфи Д19–Д21).
21. Якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, аудитор повинен зробити їм запити, щоб визначити, чи відомо їм про фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або такі випадки шахрайства, що розслідуються (чи були розслідувані), які впливають на суб'єкт господарювання. Ці запити частково здійснюються для підтвердження відповідей на запити управлінському персоналу.

*Ідентифіковані незвичайні або неочікувані стосунки*

22. Аудитор повинен оцінити, чи можуть незвичайні або неочікувані стосунки, ідентифіковані під час виконання аналітичних процедур, включаючи ті, що пов'язані з рахунками доходів, свідчити про ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

*Інша інформація*

23. Аудитор повинен оцінити, чи свідчить інша інформація, отримана аудитором, про ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (див. параграф Д22).

<sup>8</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф 13.

*Оцінки чинників ризику шахрайства*

24. Аудитор повинен оцінити, чи свідчить інформація, отримана в результаті інших процедур оцінки ризиків або виконаної роботи, пов'язаної з ними, про наявність одного чи кількох чинників ризику шахрайства. Оскільки чинники ризику шахрайства необов'язково можуть свідчити про існування шахрайства, вони часто наявні за обставин, якщо шахрайство скоєно, і тому можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (див. параграфи Д23–Д27).

**Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства**

25. Відповідно до МСА 315 аудитор повинен ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень для класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації<sup>9</sup>.
26. Під час ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства аудитор, виходячи з припущення, що існують ризики шахрайства у визнанні доходів, повинен оцінити, які типи доходу, комерційних операцій або тверджень призводять до таких ризиків. У параграфі 47 визначається потрібна документація, якщо аудитор доходить висновку, що припущення незастосовне за обставин завдання і відповідно не ідентифікував визнання доходів як ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (див. параграфи Д28–Д30).
27. Аудитор повинен розглядати оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства як значні ризики, тому він повинен отримати розуміння пов'язаних із ними заходів контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю, доречні для таких ризиків, якщо це ще не зроблено (див. параграфи Д31–Д32).

**Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства**

*Загальні дії у відповідь*

28. Відповідно до МСА 330 аудитор повинен визначити загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності<sup>10</sup> (див. параграф Д33).
29. Визначаючи загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності, аудитор повинен:
- а) призначити персонал і здійснювати нагляд за ним, урахувавши знання, навички та спроможність працівників, яким доручатиметься

<sup>9</sup> МСА 315, параграф 25.

<sup>10</sup> МСА 330, параграф 5.

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА,  
ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

значна відповідальність за завдання, а також оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства для певного завдання (див. параграфи Д34–Д35);

- б) оцінювати, чи може свідчити вибір та застосування облікових політик суб'єктом господарювання, зокрема тих, які стосуються суб'єктивних оцінок і складних операцій, про неправдиву фінансову звітність внаслідок діяльності управлінського персоналу з управління доходами;
- в) включати елемент непередбачуваності у відбір характеру, часу та обсягу аудиторських процедур (див. параграф Д36).

*Аудиторські процедури, які відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні тверджень*

- 30. Відповідно до МСА 330 аудитор повинен розробити і виконати аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні тверджень<sup>11</sup> (див. параграфи Д37–Д40).

*Аудиторські процедури, які відповідають ризикам, пов'язаним із уникненням заходів контролю управлінським персоналом*

- 31. Можливість управлінського персоналу для вчинення шахрайства унікальна через його спроможність маніпулювати обліковими записами та складати неправдиву фінансову звітність, нехтуючи заходами контролю, які в інших випадках виявляються такими, що функціонують ефективно. Хоча рівень ризику уникнення контролю управлінським персоналом варіюється у різних суб'єктів господарювання, однак ризик існує в усіх суб'єктів господарювання. Через непередбачуваність способу, в який може відбутися таке уникнення, воно є ризиком суттєвого викривлення внаслідок шахрайства і, отже, значним ризиком.
- 32. Незалежно від оцінки аудитором ризиків уникнення контролю управлінським персоналом аудитор повинен розробити та виконати аудиторські процедури з метою:
  - а) тестування прийнятності журнальних записів, відображених у Головній книзі, та інших коригувань, зроблених при складанні фінансової звітності. Під час розробки та виконання аудиторських процедур для таких тестів аудитор:
    - і) робить запити працівникам, залученим до процесу складання фінансової звітності, щодо неналежної або незвичайної діяльності, яка стосується обробки журнальних записів та інших коригувань;

<sup>11</sup> МСА 330, параграф 6.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- ii) відбирає записи та інші коригування, зроблені на кінець звітнього періоду;
  - iii) розглядає необхідність тестування журнальних записів та інших коригувань протягом періоду (див. параграфи Д41–Д44);
- б) огляду облікових оцінок на наявність упередженості та оцінки, чи являють собою обставини, що спричиняють упередженість, якщо вона є, ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Виконуючи цей огляд, аудитор повинен:
- i) оцінити, чи свідчать судження та рішення, зроблені управлінським персоналом при визначенні облікових оцінок, включених до фінансової звітності, навіть якщо кожна з оцінок є індивідуально обґрунтованою, про можливу упередженість управлінського персоналу суб'єкта господарювання, яка може бути ризиком суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Якщо це так, аудитор повинен здійснити повторну оцінку облікових оцінок, взятих у цілому;
  - ii) виконати ретроспективний огляд суджень і припущень управлінського персоналу, пов'язаних із суттєвими обліковими оцінками, відображеними у фінансовій звітності попереднього року (див. параграфи Д45–Д47);
- в) оцінки щодо значних операцій, які виходять за межі звичайного ходу бізнесу суб'єкта господарювання або які в інших випадках видавалися б незвичайними за умови розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, а також іншої інформації, отриманої під час аудиту, чи припускає комерційне обґрунтування (або його відсутність) операцій, що вони могли бути укладені з метою складання неправдивої фінансової звітності або приховування незаконного привласнення активів (див. параграф Д48).
33. Аудитор повинен визначити, чи потрібно йому виконати інші аудиторські процедури на додаток до конкретно наведених вище (тобто існують конкретні додаткові ризики уникнення контролю управлінським персоналом, які не охоплені процедурами, виконаними для розгляду вимог у параграфі 32), щоб відповісти на ідентифіковані ризики уникнення контролю управлінським персоналом.

### **Оцінка аудиторських доказів** (див. параграф Д49)

34. Аудитор повинен оцінити, чи свідчать аналітичні процедури, які виконуються майже наприкінці аудиту, коли формулюється загальний висновок стосовно того, чи узгоджується фінансова звітність із розумінням суб'єкта господарювання аудитором про попередньо невизнаний ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (див. параграф Д50).

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА,  
ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

35. Якщо аудитор ідентифікує викривлення, він повинен оцінити, чи свідчить таке викривлення про шахрайство. Якщо така ознака є, аудитор повинен оцінити наслідки викривлення стосовно інших аспектів аудиту, зокрема достовірності запевнень управлінського персоналу, визнаючи малоїмовірність того, що факт шахрайства є поодиноким випадком (див. параграф Д51).
36. Якщо аудитор ідентифікує викривлення незалежно від того, чи є воно суттєвим, та має підстави вважати, що існує або може існувати наслідок шахрайства і управлінський персонал (зокрема, старший управлінський персонал) причетний до цього, він повинен здійснити повторну оцінку ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та впливу його наслідку на характер, час і обсяг аудиторських процедур для вживання дій у відповідь на оцінені ризики. Аудитор повинен також розглянути, чи свідчать обставини або умови про можливу змову за участю працівників, управлінського персоналу або третіх сторін, коли він повторно розглядає достовірність раніше отриманих доказів (див. параграф Д52).
37. Якщо аудитор підтверджує, що фінансова звітність суттєво викривлена, або не в змозі дійти висновку, чи суттєво викривлена фінансова звітність внаслідок шахрайства, він повинен оцінити наслідки цього для аудиту (див. параграф Д53).

**Неспроможність аудитора продовжувати виконання завдання**

38. Якщо через викривлення внаслідок шахрайства або підозрюваного шахрайства аудитор виявляє виняткові обставини, які ставлять під сумнів його спроможність продовжувати виконання аудиту, він повинен:
- а) визначити професійну та юридичну відповідальність, застосовну за цих обставин, включаючи, чи існує вимога, щоб аудитор надавав звіт особі або особам, які призначали його на аудит, або, в деяких випадках, регуляторним органам;
  - б) розглянути, чи є прийнятною відмова від завдання, якщо відмова можлива згідно із застосовними законодавчими або нормативними актами;
  - в) якщо аудитор відмовляється:
    - і) він обговорює з управлінським персоналом відповідного рівня та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, свою відмову від завдання та причини такої відмови;
    - іі) він визначає, чи існує професійна або юридична вимога надавати звіт особі або особам, які призначили його на аудит, або, в деяких випадках, регуляторним органам про відмову від завдання та причини такої відмови (див. параграфи Д54–Д57).

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА,  
ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

**Письмові запевнення**

39. Аудитор повинен отримати письмові запевнення від управлінського персоналу і за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про те, що вони:
- а) визнають свою відповідальність за розробку, встановлення й підтримання внутрішнього контролю для запобігання та виявлення шахрайства;
  - б) розкрили аудитору інформацію про результати оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства;
  - в) розкрили аудитору інформацію про те, що знають про шахрайство або підозрюване шахрайство, яке впливає на суб'єкт господарювання, за участі:
    - і) управлінського персоналу;
    - ii) працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, або
    - iii) інших працівників, якщо шахрайство може мати суттєвий вплив на фінансову звітність;
  - г) розкрили аудитору інформацію про будь-які розслідування шахрайства або підозрюваного шахрайства, що впливають на фінансову звітність суб'єкта господарювання, про які повідомили працівники, колишні працівники, аналітики, регуляторні державні органи або інші особи (див. параграфи Д58–Д59).

**Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями**

40. Якщо аудитор ідентифікував шахрайство або отримав інформацію, яка свідчить про те, що шахрайство може існувати, він повинен своєчасно повідомити інформацію про це управлінському персоналу відповідного рівня, щоб повідомити тих, хто несе основну відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства у питаннях, що входять до їх сфери відповідальності (див. параграф Д60).
41. Аудитор повинен своєчасно повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання та якщо аудитор ідентифікував або підозрює шахрайство за участі:
- а) управлінського персоналу;
  - б) працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, або
  - в) інших працівників, якщо шахрайство призводить до суттєвого викривлення фінансової звітності.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Якщо аудитор підозрює шахрайство за участі управлінського персоналу, аудитор повинен повідомити про підозри тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та обговорити з ними характер, час та обсяг аудиторських процедур, необхідних для завершення аудиту (див. параграфи Д61–Д63).

42. Аудитор повинен повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про інші питання, пов'язані з шахрайством, які, за судженням аудитора, доречні для їх відповідальності (див. параграф Д64).

### **Повідомлення інформації регуляторним і правоохоронним органам**

43. Якщо аудитор ідентифікував або підозрює шахрайство, він повинен визначити, чи несе він відповідальність за надання звіту про випадок або підозру шахрайства стороні поза межами суб'єкта господарювання. Хоча професійний обов'язок аудитора зберігати конфіденційність інформації клієнта може виключати можливість надання такого звіту, за деяких обставин його юридична відповідальність може мати переважну силу порівняно з обов'язком зберігати конфіденційність інформації (див. параграфи Д65–Д67).

### **Документація**

44. Аудитор повинен включити наведене нижче в аудиторську документацію<sup>12</sup> щодо розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, а також оцінку ризиків суттєвого викривлення, як цього вимагає МСА 315<sup>13</sup>:
  - а) значущі рішення, яких дійшли під час обговорення з аудиторською групою із завдання, що стосуються чутливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;
  - б) ідентифіковані й оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень.
45. Аудитор повинен включити наведене нижче в аудиторську документацію про свої дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, як цього вимагає МСА 330<sup>14</sup>:
  - а) загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності та характер, час і обсяг аудиторських процедур, а також зв'язок цих процедур з оціненими ризиками суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні тверджень;

<sup>12</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграфи 8–11 і параграф Дб.

<sup>13</sup> МСА 315, параграф 32.

<sup>14</sup> МСА 330, параграф 28.



## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- б) результати аудиторських процедур, включаючи розроблені для розгляду ризику уникнення контролю управлінським персоналом.
46. Аудитор повинен включити в аудиторську документацію повідомлення інформації про шахрайство управлінському персоналу, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, регуляторним органам та іншим сторонам.
47. Якщо аудитор дійшов висновку, що припущення про те, що існує ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, пов'язаний із визнанням доходів, є незастосовним за обставин завдання, він повинен включити в аудиторську документацію обґрунтування цього висновку.

\* \* \*

### Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

#### Характеристики шахрайства (див. параграф 3)

- Д1. Шахрайство, неправдива фінансова звітність чи незаконне привласнення активів передбачають мотив або тиск щодо вчинення шахрайства, усвідомлену можливість його скоєння та певне логічне обґрунтування такої дії. Наприклад:
- мотив або тиск щодо складання неправдивої фінансової звітності може існувати, якщо управлінський персонал перебуває під тиском, джерела якого є поза межами чи в межах суб'єкта господарювання, з метою досягнення очікуваного (і, можливо, нереального) контрольного показника доходів або фінансового результату, зокрема тому, що наслідки для управлінського персоналу в разі неспроможності досягти фінансових цілей можуть бути значними. Так само окремі особи можуть мати мотив для незаконного привласнення активів, наприклад, оскільки такі особи живуть не за своїми коштами;
  - усвідомлена можливість вчинити шахрайство може існувати, якщо особа вважає, що можна обійти внутрішній контроль, наприклад, якщо ця особа користується довірою або знає конкретні недоліки внутрішнього контролю;
  - особи можуть логічно обґрунтувати шахрайську дію. Ставлення, характер або система етичних цінностей деяких осіб дозволяють їм свідомо та навмисно вчиняти нечесну дію. Проте бувають випадки, коли чесні особи можуть вчинити шахрайство в середовищі достатнього тиску на них.
- Д2. 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

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

бути пов'язано із спробами управлінського персоналу управляти доходами, щоб ввести користувачів фінансової звітності в оману, впливаючи 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.

Д3. Неправдиву фінансову звітність можна скласти, застосовуючи:

- маніпулювання, фальсифікації (включаючи підроблені записи) або змінювання облікових записів чи підтвердної документації, на основі яких складається фінансова звітність;
- перекручення або навмисний пропуск подій, операцій або іншої значущої інформації у фінансовій звітності;
- навмисне неправильне застосування облікових принципів, які стосуються сум, класифікації, способу подання або розкриття інформації.

Д4. Неправдива фінансова звітність часто пов'язана з уникненням заходів контролю управлінським персоналом, які в інших випадках можуть функціонувати ефективно. Шахрайство може вчиняти управлінський персонал через уникнення заходів контролю із застосуванням таких способів:

- внесення фіктивних журнальних записів, зокрема майже наприкінці звітного періоду, щоб маніпулювати результатами операційної діяльності або досягти інших цілей;
- пропуск, передчасне або відстрочене визнання у фінансовій звітності подій або операцій, які відбулися протягом звітного періоду;
- приховування або відсутність розкриття фактів, які можуть впливати на суми, відображені у фінансовій звітності;
- здійснення складних операцій, які структуровані у такий спосіб, щоб перекручувати інформацію про фінансовий стан або фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання;

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- зміна записів і строків, пов'язаних зі значними або незвичайними операціями.

Д5. 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'язаних сторони).

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

*Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору*

Д6. Відповідальність аудитора державного сектору, що стосується шахрайства, може обумовлюватися законодавчим, нормативним актом чи іншим документом, застосовним до суб'єктів господарювання державного сектору, або окремо передбачатися повноваженнями аудитора. Отже, відповідальність аудитора державного сектору може не обмежуватися розглядом ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, а включати більш широкую відповідальність за розгляд ризиків шахрайства.

**Професійний скептицизм** (див. параграфи 12–14)

- Д7. 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.
- Д8. Хоча не можна очікувати, що аудитор знехтує досвідом минулих років щодо сумлінності та чесності управлінського персоналу суб'єкта господарювання та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, професійний скептицизм аудитора особливо важливий під час розгляду ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, оскільки обставини могли змінитися.
- Д9. Аудит, що виконується відповідно до МСА, рідко передбачає засвідчення автентичності документів; аудитор не має такої професійної підготовки та не очікується, що він є експертом у засвідченні автентичності<sup>15</sup>. Однак якщо аудитор ідентифікує умови, які змушують його вважати, що документ може бути не автентичним або що умови в документі були змінені, але така інформація не була розкрита аудитору, можливі процедури подальшого розслідування можуть охоплювати:
- безпосереднє підтвердження третьою стороною;
  - використання роботи експерта для оцінки автентичності документа.

**Обговорення членами аудиторської групи із завдання** (див. параграф 15)

- Д10. Обговорення з аудиторською групою із завдання чутливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства:
- дає можливість більш досвідченим членам аудиторської групи із завдання поділитися своїми знаннями про те, за яких обставин та на якому етапі фінансова звітність може бути чутливою до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;
  - дає змогу аудитору розглянути прийнятні дії у відповідь на таку чутливість та визначити, хто з членів аудиторської групи із завдання проведе певні аудиторські процедури;
  - дає можливість аудитору визначити, як результати аудиторських процедур будуть спільно використані членами аудиторської групи із завдання та як розглядати будь-які розслідування шахрайства, які можуть привернути увагу аудитора.

<sup>15</sup> МСА 200, параграф Д47.

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА,  
ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Д11. Обговорення можуть включати такі питання, як:

- обмін думками між членами аудиторської групи із завдання про те, за яких обставин та на якому етапі, на їх думку, фінансова звітність суб'єкта господарювання може бути доступною суттєвому викривленню внаслідок шахрайства, в який спосіб управлінський персонал міг скласти та приховати неправдиву фінансову звітність та як можна незаконно привласнити активи суб'єкта господарювання;
- розгляд обставин, які можуть свідчити про управління доходами, або практик, яких може дотримуватися управлінський персонал, щоб управляти доходами, що можуть призводити до неправдивої фінансової звітності;
- розгляд відомих зовнішніх і внутрішніх чинників, які впливають на суб'єкт господарювання та які можуть створити мотив або тиск на управлінський персонал чи інших осіб для вчинення шахрайства, забезпечувати можливості для вчинення шахрайства та свідчать про культуру або середовище, яке дає змогу управлінському персоналу або іншим особам логічно обґрунтувати вчинення шахрайства;
- розгляд участі управлінського персоналу в нагляді за працівниками, які мають доступ до грошових коштів або інших активів, доступних для незаконного привласнення;
- розгляд будь-яких незвичайних або не пояснених змін у поведінці або способі життя управлінського персоналу чи працівників, які привернули увагу аудиторської групи із завдання;
- особливе значення підтримання належної спрямованості думок протягом усього аудиту щодо можливості суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;
- розгляд типів обставин, які, якщо виявлені, можуть свідчити про можливість шахрайства;
- розгляд того, як елемент непередбачуваності можна застосувати у характері, часі та обсязі аудиторських процедур, які слід виконати;
- розгляд аудиторських процедур, які можуть бути відібрані у відповідь на чутливість фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, та того, чи є певні типи аудиторських процедур більш ефективними, ніж інші;
- розгляд будь-яких тверджень про шахрайство, які привернули увагу аудитора;
- розгляд ризику уникнення контролю управлінським персоналом.

## **Процедури оцінки ризиків і пов'язана з ними діяльність**

### *Надання запитів управлінському персоналу*

Оцінка управлінським персоналом ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (див. параграф 17 а)

Д12. Управлінський персонал бере на себе відповідальність за внутрішній контроль та складання фінансової звітності суб'єкта господарювання. Відповідно аудитор доречно робити запити управлінському персоналу, що стосуються власної оцінки ризику шахрайства управлінським персоналом та встановлених заходів контролю для запобігання й виявлення шахрайства. Характер, обсяг і періодичність оцінки такого ризику та заходів контролю управлінським персоналом можуть варіюватися у різних суб'єктів господарювання. У деяких суб'єктах господарювання управлінський персонал може робити докладні оцінки щороку або як частину постійного моніторингу. В інших суб'єктах господарювання оцінка управлінським персоналом може бути менш структурованою та меншої періодичності. Характер, обсяг і періодичність оцінки управлінським персоналом є доречними для розуміння аудитором середовища контролю суб'єкта господарювання. Наприклад, той факт, що управлінський персонал не здійснив оцінку ризику шахрайства може, за деяких обставин, свідчити про те, що управлінський персонал не надає достатнього значення внутрішньому контролю.

Міркування, що стосуються малих підприємств

Д13. У деяких суб'єктах господарювання, зокрема на малих підприємствах, основна увага в оцінках управлінського персоналу може приділятися ризикам шахрайства або незаконного привласнення активів працівниками.

Процес ідентифікації та живання дій у відповідь на ризики шахрайства управлінським персоналом (див. параграф 17 б)

Д14. Що стосується суб'єктів господарювання з кількома підрозділами, то процеси управлінського персоналу можуть включати різні рівні моніторингу діяльності підрозділів або сегментів бізнесу. Управлінський персонал може також ідентифікувати певні підрозділи або сегменти бізнесу, в яких ризик шахрайства є більш імовірним.

*Запит управлінському персоналу та іншим працівникам суб'єкта господарювання* (див. параграф 18)

Д15. Запити аудитора управлінському персоналу можуть надати корисну інформацію, що стосується ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності внаслідок шахрайства працівників. Однак малоімовірно, що такі запити нададуть корисну інформацію, яка стосується ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності внаслідок шахрайства

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

управлінського персоналу. Запити іншим працівникам суб'єкта господарювання можуть дати працівникам можливість повідомити інформацію аудиторю, яку вони могли б не повідомити в інших випадках.

Д16. Приклади інших осіб у межах суб'єкта господарювання, яким аудитор може надіслати запити про існування або підозру шахрайства, охоплюють:

- технічний персонал, який безпосередньо не бере участі в процесі фінансової звітності;
- працівників з різним рівнем повноважень;
- працівників, які беруть участь у веденні, обробці або відображенні в обліку складних чи незвичайних операцій, або тих, хто здійснює нагляд або моніторинг таких працівників;
- юрисконсульта фірми;
- головного спеціаліста з питань етики або особу, яка обіймає еквівалентну посаду;
- особу або осіб, що розглядають звинувачення у шахрайстві.

Д17. Управлінський персонал часто має кращі можливості для вчинення шахрайства. Тому оцінюючи відповіді управлінського персоналу на запити з професійним скептицизмом, аудитор може висловити судження про необхідність підтвердити відповіді на запити іншою інформацією.

*Запит підрозділу внутрішнього аудиту* (див. параграф 19)

Д18. МСА 315 і МСА 610 встановлюють вимоги та надають рекомендації щодо аудитів тих суб'єктів господарювання, в яких є підрозділ внутрішнього аудиту<sup>16</sup>. Виконуючи вимоги цих МСА в контексті шахрайства, аудитор може робити запити про конкретну діяльність внутрішнього аудиту, включаючи, наприклад:

- процедури (якщо вони є), які виконуються внутрішніми аудиторами протягом року для виявлення шахрайства;
- чи були задовільними дії управлінського персоналу у відповідь на будь-які результати, отримані внаслідок цих процедур.

*Отримання розуміння нагляду, який здійснюють ті, кого наділено найвищими повноваженнями* (див. параграф 20)

Д19. Ті, кого наділено найвищими повноваженнями суб'єкта господарювання, здійснюють нагляд за системами моніторингу ризику, фінансового контролю та за дотриманням вимог законодавства. У багатьох країнах практики корпоративного управління добре розроблені та ті, кого

<sup>16</sup> МСА 315, параграф 23 та МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів».

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

наділено найвищими повноваженнями, відіграють активну роль у нагляді за оцінкою суб'єктом господарювання ризиків шахрайства і відповідним внутрішнім контролем. Оскільки відповідальність тих, кого наділено найвищими повноваженнями, може варіюватися залежно від суб'єкта господарювання чи країни, важливо, щоб аудитор розумів таку відповідальність; це дасть змогу аудитору отримати розуміння нагляду, що здійснюється відповідними особами<sup>17</sup>.

Д20. Розуміння нагляду, що здійснюється тими, кого наділено найвищими повноваженнями, може дати уявлення стосовно чутливості управлінського персоналу суб'єкта господарювання до шахрайства, адекватності внутрішнього контролю ризиків шахрайства, а також компетентності та чесності управлінського персоналу. Аудитор може отримати таке розуміння кількома способами, наприклад бути присутнім на засіданнях, на яких відбуваються такі обговорення, ознайомитися з протоколами таких засідань або зробити запити тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Міркування, що стосуються малих підприємств

Д21. У деяких випадках всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання. Це може мати місце на малому підприємстві, де суб'єктом господарювання управляє один власник і ніхто більше не виконує ролі з управління. У цих випадках аудитор, звичайно, не вживає жодних заходів, оскільки не має нагляду, відокремленого від управління.

*Розгляд іншої інформації* (див. параграф 23)

Д22. На додаток до інформації, отриманої внаслідок застосування аналітичних процедур, інша інформація, отримана про суб'єкта господарювання та його середовище, може бути корисною під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Обговорення членами аудиторської групи може надати інформацію, яка буде корисною для ідентифікації таких ризиків. Крім того, інформація, отримана в результаті аудиторських процедур прийняття та продовження стосунків з клієнтами, і досвід, набутий під час інших завдань, виконаних для суб'єкта господарювання, наприклад завдань з огляду проміжної фінансової інформації, можуть бути доречними в ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

*Оцінка чинників ризику шахрайства* (див. параграф 24)

Д23. Той факт, що шахрайство, як правило, приховують, може дуже ускладнити його виявлення. Однак аудитор може ідентифікувати події чи умови, які свідчать про мотив або тиск для скоєння злочину чи надання можливості його скоєння (чинники ризику шахрайства). Наприклад:

<sup>17</sup> У параграфах Д1–Д8 МСА 260 розглядається, кому аудитор повідомляє інформацію, якщо структура управління суб'єктом господарювання чітко не визначена.



ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА,  
ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- тиск для вчинення шахрайства може створити необхідність виправдати очікування третіх осіб отримати додаткове фінансування за рахунок власного капіталу;
- мотивом для вчинення шахрайства може бути надання значних бонусів у разі виконання нереальних планових норм прибутку;
- можливість для вчинення шахрайства може створити середовище контролю, яке є неефективним.

Д24. Чинники ризику шахрайства складно класифікувати за їх важливістю. Значущість ризиків шахрайства широко варіюється. Деякі з цих чинників можуть бути у суб'єктів господарювання, конкретні умови яких створюють ризики суттєвого викривлення. Відповідно визначення, чи існує чинник ризику шахрайства та чи слід розглядати його під час оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства, потребує застосування професійного судження.

Д25. Приклади чинників ризику шахрайства, пов'язаних із неправдивою фінансовою звітністю або незаконним привласненням активів, наведені в додатку 1. Ці ілюстративні чинники ризику класифіковано на основі трьох умов, які, як правило, наявні, якщо є шахрайство:

- мотив або тиск для вчинення шахрайства;
- усвідомлена можливість вчинити шахрайство;
- спроможність логічно обґрунтувати шахрайську дію.

Чинники ризику, що відображають позицію, яка дає змогу логічно обґрунтувати шахрайську дію, можуть не підлягати спостереженню аудитором. Однак аудитор може стати відомо про існування такої інформації. Хоча чинники ризику шахрайства, описані у додатку 2, охоплюють велику кількість ситуацій, яким може протистояти аудитор, вони є лише прикладами, оскільки можуть існувати інші ризики.

Д26. Розмір, складність і характеристики власності суб'єкта господарювання мають значний вплив на розгляд доречних чинників ризику шахрайства. Наприклад, якщо підприємство велике, можуть існувати чинники, які, як правило, стримують неналежну поведінку управлінського персоналу, наприклад:

- ефективний нагляд тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
- ефективна діяльність внутрішнього аудиту;
- існування та примусове виконання письмового кодексу поведінки.

Крім того, чинники ризику шахрайства, які розглядають на рівні діяльності сегмента бізнесу, можуть надавати інше розуміння, якщо

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

порівнювати його з розумінням, отриманим під час розгляду цих чинників на рівні суб'єкта господарювання.

Міркування, що стосуються малих підприємств

Д27. Що стосується малого підприємства, то деякі або всі ці міркування можуть бути незастосовними чи менш доречними. Наприклад, на малому підприємстві може не бути письмового кодексу поведінки, а натомість розвинена культура, яка приділяє особливу увагу чесності та етичній поведінці через повідомлення усної інформації або завдяки прикладу управлінського персоналу. Домінування однієї особи в управлінні малим підприємством не свідчить, як правило, само по собі, що управлінський персонал не демонструє належне ставлення та не повідомляє інформацію про належне ставлення щодо внутрішнього контролю і процесу фінансової звітності. У деяких суб'єктів господарювання необхідність дозволу управлінського персоналу може компенсувати недостатній в інших аспектах контроль та зменшити ризик шахрайства працівників. Однак домінування однієї особи в управлінні може бути потенційним недоліком внутрішнього контролю, оскільки існує можливість уникнення заходів контролю управлінським персоналом.

### **Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства**

*Ризики шахрайства у визнанні доходу (див. параграф 26)*

Д28. Суттєве викривлення внаслідок неправдивої фінансової звітності, що стосується визнання доходів, часто є наслідком завищення доходів, наприклад через передчасне визнання доходу або відображення фіктивних доходів в обліку. Воно може також бути наслідком заниження доходів, наприклад неправильним переміщенням доходів до пізнішого періоду.

Д29. Ризики шахрайства у визнанні доходу можуть бути більшими в одних суб'єктів господарювання, ніж в інших. Наприклад, може існувати тиск або мотивування управлінського персоналу скласти неправдиву фінансову звітність невідповідним визнанням доходу в разі зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, якщо, приміром, результати діяльності оцінюються в контексті зростання доходу або прибутку порівняно з попереднім роком. Можуть також існувати більші ризики шахрайства у визнанні доходу суб'єктів господарювання, які генерують суттєву частину доходів через продажі за грошові кошти.

Д30. Припущення, що у визнанні доходів існують ризики шахрайства, можуть бути спростовані. Наприклад, аудитор може дійти висновку, що відсутній ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, який стосується визнання доходу, в разі, якщо є лише один тип простої операції, яка приносить дохід, наприклад дохід від одного орендованого об'єкта нерухомості.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

*Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та розуміння відповідних заходів контролю суб'єкта господарювання (див. параграф 27)*

- Д31. Управлінський персонал може робити судження щодо характеру й обсягу заходів контролю, який він обирає як застосовні, та характеру й обсягу ризиків, які він обирає як припустимі<sup>18</sup>. Визначаючи, які заходи контролю застосовувати для запобігання й виявлення шахрайства, управлінський персонал розглядає ризики того, що фінансова звітність може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства. Управлінський персонал може дійти висновку як частини цього розгляду, що економічно не вигідно застосовувати та підтримувати певний контроль, щоб досягти зменшення ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.
- Д32. Аудитору важливо отримати розуміння заходів контролю, які розробив, застосував та яких дотримувався управлінський персонал для запобігання й виявлення шахрайства. При цьому аудитор може дізнатися, наприклад, що управлінський персонал свідомо прийняв ризики, пов'язані з відсутністю розподілу обов'язків. Інформація внаслідок отримання цього розуміння також може бути корисною під час ідентифікації чинників ризику шахрайства, які можуть вплинути на оцінку аудитором ризиків того, що фінансова звітність може містити суттєве викривлення внаслідок шахрайства.

### **Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства**

*Загальні дії у відповідь (див. параграф 28)*

- Д33. Визначення загальних дій у відповідь на розгляд оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства включає розгляд того, як загальне проведення аудиту може відображати збільшення професійного скептицизму, наприклад, через:

- підвищену чутливість під час вибору характеру та обсягу документації, яку слід перевірити, щоб підтвердити суттєві операції;
- підвищене визнання потреби підтвердити пояснення або запевнення управлінського персоналу, що стосуються суттєвих питань.

Це визначення передбачає також міркування разом із конкретними процедурами, запланованими в інших випадках; такі міркування охоплюють питання, наведені в параграфі 29, які розглядаються нижче.

*Призначення та нагляд за персоналом (див. параграф 29 а)*

- Д34. Аудитор може вжити дій у відповідь на ідентифіковані ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, наприклад призначенням додаткових осіб, що мають спеціальні навички та знання, таких як судовий експерт

<sup>18</sup> МСА 315, параграф Д48.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

або експерт із ІТ, або призначенням більш досвідчених працівників на завдання.

Д35. Ступінь нагляду відображає оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та компетентність членів аудиторської групи із завдання, які виконують роботу.

*Непередбачуваність під час відбору аудиторських процедур* (див. параграф 29 в)

Д36. Внесення елемента непередбачуваності у вибір характеру, часу й обсягу аудиторських процедур, які слід виконати, є важливим, оскільки працівники суб'єкта господарювання, яким відомі аудиторські процедури, що зазвичай виконуються у завданнях, можуть мати більше можливості приховати неправдиву фінансову звітність. Цього можна досягти, наприклад, через:

- виконання процедур по суті щодо відібраних залишків на рахунках і тверджень, які в інших випадках не перевіряються через їх суттєвість або ризик;
- коригування визначеного часу проведення аудиторських процедур, якого очікують в інших випадках;
- використання різних методів вибірки;
- виконання аудиторських процедур у різних підрозділах або підрозділах без попередження.

*Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні тверджень* (див. параграф 30)

Д37. Дії аудитора у відповідь, спрямовані на вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні тверджень, можуть включати зміну характеру, часу та обсягу аудиторських процедур таким чином:

- характер аудиторських процедур, які слід виконати, може потребувати зміни для отримання аудиторських доказів, які є більш достовірними чи доречними, або для отримання додаткової підтвердної інформації. Це може впливати як на тип аудиторських процедур, так і на їх поєднання. Наприклад:
  - фізичне спостереження або перевірка певних активів може стати більш важливим або аудитор може використовувати комп'ютеризовані методи аудиту, щоб зібрати більше доказів щодо даних, які містяться на значних рахунках або в електронних файлах операцій;
  - аудитор може розробити процедури для отримання додаткової підтвердної інформації. Наприклад, якщо аудитор ідентифікує,

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

що управлінський персонал перебуває під тиском щодо виконання очікувань доходу, може існувати відповідний ризик того, що управлінський персонал завищує продажі через укладання договорів продажу, які містять умови, що запобігають визнанню доходу, або через виставлення рахунку-фактури на продажі раніше від поставки. За цих обставин аудитор може, наприклад, розробити внутрішні підтвердження не тільки для підтвердження несплачених сум, а й для підтвердження деталей угод про продаж, включаючи дату, будь-які права повернення і умови поставки. Крім того, аудитор може вважати ефективним доповнити такі зовнішні підтвердження запитами «нефінансовому» персоналу суб'єкта господарювання стосовно будь-яких змін в угодах продажу та умовах поставки;

- може бути потрібно змінити час процедур по суті. Аудитор може прийняти рішення, що виконання тестів по суті на кінець або майже на кінець періоду, краще вирішить проблему оціненого ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Він може вирішити, що за умови оцінених ризиків навмисного викривлення або маніпулювання аудиторські процедури щодо поширення аудиторських висновків на період із проміжної дати до кінця періоду не будуть ефективними. На відміну від цього, оскільки навмисне викривлення, наприклад викривлення, пов'язане з неналежним визнанням доходу, могло бути ініційоване в проміжному періоді, аудитор може обрати застосування процедур по суті до тих операцій, що відбулися раніше або протягом звітного періоду;
- обсяг застосованих процедур відображає оцінку ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Наприклад, буває доречним збільшення обсягу вибірки або виконання аналітичних процедур на рівні більшої деталізації. Крім того, комп'ютеризовані методи аудиту можуть уможливити більш докладну перевірку електронних операцій файлів рахунків. Такі методи можна використовувати для відбору операцій для вибірки з основних електронних файлів, сортування операцій за певними характеристиками або виконання тестів усієї генеральної сукупності замість вибірки.

Д38. Якщо аудитор виявить ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, який впливає на кількість запасів, перевірка інвентаризаційних записів може допомогти встановити підрозділи або об'єкти, які потребують особливої уваги протягом інвентаризації або після неї. Такий огляд може привести до рішення спостерігати без попередження за підрахунками інвентаризації в певних підрозділах або провести інвентаризацію в усіх підрозділах на таку саму дату.

Д39. Аудитор може ідентифікувати ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, який впливає на певну кількість рахунків і тверджень. Вони

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

можуть охоплювати оцінку активів, постійні оцінки, що стосуються конкретних операцій (наприклад, придбання, реструктуризація, вибуття сегмента бізнесу), та інші значні нараховані зобов'язання (зокрема, зобов'язання за пенсіями та іншими виплатами працівникам по закінченні трудової діяльності або за відновлення довілля). Ризик також може бути пов'язаний із суттєвими змінами у припущеннях, що стосуються повторних оцінок. Інформація, зібрана виходячи з отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, може допомогти аудитору під час оцінки обґрунтованості таких попередніх оцінок і основних припущень управлінського персоналу. Ретроспективний огляд подібних суджень і припущень управлінського персоналу, застосованих у попередніх періодах, може також надати уявлення про обґрунтованість суджень та припущень, що підтверджують постійні оцінки управлінського персоналу.

- Д40. Приклади можливих аудиторських процедур для розгляду оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, включаючи ті, що ілюструють внесення елемента непередбачуваності, наведені в додатку 2. В додатку містяться приклади дій у відповідь на аудиторську оцінку ризиків суттєвого викривлення, які є наслідком неправдивої фінансової звітності, включаючи неправдиву фінансову звітність, яка пов'язана з визнанням доходу та незаконним привласненням активів.

*Аудиторські процедури у відповідь на ризики, пов'язані з уникненням заходів контролю управлінським персоналом*

Журнальні записи та інші коригування (див. параграф 32 а)

- Д41. Суттєве викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства часто може бути пов'язаним із маніпулюванням процесом фінансової звітності через виконання неналежних або недозволених журнальних записів. Це може статися протягом року або на кінець періоду, або управлінський персонал може здійснювати коригування сум, відображених у фінансовій звітності, які не відображені в журнальних записах, наприклад через об'єднання коригувань або рекласифікацію.

- Д42. Розгляд аудитором ризиків суттєвого викривлення, пов'язаного з неналежним уникненням заходів контролю стосовно журнальних записів, також важливий, оскільки автоматизовані процеси та засоби контролю можуть знижувати ризик випадкової помилки, але не усунути ризику того, що працівники можуть у неналежний спосіб обійти такі автоматизовані процеси, наприклад змінивши суми, що автоматично вносяться в Головну книгу або систему фінансової звітності. Крім того, якщо ІТ використовуються для автоматизованого передавання інформації, може бути мало або зовсім не бути видимих доказів такого втручання в інформаційні системи.

Д43. Під час ідентифікації й відбору журнальних записів та інших коригувань для тестування і визначення прийняттого методу перевірки основного підтвердження для відібраних статей доречним є наведене нижче.

- *Оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства* – наявність чинників ризику шахрайства та іншої інформації, отриманої під час оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, може допомогти аудитору ідентифікувати конкретні класи журнальних записів та інших коригувань для тестування.
- *Заходи контролю, що застосовувалися до журнальних записів та інших коригувань* – ефективні заходи контролю складання і внесення журнальних записів та інших коригувань, які можуть зменшити необхідний обсяг тестування по суті за умови, що аудитор виконав тести ефективності функціонування заходів контролю.
- *Процес фінансової звітності суб'єкта господарювання та характер доказів, які можна отримати* – для багатьох суб'єктів господарювання звичайна обробка операцій, пов'язана з поєднанням ручних та автоматизованих операцій і процедур. Так само обробка журнальних записів та інших коригувань може бути пов'язана як із ручними, так і автоматизованими процедурами та заходами контролю. Якщо в процесі фінансової звітності застосовуються інформаційні технології, журнальні записи та інші коригування можуть існувати лише в електронній формі.
- *Характеристики неправдивих журнальних записів або інших коригувань* – неналежні журнальні записи або інші коригування часто мають унікальні індивідуальні ознаки. До цих ознак можуть належати записи, виконані: а) на непов'язаних, незвичайних або рідко застосовуваних рахунках; б) працівниками, які зазвичай не роблять журнальних записів; в) на кінець періоду або зроблені після закриття рахунків, які не мають або практично не мають пояснення чи опису; г) або перед, або протягом складання фінансової звітності, які не мають номерів рахунків або г) які містять округлені цифри або послідовні кінцеві номери.
- *Характер і складність рахунків* – неналежні журнальні записи або коригування можуть застосовуватися до рахунків, які: а) містять операції, що є складними або незвичайними за характером; б) містять суттєві оцінки та коригування на кінець періоду; в) були чутливі до викривлень у минулому; г) своєчасно не звірялися або містили неузгоджені різниці; г) містять внутрішньогрупові операції або д) в інший спосіб пов'язані з ідентифікованим ризиком суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. При аудитах суб'єктів господарювання, які мають кілька відділень або компонентів,

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА,  
ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

розглядається необхідність відбору журнальних записів із таких підрозділів.

- *Журнальні записи або інші коригування, зареєстровані поза межами звичайного ходу бізнесу* – нестандартні журнальні записи можуть не підлягати такому самому рівню внутрішнього контролю, як журнальні, які використовуються на постійній основі для обліку операцій, наприклад місячні продажі, придбання й виплати грошових коштів.

Д44. Аудитор застосовує професійне судження під час визначення характеру, часу й обсягу тестування журнальних записів та інших коригувань. Проте оскільки неправдиві журнальні записи та інші коригування часто виконуються на кінець звітної періоду, параграф 32 а, ii вимагає, щоб аудитор відбирав журнальні записи та інші коригування, які було зроблено в той час. Крім того, оскільки суттєві викривлення у фінансовій звітності внаслідок шахрайства можуть мати місце протягом усього періоду та можуть докладатися значні зусилля для приховування способу вчинення шахрайства, параграф 32 а, iii вимагає, щоб аудитор розглядав, чи є потреба також у тестуванні журнальних записів та інших коригувань протягом періоду.

*Облікові оцінки* (див. параграф 32 б)

Д45. Складання фінансової звітності вимагає від управлінського персоналу здійснення багатьох суджень або припущень, які впливають на суттєві облікові оцінки, та постійного моніторингу обґрунтованості таких оцінок. Неправдива фінансова звітність часто буває через навмисне викривлення облікових оцінок. Наприклад, цього можна досягти заниженням або завищенням усіх забезпечень або резервів, так само як розподілом доходів для вирівнювання за два або кілька звітних періодів або досягнення встановленого рівня доходів з метою ввести в оману користувачів фінансової звітності, впливаючи на їх розуміння результатів діяльності та прибутковості суб'єкта господарювання.

Д46. Метою виконання ретроспективного огляду суджень і припущень управлінського персоналу, пов'язаних із суттєвими обліковими оцінками, відображеними у фінансовій звітності за попередній рік, є визначення того, чи існують ознаки можливої упередженості управлінського персоналу. Ретроспективний огляд не призначений для того, щоб поставити під сумнів професійні судження аудитора, зроблені в попередньому році, які ґрунтувалися на інформації, доступній у той час.

Д47. Ретроспективного огляду вимагає також МСА 540<sup>19</sup>. Цей огляд проводиться як процедура оцінки ризику для отримання інформації, яка стосується ефективності процесу оцінки управлінським персоналом у

<sup>19</sup> МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації», параграф 9.



## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

попередньому періоді, аудиторських доказів результатів діяльності та в разі потреби подальшої повторної оцінки облікових оцінок попереднього періоду, яка стосується здійснення облікових оцінок поточного періоду, а також аудиторських доказів щодо таких питань, як невизначеність оцінок, розкриття якої може вимагатися у фінансовій звітності. Фактично огляд аудитором суджень і припущень управлінського персоналу для виявлення упередженості, яка може відображати ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства відповідно до цього МСА, може проводитися разом із оглядом, якого вимагає МСА 540.

*Комерційне обґрунтування значущих операцій* (див. параграф 32 в)

Д48. Показники, за яких можливе припущення, що значущі операції, які виходять за межі звичайного ходу бізнесу суб'єкта господарювання або які в інших випадках виявляються незвичайними, могли бути укладені з метою надання неправдивої фінансової звітності або приховування незаконного привласнення активів, охоплюють таке:

- форма таких операцій виявляється занадто складною (наприклад, операція стосується багатьох суб'єктів господарювання в межах консолідованої групи або багатьох непов'язаних третіх сторін);
- управлінський персонал не обговорив характер і облік таких операцій з тими, кого наділено найвищими повноваженнями у суб'єкта господарювання, та не має достатньої документації;
- управлінський персонал приділяє більшу увагу дотриманню певного облікового підходу, ніж основному економічному аналізу операції;
- ті, кого наділено найвищими повноваженнями у суб'єкта господарювання, не проводили належно огляд операцій, які стосуються сконсолідованих пов'язаних сторін, включаючи суб'єкти господарювання спеціального призначення, або не затверджували їх;
- операції стосуються раніше не ідентифікованих пов'язаних сторін або сторін, які не мають підстав чи фінансового потенціалу для підтримки операції без допомоги суб'єкта господарювання, який перевіряється.

**Оцінка аудиторських доказів** (див. параграфи 34–37)

Д49. МСА 330 вимагає, щоб аудитор на підставі виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів оцінив, чи залишаються прийнятними оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень<sup>20</sup>.

Така оцінка є в основному питанням якості, яке ґрунтується на судженні аудитора. Вона може надати подальше пояснення ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та визначити, чи потрібно виконати

<sup>20</sup> МСА 330, параграф 25.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

додаткові або інші аудиторські процедури. Додаток 3 містить приклади обставин, які можуть свідчити про можливість шахрайства.

*Аналітичні процедури, виконані наприкінці аудиту під час формулювання загального висновку (див. параграф 34)*

Д50. Визначення того, які певні тенденції та взаємозалежності можуть свідчити про ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, потребує професійного судження. Незвичайні взаємозалежності, що стосуються доходів і прибутків на кінець року, є особливо доречними. Вони можуть охоплювати, наприклад, нетипово великі суми прибутку, відображені за останні кілька тижнів звітного періоду, або незвичайні операції, або прибуток, який суперечить трендам грошових потоків від діяльності.

*Аналіз ідентифікованих викривлень (див. параграфи 35–37)*

Д51. Оскільки шахрайство передбачає мотив або тиск для його вчинення, усвідомлену можливість зробити це або логічне обґрунтування дій, малоймовірно, що випадок шахрайства буде поодиноким. Відповідно викривлення, наприклад численні викривлення в певному підрозділі, навіть якщо їх кумулятивний вплив є несуттєвим, можуть свідчити про ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Д52. Наслідки ідентифікованого шахрайства залежать від обставин. Наприклад, незначне шахрайство в інших випадках може бути значним, якщо воно пов'язано із старшим управлінським персоналом. За таких обставин може виникнути невпевненість щодо достовірності попередньо отриманих даних, оскільки можуть бути сумніви стосовно повноти та правдивості зроблених запевнень і справжності облікових записів і документації. Може також існувати можливість змови, в якій беруть участь працівники, управлінський персонал або треті сторони.

Д53. МСА 450<sup>21</sup> та МСА 700<sup>22</sup> встановлюють вимоги і надають рекомендації щодо оцінки й характеру викривлень та впливу на аудиторську думку в аудиторському звіті.

### **Неспроможність аудитора продовжувати виконання завдання (див. параграф 38)**

Д54. Приклади виняткових обставин, які можуть виникнути та поставити під сумнів спроможність аудитора продовжувати виконання аудиту, охоплюють таке:

- суб'єкт господарювання не вживає відповідних заходів, які стосуються шахрайства та які аудитор вважає потрібними за конкретних обставин, навіть якщо шахрайство є несуттєвим для фінансової звітності;

<sup>21</sup> МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту».

<sup>22</sup> МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- розгляд аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та результати аудиторських тестів свідчать про значний ризик суттєвого й поширеного шахрайства, або
- аудитор має значні сумніви щодо компетентності або чесності управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Д55. Через різноманітність обставин, які можуть виникати, неможливо чітко визначити, коли відмова від виконання завдання є доречною. Чинники, що впливають на висновок аудитора, включають наслідки участі члена управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями (які можуть вплинути на достовірність заповінь управлінського персоналу), а також вплив на аудитора тривалої причетності до суб'єкта господарювання.

Д56. Аудитор несе професійну і юридичну відповідальність за таких обставин, і ця відповідальність може варіюватися в різних країнах. У деяких країнах аудитор, наприклад, має право або від нього вимагається зробити заяву чи подати звіт особі або особам, які призначали на аудит або, в деяких випадках, регуляторним органам. За наявності виняткового характеру обставин та необхідності розглядати юридичні вимоги аудитор може вважати за потрібне отримати юридичну консультацію під час прийняття рішення про відмову від завдання та визначення прийнятного плану дій, включаючи можливість надання звітів акціонерам, регуляторним чи іншим органам<sup>23</sup>.

*Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору*

Д57. У державному секторі в багатьох випадках варіант відмови від завдання може бути недоступним для аудитора внаслідок характеру повноважень або міркувань захисту інтересів громадськості.

**Письмові заповіднення** (див. параграф 39)

Д58. МСА 580<sup>24</sup> встановлює вимоги і надає рекомендації щодо отримання прийнятних заповінь 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.

<sup>23</sup> Кодекс етики РМСЕБ дає рекомендації щодо повідомлення інформації аудитору, який замінює теперішнього аудитора.

<sup>24</sup> МСА 580 «Письмові заповіднення».

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА,  
ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- Д59. Через характер шахрайства та складнощі, з якими стикаються аудитор 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:
- а) результати оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою внаслідок шахрайства;
  - б) відомості про будь-які випадки фактично вчиненого, підозрюваного шахрайства або шахрайства, що розслідується (чи було розслідуване), які впливають на суб'єкт господарювання.

**Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями**

*Повідомлення інформації управлінському персоналу (див. параграф 40)*

- Д60. 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 інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 41)*

- Д61. Повідомлення аудитором інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, може здійснюватися в усній або письмовій формі. МСА 260 ідентифікує чинники, які аудитор розглядає, визначаючи, чи повідомляти інформацію усно або письмово. 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.
- Д62. У деяких випадках аудитор може вважати доречним повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо йому стає відомо про шахрайство за участю працівників, крім управлінського персоналу, яке не призводить до суттєвого викривлення. Так само ті, кого

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

наділено найвищими повноваженнями, можуть бажати бути поінформованими про такі обставини. Процесу повідомлення інформації сприяє, якщо аудитор та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, узгоджують на ранньому етапі аудиту характер і обсяг повідомлення інформації аудитором.

Д63. За виняткових обставин, якщо аудитор має сумніви щодо чесності або сумлінності управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, він може вважати прийнятним отримати юридичну консультацію для того, щоб визначити відповідний план дій.

*Інші питання, пов'язані з шахрайством (див. параграф 42)*

Д64. Інші питання, пов'язані з шахрайством, які слід обговорювати з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть охоплювати, наприклад:

- занепокоєння щодо характеру, обсягу та періодичності оцінок управлінським персоналом заходів контролю, встановлених для запобігання й виявлення шахрайства, і ризику того, що фінансова звітність може бути викривленою;
- неможливість належного розгляду управлінським персоналом виявлених важливих недоліків внутрішнього контролю або вживання належних дій у відповідь на ідентифіковане шахрайство;
- оцінка аудитором середовища контролю суб'єкта господарювання, включаючи питання, що стосуються компетентності та чесності управлінського персоналу;
- дії управлінського персоналу, які можуть свідчити про неправдиву фінансову звітність, наприклад вибір та застосування управлінським персоналом облікових політик, які можуть бути ознакою спроби управлінського персоналу управляти доходами з метою введення в оману користувачів фінансової звітності через вплив на їх розуміння результатів діяльності та прибутковості суб'єкта господарювання;
- занепокоєння щодо достатності та повноти санкціонування операцій, які виявляються такими, що виходять за межі звичайного ходу бізнесу.

**Повідомлення інформації регуляторним і правоохоронним органам** (див. параграф 43)

Д65. Професійний обов'язок аудитора дотримуватися конфіденційності інформації клієнта може перешкодити повідомленню інформації про шахрайство стороні поза межами суб'єкта господарювання. Проте юридична відповідальність аудитора варіюється в різних країнах та за певних обставин законодавчий акт, закон або суд загальної юрисдикції може мати переважну силу порівняно з обов'язком дотримуватися

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА,  
ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

конфіденційності. В деяких країнах аудитор фінансової установи має встановлений законом обов'язок надавати звіт про випадок шахрайства органам нагляду, а в інших країнах – надавати звіт про викривлення органам влади, якщо управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають заходів щодо усунення недоліків.

Д66. Аудитор може вважати доречним отримати юридичну консультацію для того, щоб визначити прийнятний план дій за конкретних обставин, метою якого є визначення заходів, необхідних під час розгляду аспектів ідентифікованого шахрайства, що стосуються інтересів громадськості.

*Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору*

Д67. У державному секторі вимоги щодо звітності про шахрайство незалежно від того, чи воно було виявлено або не виявлено протягом процесу аудиту, можуть залежати від конкретних положень аудиторських повноважень або відповідного законодавчого, нормативного акта чи іншого документа.

## Додаток 1

(див. параграф Д25)

### Приклади чинників ризику шахрайства

Чинники ризику шахрайства, ідентифіковані в цьому додатку, є прикладами чинників, з якими аудиторі можуть стикатися в різних ситуаціях. Окремо наведені приклади, які стосуються двох типів шахрайства, що доречні для розгляду аудитором, тобто неправдива фінансова звітність та незаконне привласнення активів. Для кожного з цих типів шахрайства чинники ризику додатково класифікуються на основі трьох умов, які, як правило, наявні, якщо є суттєві викривлення внаслідок шахрайства: а) мотив/тиск; б) можливості; в) ставлення/логічне обґрунтування. Хоча чинники ризику охоплюють різноманітні ситуації, вони є лише прикладами, і аудитор відповідно може ідентифікувати додаткові або інші чинники ризику. Не всі ці приклади доречні за всіх обставин; деякі з них можуть мати більшу або меншу значущість для суб'єктів господарювання різного розміру або з різними характеристиками форм власності чи обставинами. Крім того, не передбачається, що порядок, в якому наведені приклади чинників ризику, відображає їх відносно важливості або частоти поширення.

### Чинники ризику, пов'язані з викривленням внаслідок неправдивої фінансової звітності

Нижче наведено приклади чинників ризику, пов'язаних із викривленнями внаслідок неправдивої фінансової звітності.

#### *Мотив/тиск*

Загрозу фінансовій стабільності чи прибутковості становлять такі економічні, галузеві умови або умови, в яких суб'єкт господарювання провадить свою діяльність, які наведені нижче (або які свідчать про те, що):

- високий рівень конкуренції або насичення ринку, що супроводжується зменшенням прибутків;
- високий ступінь незахищеності від швидких змін, наприклад змін технологій, морального старіння продукції або змін відсоткових ставок;
- значний спад споживчого попиту та збільшення банкрутств у галузі або в економіці в цілому;
- збитки від основної діяльності, що становлять невідворотну загрозу банкрутства, втрати права викупу застави або примусового поглинання;
- постійні негативні грошові потоки від діяльності або неспроможність генерувати грошові потоки від діяльності, в той час як у звітності відображаються прибутки та їх зростання;

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- швидке зростання або незвичайна прибутковість, особливо якщо порівнювати з такими самими показниками інших компаній у такій самій галузі;
- нові облікові, законодавчі або нормативні вимоги.

Існує надмірний тиск на управлінський персонал щодо виконання вимог або очікувань третіх сторін, який є наслідком:

- очікувань інвестиційних аналітиків, інституційних інвесторів, великих кредиторів або інших зовнішніх сторін щодо прибутковості або рівня тенденцій (зокрема, якщо очікування надмірно агресивні або нереалістичні), включаючи очікування управлінського персоналу, які знайшли відображення, наприклад, у надмірно оптимістичних прес-релізах або повідомленнях про річні звіти;
- необхідності отримати додаткове фінансування за рахунок позикових коштів або власного капіталу, щоб залишатися конкурентоспроможним, включаючи фінансування серйозних досліджень і розробок або капітальних видатків;
- дуже низької спроможності виконувати умови реєстрації цінних паперів на біржі або вимоги до погашення боргу чи інші вимоги боргових угод;
- усвідомлюваного або реального негативного впливу незадовільних фінансових результатів, відображених у звітності важливих незавершених операцій, наприклад об'єднань бізнесу або отримання контрактів.

Доступна інформація свідчить про те, що фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання ставлять під загрозу особистий фінансовий стан управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, внаслідок:

- значних фінансових інтересів у суб'єкта господарювання;
- значних частин їх компенсації (наприклад, премії, опціони на акції та домовленості про додаткові платежі), які залежать від досягнення агресивних цільових показників щодо курсу акцій, результатів операційної діяльності, фінансового стану або грошових потоків<sup>1</sup>;
- персональних гарантій погашення боргів суб'єкта господарювання.

Існує надмірний тиск на управлінський або операційний персонал для досягнення фінансових цільових показників, установлених тими, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи цілі щодо заохочувальних платежів з продажів або прибутковості.

<sup>1</sup> Система заохочування управлінського персоналу може залежати від досягнення цільових показників, що стосуються лише певних рахунків або деяких видів діяльності суб'єкта господарювання, навіть якщо відповідні рахунки або види діяльності можуть бути несуттєвими для суб'єкта господарювання в цілому.



## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

### *Можливості*

Характер галузі або операції суб'єкта господарювання дають можливості для складання неправдивої фінансової звітності, які можуть виникати внаслідок:

- значних операцій із пов'язаними сторонами, які виходять за межі звичайного ходу бізнесу, або з пов'язаними суб'єктами господарювання, аудит яких не проводився або проводився іншою фірмою;
- значної фінансової присутності або можливості домінувати в певній галузі, що дає змогу суб'єкту господарювання диктувати умови постачальникам або клієнтам та може призвести до неприйнятних операцій або операцій між залежними сторонами;
- того, що активи, зобов'язання, доходи або витрати ґрунтуються на суттєвих оцінках, що передбачають суб'єктивні судження або невизначеності, які важко підтвердити;
- значних, незвичайних або надто складних угод, особливо укладених майже на кінець періоду, які ставлять складні питання «превалювання сутності над формою»;
- значної діяльності, яка розміщена або здійснюється за кордоном в юрисдикціях, де існують різні середовища та культури бізнесу;
- використання ділових посередників, для яких немає чіткого бізнес-обґрунтування;
- значних банківських рахунків або значних операцій з дочірніми підприємствами чи філіями в юрисдикціях країн з пільговим режимом оподаткування, для яких немає чіткого обґрунтування.

Моніторинг управлінського персоналу є неефективним через:

- домінування в управлінському персоналі однієї особи або невеликої групи осіб (якщо бізнесом не управляє власник-менеджер) без компенсаційних заходів контролю;
- неефективний нагляд тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за процесом фінансової звітності та внутрішнім контролем.

Існує складна або нестабільна організаційна структура, що підтверджується:

- складністю при визначенні організації або осіб, які мають контрольний пакет акцій суб'єкта господарювання;
- занадто складною організаційною структурою, до якої входять незвичайні юридичні особи або в якій незвичайні повноваження за напрямками управлінської діяльності;
- високою плінністю старшого управлінського персоналу, юрисконсультів або тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Компоненти внутрішнього аудиту є недостатніми внаслідок:

- недостатнього моніторингу заходів контролю, включаючи автоматизовані засоби контролю та заходи контролю проміжної фінансової звітності (якщо вимагається зовнішня звітність);
- високого коефіцієнта плинності кадрів або наймання персоналу відділів бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту або інформаційних технологій, робота яких є неефективною;
- неефективних облікових та інформаційних систем, включаючи ситуації, пов'язані із значними недоліками внутрішнього контролю.

*Ставлення/логічне обґрунтування*

- Повідомлення інформації, застосування, підтримка або обов'язкове дотримання системи цінностей чи етичних стандартів суб'єкта господарювання управлінським персоналом або повідомлення інформації про неналежні цінності або етичні стандарти, які не є чинними.
- Надмірна участь нефінансового управлінського персоналу або занепокоєність щодо вибору облікових політик або визначення суттєвих оцінок.
- Відомі дані про порушення законодавства про цінні папери чи інших законодавчих та нормативних актів або про позови проти суб'єкта господарювання, його старшого управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за якими висувається звинувачення в шахрайстві або порушеннях законодавчих і нормативних актів.
- Надмірна зацікавленість управлінського персоналу в підтриманні або підвищенні біржової ціни акцій або тенденцій отримання доходів суб'єкта господарювання.
- Практика управлінського персоналу залучення аналітиків, кредиторів та інших третіх сторін для досягнення агресивних або нереалістичних прогнозів.
- Неспроможність управлінського персоналу своєчасно виправити відомі значні недоліки внутрішнього контролю.
- Зацікавленість управлінського персоналу в застосуванні неналежних засобів для мінімізації в цілях оподаткування доходів, що відображені у звітності.
- Низькі моральні якості старшого управлінського персоналу.
- Власник-менеджер суб'єкта господарювання не відрізняє власні операції від операцій бізнесу суб'єкта господарювання.
- Суперечка між акціонерами закритого акціонерного товариства.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- Постійні спроби управлінського персоналу виправдати застосування маргінального або неналежного бухгалтерського обліку виходячи з міркувань суттєвості.
- Напружені стосунки між управлінським персоналом та теперішнім або попереднім аудитором, про що свідчать:
  - часті суперечки з теперішнім або попереднім аудитором з питань обліку, аудиту або звітності;
  - необґрунтовані вимоги до аудитора, наприклад нереалістичні обмеження часу для завершення аудиту або оприлюднення аудиторського звіту;
  - обмеження аудитора, які недоречно обмежують доступ до персоналу чи інформації або можливість ефективно повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями;
  - владна поведінка управлінського персоналу під час обговорень з аудитором, особливо пов'язана зі спробами вплинути на обсяг аудиторської роботи, або вибір чи продовження роботи з персоналом, наданим для завдання з аудиту, або з персоналом, із яким консультуються щодо завдання з аудиту.

### **Чинники ризику, що виникають через викривлення внаслідок незаконного привласнення активів**

Чинники ризику, пов'язані з викривленнями внаслідок незаконного привласнення активів, також класифікуються згідно з трьома умовами, які, як правило, наявні, якщо є шахрайство: мотив/тиск, можливості, ставлення/логічне обґрунтування. Деякі з чинників ризику, пов'язаних із викривленнями внаслідок неправдивої фінансової звітності, також можуть бути наявними, якщо є викривлення через незаконне привласнення активів. Наприклад, неефективний моніторинг управлінського персоналу та інші недоліки внутрішнього контролю можуть існувати, якщо існують викривлення внаслідок або неправдивої фінансової звітності, або незаконного привласнення активів. Нижче наведено приклади чинників ризику, пов'язані з викривленнями внаслідок незаконного привласнення активів.

#### *Мотив/тиск*

Особисті фінансові зобов'язання можуть чинити тиск на управлінський персонал або працівників, які мають доступ до грошових коштів чи інших активів, які піддаються викраденню, з метою незаконного привласнення цих активів.

Недоброзичливі стосунки між суб'єктом господарювання та працівниками, які мають доступ до грошових коштів або інших активів, що піддаються викраденню, можуть бути мотивом для цих працівників для незаконного їх привласнення. Недоброзичливі стосунки можуть бути створені, наприклад:

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- відомим або очікуваним майбутнім звільненням працівників;
- недавніми або очікуваними змінами програм компенсацій чи виплат працівникам;
- просуванням по службі, компенсацією або іншими винагородами, що не відповідають очікуванням.

### *Можливості*

Певні характеристики або обставини можуть підвищити чутливість активів до незаконного привласнення. Наприклад, можливості для незаконного привласнення збільшуються, якщо наявні:

- великі суми грошових коштів у касі або в процесі оформлення;
- статті запасів, які мають невеликий розмір, високу вартість або високий попит;
- ліквідні активи, наприклад облігації на пред'явника, діаманти або комп'ютерні мікросхеми;
- основні засоби, які мають невеликий розмір, швидко реалізуються або не мають видимої ідентифікації права власності.

Неналежний внутрішній контроль активів може підвищити чутливість активів до незаконного привласнення. Наприклад, незаконне привласнення активів може статися, якщо наявні:

- неналежний розподіл обов'язків або незалежних перевірок;
- неналежний нагляд за видатками старшого управлінського персоналу, такі як відшкодування видатків на відрядження та інші видатки;
- неналежний нагляд управлінського персоналу за працівниками, відповідальними за активи, зокрема неналежний нагляд або моніторинг віддалених підрозділів;
- неналежний відбір кандидатів на посади з доступом до активів;
- неналежний облік активів;
- неналежна система надання дозволів і затверджень операцій (наприклад, при придбанні);
- неналежні засоби фізичного захисту грошових коштів, інвестицій, запасів або основних засобів;
- відсутність повної та своєчасної звірки активів;
- відсутність своєчасного та прийнятного документування операцій, наприклад кредитів за повернення товарів;
- відсутність обов'язкових відпусток для працівників, які виконують основні функції контролю;

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- неналежне розуміння управлінським персоналом інформаційних технологій, що дає можливість працівникам цього відділу вчиняти незаконне привласнення;
- неналежні засоби контролю доступу до автоматизованих записів, включаючи засоби контролю та огляд журналу реєстрації подій у комп'ютерних системах.

### *Ставлення/логічне обґрунтування*

- Ігнорування необхідності моніторингу або зменшення ризиків, пов'язаних із незаконним привласненням активів.
- Ігнорування внутрішнього контролю за незаконним привласненням активів через уникнення наявних заходів контролю або невживання прийнятних виправних заходів до відомих недоліків внутрішнього контролю.
- Поведінка, яка вказує на незадоволеність або невдоволення суб'єктом господарювання або його стосунки з працівниками.
- Зміни в поведінці або способі життя, що можуть свідчити про незаконне привласнення активів.
- Толерантність до дрібної крадіжки.

## Додаток 2

(див. параграф Д40)

### **Приклади можливих аудиторських процедур для розгляду оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства**

Нижче наведені приклади можливих аудиторських дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, яке є результатом як неправдивої фінансової звітності, так і незаконного привласнення активів. Хоча ці процедури охоплюють різноманітні ситуації, вони є лише прикладами і відповідно можуть бути не найбільш прийнятними чи необхідними за конкретних обставин. Крім того, порядок, в якому надано процедури, не передбачає відображення їх важливості.

#### **Розгляд на рівні тверджень**

Конкретні дії у відповідь на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства варіюватимуться залежно від типів чи поєднання чинників ризику шахрайства або ідентифікованих умов, а також класів операцій, залишків на рахунках, розкриття інформації та тверджень, на які вони можуть впливати.

Приклади конкретних дій у відповідь наведено нижче.

- Відвідування підрозділів або виконання певних тестів раптово і без попередження. Наприклад, спостереження за інвентаризацією в підрозділах, які не були попереджені про відвідування аудитором, або підрахунок грошових коштів у певний день без попередження.
- Вимога проведення інвентаризації запасів на кінець звітного періоду або на дату, ближчу до кінця періоду, для мінімізації ризику маніпулювання залишками в період між датою завершення підрахунку та кінцем звітного періоду.
- Зміна аудиторського підходу в поточному році. Наприклад, усне звернення до значних клієнтів та постачальників додатково до надсилання їм письмового підтвердження, надсилання певній стороні в межах організації запитів про підтвердження або пошук додаткової чи іншої інформації.
- Виконання детального огляду записів суб'єкта господарювання, які коригуються на кінець кварталу або року, та вивчення записів, які здаються незвичайними за характером або сумою.
- Для важливих і незвичайних операцій, зокрема тих, які відбуваються на кінець або майже на кінець року, вивчення можливості пов'язаних сторін, а також джерел фінансових ресурсів, які підтверджують ці операції.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- Виконання аналітичних процедур по суті з використанням деталізованих даних. Наприклад, порівняння обсягу і собівартості продажів за підрозділами, напрямками бізнесу або місяцями з очікуваннями, розробленими аудитором.
- Проведення опитування персоналу, який бере участь у тих видах діяльності, де було ідентифіковано ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, для отримання їх розуміння ризику та того, чи спрямовані або в який спосіб спрямовані заходи контролю на цей ризик.
- Якщо аудит фінансової звітності одного або кількох дочірніх підприємств, підрозділів або філій проводять інші незалежні аудиторів, обговорення з ними обсягу робіт, які потрібно виконати для розгляду оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, що є результатом операцій та діяльності цих компонентів.
- Якщо робота експерта набуває особливої значущості щодо статті фінансової звітності, для якої оцінений ризик викривлення внаслідок шахрайства є високим, виконання додаткових процедур, пов'язаних із деякими або всіма припущеннями експерта, методами або результатами, щоб визначити обґрунтованість результатів, або залучення для цього іншого експерта.
- Виконання аудиторських процедур для аналізу відібраних рахунків балансу на початок періоду з рахунками балансу попередньо перевіреної аудитором фінансової звітності, щоб ретроспективно оцінити, як були вирішені певні питання, пов'язані з обліковими оцінками та судженнями, наприклад резерв на повернення товарів.
- Виконання процедур по рахунку або інших звірок, підготовлених суб'єктом господарювання, включаючи розгляд звірок, виконаних у проміжні періоди.
- Застосування комп'ютеризованих методів, наприклад збір даних для тестування аномалій у генеральній сукупності.
- Тестування цілісності записів та операцій, створених за допомогою комп'ютера.
- Пошук додаткових аудиторських даних з джерел поза межами суб'єкта господарювання, аудит якого проводиться.

### **Конкретні дії у відповідь: викривлення внаслідок неправдивої фінансової звітності**

Приклади дій у відповідь на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок неправдивої фінансової звітності

#### *Визнання доходів*

- Виконання аналітичних процедур по суті, пов'язаних із доходом, використанням деталізованих даних, наприклад порівняння доходу, відображеного в звітності за місяцями, асортиментом виробів або сегментами бізнесу, протягом поточного звітного періоду з порівнянними

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

попередніми періодами. Комп'ютеризовані методи аудиту можуть бути корисними під час ідентифікації незвичайних або неочікуваних зв'язків доходу або операцій.

- Підтвердження клієнтами певних доречних умов угод і відсутність побічних угод, оскільки такі умови чи угоди часто впливають на належний облік, та основа для знижок або період, якого вони стосуються, часто недостатньо задокументовані. Наприклад, за таких обставин часто доречні критерії прийняття, умови поставки та оплати, відсутність майбутніх або постійних зобов'язань постачальників, право на повернення товару, гарантована кількість для перепродажу і положення про анулювання чи відшкодування завжди є важливими за цих обставин.
- Запити персоналу відділу збуту та маркетингу суб'єкта господарювання або юриста фірми, що стосуються продажів або відвантаження товарів майже на кінець періоду, та їх знань про будь-які незвичайні умови, пов'язані з цими операціями.
- Фізична присутність в одному або кількох підрозділах на кінець періоду для спостереження за товарами, які відвантажують або підготовлюють для відвантаження (або повернень товарів, що очікують обробки), і виконання інших доречних процедур закриття реєстрів продажів та запасів.
- Для тих ситуацій, при яких операції, що дають дохід, ініціюються, обробляються та реструкуються електронними засобами, тестування заходів контролю для визначення, чи надають вони впевненість, що зареєстровані операції, які дають дохід, відбулися та належно зареєстровані.

### *Кількість запасів*

- Перевірка інвентаризаційних відомостей суб'єкта господарювання для ідентифікації підрозділів або статей, які потребують особливої уваги під час інвентаризації або після неї.
- Спостереження підрахунку залишків у певних підрозділах без попередження або проведення підрахунку залишків у всіх підрозділах в один і той самий день.
- Проведення підрахунку залишків на кінець або наприкінці звітної періоду для мінімізації ризику неналежного маніпулювання протягом періоду між здійсненням підрахунків і кінцем звітної періоду.
- Виконання додаткових процедур під час спостереження залишків, наприклад більш сувора перевірка вмісту запакованих у коробки інвентарних об'єктів, способу штабелювання (наприклад, порожнини всередині штабеля) або маркування товарів, а також якості (тобто чистоти, міцності або концентрації) рідких речовин, наприклад парфумерних виробів або спеціальних хімікатів. При цьому може бути корисним використання роботи експерта.



## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- Порівняння кількості за поточний період з попередніми періодами за класом або категорією запасів, місцем розташування чи іншими критеріями або порівняння з кількістю запасів, підрахованою в регістрах безперервного обліку.
- Застосування комп'ютеризованих методів аудиту для подальшого тестування узагальнених даних щодо інвентаризації, наприклад сортування за номерами карток складського обліку для тестування заходів їх контролю або за серійними номерами для тестування можливості пропуску чи дублювання номерів.

### *Оцінки управлінського персоналу*

- залучення експерта для розробки незалежної оцінки з метою порівняння з оцінками управлінського персоналу.
- Надання запитів особам, які не входять до складу управлінського персоналу, та відділу бухгалтерського обліку, щоб підтвердити спроможність управлінського персоналу і його намір виконувати плани, що мають відношення до розробки оцінок.

### **Конкретні дії у відповідь: викривлення внаслідок незаконного привласнення активів**

Різні обставини диктують необхідність різних дій у відповідь. Як правило, аудиторські дії у відповідь на оцінений ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, пов'язаного з незаконним привласненням активів, будуть спрямовані на певні залишки на рахунках та класи операцій. Хоча деякі з дій у відповідь, зазначені вище в двох категоріях, можуть застосовуватися за подібних обставин, обсяг робіт слід прив'язувати до конкретної інформації про ризик незаконного привласнення, який було ідентифіковано.

Нижче наведені приклади дій у відповідь на аудиторську оцінку ризиків суттєвого викривлення внаслідок незаконного привласнення активів.

- Підрахунок грошових коштів або цінних паперів на кінець чи наприкінці року.
- Безпосереднє підтвердження клієнтами обсягу операцій на банківському рахунку (включаючи кредитове авізо та повернення товарів, а також дату здійснення платежів) за період, який перевіряється.
- Аналіз відшкодувань за списаними рахунками.
- Аналіз нестачі запасів за місцем розташування або типом товарів.
- Порівняння основних показників запасів із галузевою нормою.
- Огляд підтвердної документації щодо зменшень у регістрах безперервного обліку запасів.
- Комп'ютеризоване порівняння списків постачальників зі списком працівників для ідентифікації збігу адресів або телефонних номерів.

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА,  
ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- Комп'ютеризований пошук платіжних відомостей для ідентифікації повторення адрес, ідентифікаційних номерів працівників або ідентифікаційних податкових кодів чи банківських рахунків.
- Огляд особових справ персоналу для виявлення тих, що містять мало або взагалі не містять доказів діяльності, наприклад відсутність атестації працівника.
- Аналіз роздрібних знижок і повернень товарів на наявність незвичайних схем або незвичайних тенденцій.
- Підтвердження конкретних умов угод третіми сторонами.
- Отримання доказів того, що контракти виконуються згідно з їх умовами.
- Огляд правильності великих або незвичайних витрат.
- Огляд дозволів на позики управлінському персоналу та пов'язаним сторонам.
- Огляд рівня та правильності авансових звітів, поданих старшим управлінським персоналом.

### Додаток 3

(див. параграф Д49)

## Приклади обставин, які свідчать про можливість шахрайства

Нижче наведені приклади обставин, які можуть свідчити про можливість того, що фінансова звітність містить суттєве викривлення внаслідок шахрайства.

*Розбіжності в облікових записах, включаючи:*

- операції, які не реєструються повністю або своєчасно чи реєструються неправильно щодо суми, звітного періоду, класифікації або політики суб'єкта господарювання;
- непідтвержені або недозволені залишки чи операції;
- коригування в останню хвилину, які мають значний вплив на фінансові результати;
- докази доступу працівників до систем і записів, що несумісний з доступом, необхідним для виконання їх установлених обов'язків;
- натяки або скарги аудиторю про підозрюване шахрайство.

*Суперечливі або відсутні докази, включаючи:*

- відсутні документи;
- документи, які виявляються зміненими;
- недоступність інших документів, ніж фотокопії або документи, передані електронними засобами, якщо очікується, що існують оригінали цих документів;
- значущі непояснені статті, що звіряються;
- незвичайні зміни в балансі або зміни в тенденціях чи важливих коефіцієнтах фінансової звітності або співвідношеннях, наприклад дебіторська заборгованість зростає швидше, ніж доходи;
- суперечливі, невизначені або неймовірні відповіді управлінського персоналу або працівників на запити чи аналітичні процедури;
- незвичайні розбіжності в записах суб'єкта господарювання та відповідях на запити про підтвердження;
- велика кількість кредитових записів або інших коригувань, зроблених у записах дебіторської заборгованості;
- непояснені або недостатньо пояснені розбіжності між допоміжною книгою дебіторської заборгованості та контрольним рахунком або між твердженнями клієнтів і допоміжною книгою дебіторської заборгованості;
- погашені чеки відсутні або не існують за обставин, якщо погашені чеки зазвичай повертаються суб'єкту господарювання разом із банківською випискою;

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- відсутність значної кількості запасів або реальних активів;
- недоступні або відсутні електронні докази, що суперечить практикам або політикам суб'єкта господарювання щодо зберігання записів;
- менша або більша кількість відповідей на підтвердження, ніж передбачалося;
- неспроможність надати докази розробки основних систем і тестування змін у програмах, а також діяльність із впровадження змін до систем у поточному році та використання.

*Проблемні або незвичайні стосунки між аудитором та управлінським персоналом, включаючи:*

- відмову надати доступ до записів, обладнання, певних працівників, клієнтів, постачальників або інших осіб, від яких можна отримати аудиторські докази;
- неналежне обмеження в часі, накладене управлінським персоналом, для вирішення складних або суперечливих питань;
- скарги управлінського персоналу щодо проведення аудиту або залякування членів аудиторської групи із завдання управлінським персоналом, зокрема у зв'язку із критичною оцінкою аудитором аудиторських доказів або під час урегулювання потенційних розбіжностей у думках з управлінським персоналом;
- незвичайні затримки суб'єкта господарювання при наданні інформації за запитом;
- небажання полегшити доступ аудитора до основних електронних файлів для тестування із застосуванням комп'ютеризованих методів аудиту;
- відмова у доступі до провідного персоналу та обладнання відділу ІТ, включаючи персонал, який забезпечує безпеку, операційний персонал і персонал, який розробляє системи;
- небажання додати або виправити інформацію, розкрити у фінансовій звітності, щоб зробити її більш повною та зрозумілою;
- небажання своєчасно розглядати ідентифіковані недоліки внутрішнього контролю.

*Інше*

- Небажання управлінського персоналу дозволити аудитору особисто зустрітися з тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Облікові політики, які виявляються такими, що відрізняються від галузевих норм.
- Часті зміни в облікових оцінках, які, як видається, не є результатом зміни обставин.
- Толерантність щодо порушень кодексу поведінки у суб'єкта господарювання.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 250**  
**«РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ  
ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ ПРИ АУДИТІ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»**

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

**ЗМІСТ**

---

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Вплив законодавчих та нормативних актів . . . . .	2
Відповідальність за дотримання вимог законодавчих і нормативних актів . . . . .	3–8
Дата набрання чинності . . . . .	9
<b>Цілі</b> . . . . .	10
<b>Визначення</b> . . . . .	11
<b>Вимоги</b>	
Розгляд аудитором дотримання вимог законодавчих і нормативних актів . . . . .	12–17
Аудиторські процедури, якщо недотримання вимог ідентифіковане або підозрюється . . . . .	18–21
Повідомлення про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог. . . . .	22–28
Документація . . . . .	29
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Відповідальність за дотримання вимог законодавчих і нормативних актів . . . . .	Д1–Д6
Розгляд аудитором дотримання вимог законодавчих та нормативних актів. . . . .	Д7–Д12
Аудиторські процедури, якщо недотримання вимог ідентифіковане або підозрюється . . . . .	Д13–Д18
Повідомлення про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог. . . . .	Д19–Д20
Документація . . . . .	Д21

---

РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ  
ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 250 *«Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»* слід застосовувати разом із МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*.

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) встановлює відповідальність аудитора за розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності. Цей МСА не застосовується до інших завдань з надання впевненості, в яких аудитора запрошують конкретно для тестування і надання звіту окремо про дотримання вимог конкретних законодавчих та нормативних актів.

### Вплив законодавчих та нормативних актів

2. Вплив законодавчих та нормативних актів на фінансову звітність може бути різним. Законодавчі і нормативні акти, яких дотримується суб'єкт господарювання, становлять законодавчу та нормативну базу. Положення деяких законодавчих або нормативних актів безпосередньо впливають на фінансову звітність, оскільки вони визначають суми або розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Управлінський персонал або повинен дотримуватися вимог інших законодавчих або нормативних актів, або вони встановлюють положення, відповідно до яких суб'єкту господарювання дозволяється проводити свою діяльність, але не впливають безпосередньо на фінансову звітність суб'єкта господарювання. Деякі суб'єкти господарювання (наприклад, банки або хімічні компанії) здійснюють свою діяльність у галузях, які суворо регламентуються. Інші суб'єкти господарювання дотримуються багатьох законодавчих і нормативних актів, які стосуються лише в основному поточних аспектів бізнесу (наприклад, безпеки праці та охорони здоров'я, а також рівних можливостей працевлаштування). Недотримання вимог законодавчих і нормативних актів може призвести до штрафних санкцій, судових позовів або інших наслідків для суб'єкта господарювання, які можуть суттєво впливати на фінансову звітність.

### Відповідальність за дотримання вимог законодавчих і нормативних актів (див. параграфи Д1–Д6)

3. Управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, несе відповідальність за забезпечення того, щоб діяльність суб'єкта господарювання здійснювалася відповідно до положень законодавчих та нормативних актів, у тому числі дотримання вимог положень законодавчих і нормативних актів, які визначають суми або розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

### *Відповідальність аудитора*

4. Вимоги цього МСА призначені для надання допомоги аудиторам у ідентифікації суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок недотримання вимог законодавчих і нормативних актів. Проте аудитор не

## РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

несе відповідальності за запобігання недотримання вимог, і не можна очікувати, що він виявить недотримання вимог усіх законодавчих та нормативних актів.

5. Аудитор несе відповідальність за отримання достатньої впевненості в тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки<sup>1</sup>. Під час проведення аудиту фінансової звітності аудитор враховує застосовну законодавчу і нормативну бази. Через властиві обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення фінансової звітності можуть бути не виявлені навіть у тому разі, якщо аудит було належно сплановано і виконано відповідно до МСА<sup>2</sup>. 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, що, 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 nereєстрацію 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.
  - Як правило, чим більше віддалено недотримання вимог від подій та операцій, відображених у фінансовій звітності, тим менш імовірно, що аудитору стане відомо про нього або що аудитор визнає недотримання вимог.
6. У цьому МСА розрізняється відповідальність аудитора у зв'язку з дотриманням вимог двох різних категорій законодавчих та нормативних актів:
  - а) Положення законодавчих та нормативних актів, які, як це загальновизнано, безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації в фінансовій звітності суб'єкта господарювання, наприклад, податкові та пенсійні законодавчі й нормативні акти (див. параграф 13).

<sup>1</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф 5.

<sup>2</sup> МСА 200, параграф Д51.



## РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТИВ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- б) Інші законодавчі та нормативні акти, які безпосередньо не впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, але дотримання вимог яких може бути суттєвим для поточних аспектів бізнесу, здатності суб'єкта господарювання продовжувати бізнес або уникнути суттєвих штрафних санкцій (наприклад, дотримання умов ліцензії на експлуатацію, дотримання регуляторних вимог до платоспроможності або дотримання вимог природоохоронних нормативних актів); отже, недотримання вимог таких законодавчих і нормативних актів може суттєво впливати на фінансову звітність (див. параграф 14).
7. У цьому МСА визначено вимоги, що розрізняються для кожної з наведених вище категорій законодавчих і нормативних актів. Для категорії, зазначеної в параграфі 6а, відповідальністю аудитора є отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно дотримання положень цих законодавчих і нормативних актів. Для категорії, зазначеної в параграфі 6б, відповідальність аудитора обмежується виконанням встановлених аудиторських процедур для ідентифікації недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність.
8. Цей МСА вимагає, щоб аудитор залишався особливо уважним до можливості того, що інші аудиторські процедури, які застосовуються з метою формулювання думки щодо фінансової звітності, можуть привернути увагу до випадків ідентифікованого або підозрюваного недотримання вимог. У цьому контексті важливо зберігати професійний скептицизм протягом усього аудиту відповідно до вимог МСА 200<sup>3</sup> з урахуванням ступеня впливу законодавчих і нормативних актів на суб'єкт господарювання.

### **Дата набрання чинності**

9. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### **Цілі**

10. Цілі аудитора такі:
- а) отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо дотримання положень законодавчих та нормативних актів, які, як це загальновізнано, безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання;

<sup>3</sup> МСА 200, параграф 15.

## РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- б) виконання визначених аудиторських процедур для виявлення недотримання вимог тих законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність;
- в) виконання належних дій у відповідь на недотримання або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, ідентифікованих під час аудиту.

### Визначення

11. Для цілей МСА наведений далі термін має таке значення:
- 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.

### Вимоги

#### Розгляд аудитором дотримання вимог законодавчих і нормативних актів

12. У рамках отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища відповідно до вимог МСА 315<sup>4</sup> аудитор повинен отримати загальне розуміння:
- а) законодавчої та нормативної бази, яка застосовується до суб'єкта господарювання, галузі або сектору, в яких діє цей суб'єкт господарювання;
  - б) того, наскільки суб'єкт господарювання дотримується вимог відповідно до цієї бази (див. параграф Д7).
13. Аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо дотримання вимог законодавчих і нормативних актів, які, як це загально визнано, безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум та розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання (див. параграф Д8).
14. Для полегшення ідентифікації випадків недотримання вимог інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на

<sup>4</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», параграф 11.

РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ  
ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

фінансову звітність, аудитор повинен виконати такі аудиторські процедури (див. параграфи Д9–Д10):

- а) 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;
  - б) перевірити листування, якщо таке є, з відповідними органами ліцензування та регуляторними органами.
15. Під час аудиту аудитор повинен постійно пам'ятати про можливість того, що інші аудиторські процедури можуть привернути його увагу до випадків ідентифікованого або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів (див. параграф Д11).
16. Аудитор повинен звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо надання йому письмових запевнень, що аудитору було розкрито всі відомі випадки недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких слід розглядати при складанні фінансової звітності (див. параграф Д12).
17. За відсутності ідентифікованого або підозрюваного недотримання вимог від аудитора не вимагається виконувати інші аудиторські процедури стосовно дотримання суб'єктом господарювання вимог законодавчих і нормативних актів, крім зазначених у параграфах 12–16.

**Аудиторські процедури, якщо недотримання вимог ідентифіковане або підозрюється**

18. Якщо аудитору стала відома інформація про випадок недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, він повинен отримати (див. параграф Д13):
- а) розуміння характеру цієї дії та обставин, за яких вона відбулася;
  - б) подальшу інформацію для оцінки можливого впливу цієї дії на фінансову звітність (див. параграф Д14).
19. Якщо аудитор підозрює, що вимоги можуть бути недотриманими, він повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Якщо управлінський персонал і за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надали достатньої інформації, яка підтверджує, що суб'єкт господарювання дотримується вимог законодавчих та нормативних актів і, на думку аудитора, вплив підозрюваного недотримання вимог може бути суттєвим для фінансової звітності, він повинен розглянути необхідність отримання юридичної консультації (див. параграфи Д15–Д16).

РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ  
ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

20. Якщо одержати достатню інформацію про підозрюване недотримання вимог неможливо, аудитор повинен оцінити вплив відсутності достатніх і прийнятних аудиторських доказів на аудиторську думку.
21. Аудитор повинен оцінити наслідки недотримання вимог відносно інших аспектів аудиту, включаючи оцінку ризиків та достовірності письмових заповінь, і вжити відповідних заходів (див. параграфи Д17–Д18).

**Повідомлення про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог**

*Повідомлення про випадки недотримання вимог тим, кого наділено найвищими повноваженнями*

22. Якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання і тому не обізнані з питаннями, яких стосується ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог, про яке аудитор уже повідомляв<sup>5</sup>, аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про питання, що стосуються недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які привертають увагу аудитора під час аудиту, крім тих питань, які явно не є важливими.
23. Якщо за професійним судженням аудитора недотримання вимог, про які йдеться в параграфі 22, вважається навмисним і суттєвим, аудитор повинен якомога швидше повідомити про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями.
24. Якщо аудитор підозрює, що управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь у недотриманні вимог, він повинен повідомити про це наступний вищий рівень управлінського персоналу суб'єкта господарювання, якщо він існує, наприклад аудиторський комітет або спостережну раду. Якщо наступний вищий рівень управлінського персоналу не існує або якщо аудитор вважає, що його повідомлення може не подіяти, або він невпевнений, кого повідомляти, аудитор повинен розглянути необхідність отримання юридичної консультації.

*Зазначення недотримання вимог в аудиторському звіті щодо фінансової звітності*

25. Якщо аудитор доходить висновку, що недотримання вимог має суттєвий вплив на фінансову звітність і це не було достатньо відображено у фінансовій звітності, відповідно до вимог МСА 705 він повинен висловити умовно-позитивну думку або негативну думку про фінансову звітність<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф 13.

<sup>6</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора», параграфи 7–8.

## РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

26. Якщо управлінський персонал чи ті, кого наділено найвищими повноваженнями, заважають аудитору отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, щоб оцінити, чи були дотримані вимоги, що може бути суттєвим для фінансової звітності, аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки про фінансову звітність унаслідок обмеження обсягу аудиту відповідно до вимог МСА 705.
27. Якщо аудитор не може визначити, чи було недотримання вимог через обмеження, накладені обставинами, а не управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, він повинен оцінити вплив цього на аудиторську думку відповідно до вимог МСА 705.

*Повідомлення про недотримання вимог регуляторним та правоохоронним органам*

28. Якщо аудитор ідентифікував або підозрює недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, він повинен визначити, чи несе він відповідальність за надання звіту про ідентифіковане чи підозрюване недотримання вимог сторонам поза межами суб'єкта господарювання (див. параграфи Д19–Д20).

### **Документація**

29. Аудитор повинен включити до аудиторської документації ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів та результати обговорення з управлінським персоналом і в разі потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншими сторонами поза межами суб'єкта господарювання<sup>7</sup> (див. параграф Д21).

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

**Відповідальність за дотримання вимог законодавчих і нормативних актів**  
(див. параграфи 3–8)

- Д1. Відповідальність за забезпечення діяльності суб'єкта господарювання відповідно до положень законодавчих і нормативних актів несе управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Законодавчі та нормативні акти можуть по-різному впливати на фінансову звітність суб'єкта господарювання: наприклад, вони можуть впливати на розкриття конкретної інформації, яке вимагається від суб'єкта господарювання у фінансовій звітності, або вони можуть установлювати застосовну концептуальну основу фінансової звітності. Вони можуть також встановлювати певні юридичні права та

<sup>7</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграфи 8–11 та Д6.

## РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

обов'язки суб'єкта господарювання, деякі з яких визнаватимуться у фінансовій звітності. Крім того, законодавчі та нормативні акти можуть встановлювати штрафні санкції для суб'єкта господарювання у разі недотримання вимог.

Д2. Нижче наведено приклади типів політик і процедур, які суб'єкт господарювання може впровадити для попередження й виявлення недотримання вимог законодавчих та нормативних актів:

- моніторинг юридичних вимог і забезпечення того, що операційні процедури суб'єкта господарювання відповідають цим вимогам;
- встановлення і функціонування відповідних систем внутрішнього контролю;
- розробка, оприлюднення та дотримання кодексу поведінки;
- забезпечення відповідної підготовки і розуміння кодексу поведінки працівниками;
- моніторинг дотримання кодексу поведінки і вжиття відповідних дисциплінарних заходів до працівників, які не дотримуються його;
- залучення юрисконсультів для допомоги в моніторингу юридичних вимог;
- ведення реєстру значущих законодавчих та нормативних актів, яких суб'єкт господарювання повинен дотримуватися в своїй конкретній галузі, і реєстрація скарг.

Для великих суб'єктів господарювання такі політики і процедури можна доповнювати за допомогою розподілу відповідальності:

- підрозділу внутрішнього аудиту;
- аудиторському комітету;
- підрозділу, який здійснює нагляд за дотриманням вимог.

### *Відповідальність аудитора*

Д3. Недотримання вимог законодавчих та нормативних актів суб'єктом господарювання може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності. Виявлення недотримання вимог незалежно від суттєвості може впливати на інші аспекти аудиту, в тому числі, наприклад, на розгляд аудитором чесності управлінського персоналу або працівників.

Д4. Прийняття рішення, чи є дія недотриманням вимог законодавчих та нормативних актів, становить предмет юридичного визначення, оскільки це звичайно перебуває поза межами професійної компетентності аудитора. Однак професійна підготовка та досвід аудитора, а також розуміння суб'єкта господарювання, його галузі або сектору можуть

## РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

забезпечити основу для визнання того, що деякі дії, які привернули увагу аудитора, спричинили недотримання вимог законодавчих та нормативних актів.

Д5. Відповідно до конкретних обов'язкових вимог може вимагатися, щоб аудитор зазначав у своєму звіті як частину аудиту фінансової звітності, чи дотримується суб'єкт господарювання певних положень законодавчих та нормативних актів. За таких обставин у МСА 700<sup>8</sup> чи МСА 800<sup>9</sup> розглядається, як цей аспект відповідальності за аудит відображається в аудиторському звіті. Крім того, у разі, якщо існують конкретні обов'язкові вимоги до звітності, може бути потрібним включати в план аудиту відповідні тести дотримання вимог цих положень законодавчих та нормативних актів.

Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

Д6. У державному секторі може існувати додаткова відповідальність аудитора щодо розгляду законодавчих та нормативних актів, які можуть стосуватися аудиту фінансової звітності або можуть поширюватися на інші аспекти діяльності суб'єкта господарювання.

### **Розгляд аудитором дотримання вимог законодавчих та нормативних актів**

*Отримання розуміння законодавчої та нормативної бази* (див. параграф 12)

Д7. 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.

<sup>8</sup> МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», параграф 38.

<sup>9</sup> МСА 800 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення», параграф 11.

## РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

*Законодавчі та нормативні акти, які, як це загально визнано, безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності (див. параграф 13)*

Д8. Деякі законодавчі та нормативні акти давно встановлені, відомі суб'єкту господарювання в межах галузі або сектору суб'єкта господарювання і стосуються його фінансової звітності (як описано в параграфі 6а). Вони можуть включати такі законодавчі та нормативні акти, які стосуються, наприклад:

- форми і змісту фінансової звітності;
- питань фінансової звітності залежно від галузі;
- обліку операцій за державними контрактами, або
- нарахування чи визнання витрат на податок на прибуток або витрат на пенсії.

Деякі положення цих законодавчих та нормативних актів можуть безпосередньо стосуватися конкретних тверджень у фінансовій звітності (наприклад, повноти забезпечень на податок на прибуток), тоді як інші можуть безпосередньо стосуватися фінансової звітності в цілому (наприклад, обов'язкові звіти, які становлять повний комплект фінансової звітності). Метою вимоги параграфа 13 є отримання аудитором достатніх та прийнятних аудиторських доказів щодо визначення сум і розкриття інформації у фінансовій звітності згідно з відповідними положеннями законодавчих та нормативних актів.

Недотримання інших положень таких законодавчих та нормативних актів, а також інших законодавчих і нормативних актів може призвести до штрафів, судових процесів або інших наслідків для суб'єкта господарювання, витрати на які потрібно передбачити у фінансовій звітності, але не вважається, що вони мають безпосередній вплив на фінансову звітність, як зазначено в параграфі 6 а.

*Процедури для ідентифікації випадків недотримання вимог: інші законодавчі та нормативні акти (див. параграф 14)*

Д9. Деякі інші законодавчі та нормативні акти можуть потребувати особливої уваги аудитора, оскільки вони мають суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання (як зазначено в параграфі 6 б). Недотримання вимог таких законодавчих та нормативних актів, які мають суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання, може змусити суб'єкта господарювання припинити свою діяльність або поставити під сумнів безперервність діяльності цього суб'єкта господарювання. Наприклад, такий вплив може мати недотримання вимог ліцензії або іншого дозволу суб'єкту господарювання щодо ведення його діяльності (наприклад, для банку це недотримання вимог до капіталу або інвестицій). Існує також



## РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТИВ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

багато законодавчих та нормативних актів, що стосуються в основному таких аспектів операційної діяльності суб'єкта господарювання, які зазвичай не впливають на його фінансову звітність і не реєструються його інформаційними системами, важливих для фінансової звітності.

Д10. Оскільки наслідки інших законодавчих та нормативних актів для фінансової звітності можуть варіюватися залежно від діяльності суб'єкта господарювання, аудиторські процедури, яких вимагає параграф 14, спрямовуються на виявлення аудитором випадків недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність.

*Інші аудиторські процедури, які привертають увагу аудитора до недотримання вимог* (див. параграф 15)

Д11. 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.

*Письмові запевнення* (див. параграф 16)

Д12. Оскільки вплив законодавчих та нормативних актів на фінансову звітність може значно варіюватися, письмові запевнення надають необхідні аудиторські докази про обізнаність управлінського персоналу в ідентифікованому або підозрюваному недотриманні вимог законодавчих та нормативних актів, вплив якого може бути суттєвим для фінансової звітності. Проте самі по собі письмові запевнення не надають достатні та прийнятні аудиторські докази і відповідно не впливають на характер і обсяг інших аудиторських доказів, які слід отримати аудитору<sup>10</sup>.

### **Аудиторські процедури, якщо недотримання вимог ідентифіковане або підозрюється**

*Ознаки недотримання вимог законодавчих та нормативних актів* (див. параграф 18)

Д13. Якщо аудитору стає відомо про існування або про інформацію щодо питань, наведених далі, це може бути ознакою недотримання вимог законодавчих та нормативних актів:

<sup>10</sup> МСА 580 «Письмові запевнення», параграф 4.

РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ  
ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- розслідування регуляторними організаціями та державними установами або сплата штрафів і пені;
- оплата достовірно невизначених послуг або позики консультантам, пов'язаним сторонам, працівникам чи державним службовцям;
- комісійні за продаж або агентські винагороди, які виявляються надмірними порівняно зі звичайно сплачуваними суб'єктом господарювання чи в його галузі або порівняно з фактично отриманими послугами;
- закупівлі за значно вищими або нижчими цінами від ринкової ціни;
- незвичайні платежі грошовими коштами, придбання у формі банківських чеків до сплати пред'явнику або перекази на номерні банківські рахунки;
- незвичайні операції з компаніями, зареєстрованими в країнах – податкових оазах;
- платежі за товари чи послуги, зроблені в іншу країну, ніж та, з якої вони походять;
- платежі без належної документації щодо валютного контролю;
- існування інформаційної системи, яка не надає, навмисно або випадково, аудиторські докази або достатні докази;
- несанкціоновані операції або неналежно зареєстровані операції;
- негативні відгуки в засобах масової інформації.

*Питання, важливі для оцінки аудитором (див. параграф 18 б)*

Д14. Питання, важливі для оцінки аудитором можливого впливу на фінансову звітність, охоплюють:

- потенційні фінансові наслідки недотримання вимог законодавчих та нормативних актів на фінансову звітність, у тому числі, наприклад, стягнення штрафів, пені, збитки, загроза експропріації активів, примусове припинення діяльності та судові процеси;
- чи вимагають потенційні фінансові наслідки розкриття інформації;
- чи є потенційні фінансові наслідки настільки серйозними, що ставлять під сумнів достовірне подання фінансової звітності або роблять в інший спосіб фінансову звітність оманливою.

*Аудиторські процедури (див. параграф 19)*

Д15. Аудитор може обговорити результати з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо вони можуть надати додаткові аудиторські

## РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТИВ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

докази. Наприклад, аудитор може підтвердити, що ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мають таке саме розуміння фактів та обставин, які стосуються операцій або подій, які призвели до недотримання вимог законодавчих та нормативних актів.

- Д16. Якщо управлінський персонал або за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надають аудитору достатньої інформації про те, що суб'єкт господарювання фактично дотримується вимог законодавчих та нормативних актів, аудитор може вважати доцільним консультуватися зі штатним або зовнішнім юрисконсультом суб'єкта господарювання стосовно застосування вимог законодавчих та нормативних актів за конкретних обставин, у тому числі можливості шахрайства і можливого впливу на фінансову звітність. Якщо консультація з юрисконсультком суб'єкта господарювання вважається недоцільною або якщо аудитора не переконує думка юрисконсульта, він може вважати за доцільне консультуватися з власним юрисконсультком стосовно того, чи відбувається порушення законодавчих та нормативних актів, можливих юридичних наслідків, включаючи можливість шахрайства і подальші заходи, якщо такі є, яких вживатиме аудитор.

*Оцінка наслідків недотримання вимог (див. параграф 21)*

- Д17. Як зазначено в параграфі 21, аудитор оцінює наслідки недотримання вимог стосовно інших аспектів аудиту, в тому числі оцінки ним ризиків і достовірності письмових записів. Наслідки конкретних випадків недотримання вимог, ідентифікованих аудитором, залежать від взаємозв'язку скоєння та приховування дій, якщо вони є, з конкретними заходами контролю та рівнем управлінського персоналу або працівниками, що беруть участь, зокрема від наслідків участі управлінського персоналу вищого рівня в межах суб'єкта господарювання.
- Д18. У виняткових випадках аудитор може розглянути необхідність відмови від завдання, якщо така відмова можлива згідно із застосовними законодавчими та нормативними актами, коли управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають виправних заходів, які аудитор вважає доцільними за конкретних обставин, навіть якщо недотримання вимог є несуттєвим для фінансової звітності. Під час прийняття рішень, чи потрібна відмова від завдання, аудитор може розглянути звернення по юридичну консультацію. Якщо відмова від завдання неможлива, аудитор може розглянути альтернативні дії, включаючи описання недотримання вимог у параграфі «Інші питання» в аудиторському звіті<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора», параграф 8.

**Повідомлення про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог**

*Повідомлення про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог регуляторним та правоохоронним органам (див. параграф 28)*

Д19. Професійний обов'язок аудитора зберігати конфіденційність інформації клієнта може виключати звітність про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог законодавчих та регуляторних актів стороні поза межами суб'єкта господарювання. Проте юридична відповідальність аудитора може варіюватися залежно від юрисдикції, і за певних обставин статутне право, закон або суд можуть скасувати обов'язок зберігати конфіденційність. У деяких юрисдикціях аудитор фінансової установи має законодавчо встановлений обов'язок надавати звіт органам нагляду про випадок або підозрюваний випадок недотримання вимог законодавчих та нормативних актів. У деяких юрисдикціях аудитор також зобов'язаний надавати звіт про викривлення органам влади у тих випадках, коли управлінський персонал і, якщо це прийнятно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають виправних заходів. Аудитор може вважати доцільним отримати юридичну консультацію для визначення відповідного плану дії.

Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

Д20. Аудитор у державному секторі може бути зобов'язаним надавати звіт про випадки недотримання вимог законодавчим органам або іншим органам управління чи зазначати їх в аудиторському звіті.

**Документація** (див. параграф 29)

Д21. 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 із тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або сторонами поза межами суб'єкта господарювання.

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 260

# «ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1–3
Роль повідомлення інформації . . . . .	4–7
Дата набрання чинності . . . . .	8
<b>Цілі</b> . . . . .	9
<b>Визначення</b> . . . . .	10
<b>Вимоги</b>	
Ті, кого наділено найвищими повноваженнями . . . . .	11–13
Питання, інформацію про які слід повідомляти . . . . .	14–17
Процес повідомлення інформації . . . . .	18–22
Документація . . . . .	23
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Ті, кого наділено найвищими повноваженнями. . . . .	Д1–Д8
Питання, інформацію про які слід повідомляти . . . . .	Д9–Д27
Процес повідомлення інформації . . . . .	Д28–Д44
Документація . . . . .	Д45
Додаток 1. Конкретні вимоги МСКЯ 1 та інших МСА, які стосуються повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями	
Додаток 2. Якісні аспекти облікових практик	

\* Відповідні зміни в цьому МСА внаслідок видання МСА 610 (переглянутого) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» наберуть чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 р. або пізніше.

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ,  
КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 260 *«Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями»* слід застосовувати разом із МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*.

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за повідомлення інформації з питань аудиту фінансових звітів тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Хоча цей МСА й стосується аудиту всіх суб'єктів господарювання незалежно від структури їх управління чи розміру, застосовуються особливі міркування, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, а також вони застосовуються до зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання. Цей МСА не встановлює вимоги щодо повідомлення аудитором інформації управлінському персоналу або власникам суб'єкта господарювання, якщо вони також не виконують ролі управління.
2. Цей МСА розроблений у контексті аудиту фінансової звітності, але його можна застосовувати, адаптуючи за потреби до конкретних обставин, до аудитів іншої історичної фінансової інформації, якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за складання іншої історичної фінансової інформації.
3. У цьому МСА 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. Додаткові питання, інформацію про які слід повідомляти та які доповнюють вимоги цього МСА, ідентифіковано в інших МСА (див. додаток 1). Крім того, МСА 265<sup>1</sup> встановлює додаткові вимоги стосовно повідомлення інформації про значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані аудитором під час аудиту, тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Від аудитора за законодавчим чи нормативним актом або за угодою із суб'єктом господарювання чи додатковими вимогами, застосовними до завдання, наприклад за стандартами національної професійної бухгалтерської організації, може вимагатись повідомлення інформації про додаткові питання, які не потрібні за цим чи іншими МСА. Ніщо в цьому МСА не забороняє аудитором повідомляти інформацію про будь-які інші питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграфи Д24–Д27).

### Роль повідомлення інформації

4. У цьому МСА основна увага приділяється повідомленням інформації аудитором тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Проте

<sup>1</sup> МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу».

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ,  
КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

- ефективне двостороннє повідомлення інформації є важливим, допомагаючи:
- а) аудитору і тим, кого наділено найвищими повноваженнями, в розумінні питань, що стосуються аудиту та розвитку конструктивної співпраці. Під час розвитку такої співпраці аудитор повинен зберігати незалежність та об'єктивність;
  - б) аудитору в отриманні інформації, що стосується аудиту, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть допомогти аудитору в отриманні розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, ідентифікації відповідних джерел аудиторських доказів і наданні інформації щодо конкретних операцій чи подій;
  - в) тим, кого наділено найвищими повноваженнями, у виконанні їх відповідальності з нагляду за процесом складання фінансової звітності, зменшуючи цим самим ризики її суттєвого викривлення.
5. 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.
6. Чітке повідомлення інформації з конкретних питань, про які слід повідомляти за вимогами МСА, є невід'ємною частиною кожного аудиту. Однак МСА не вимагають, щоб аудитор виконував процедури конкретно для ідентифікації будь-яких інших питань, щоб повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями.
7. Законодавчий або нормативний акт може обмежувати повідомлення інформації про певні питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, законодавчі або нормативні акти можуть прямо забороняти повідомлення інформації або іншу дію, які можуть перешкоджати розслідуванню відповідним органом влади фактичної або підозрюваної протизаконної дії. За деяких обставин потенційні конфлікти між обов'язками аудитора щодо конфіденційності та обов'язками щодо повідомлення інформації можуть бути складними. У таких випадках аудитор може розглянути отримання юридичної консультації.



## ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

### Дата набрання чинності

8. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### Цілі

9. Цілі аудитора такі:
- а) чітко повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності та загальну інформацію про запланований обсяг і час аудиту;
  - б) отримати від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, інформацію, яка є важливою для аудиту;
  - в) 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;
  - г) сприяти ефективному двосторонньому повідомленню інформації між аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями.

### Визначення

10. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:
- а) Ті, кого наділено найвищими повноваженнями – особа (особи) чи організація (організації) (наприклад, установа, що виконує функції довіреної особи), які відповідають за нагляд за стратегією суб'єкта господарювання і зобов'язаннями, пов'язаними із підзвітністю суб'єкта господарювання. Така відповідальність охоплює також нагляд за процесом фінансової звітності. Для деяких суб'єктів господарювання в деяких юрисдикціях до складу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть входити члени ради керуючих суб'єкта господарювання в приватному чи державному секторі або власник-менеджер. Стосовно різноманітності структур вищих органів управління див. параграфи Д1–Д8.
  - б) Управлінський персонал – особа (особи), 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.

## **Вимоги**

### **Ті, кого наділено найвищими повноваженнями**

11. Аудитор повинен визначити відповідну особу (осіб) у структурі управління суб'єкта господарювання, якій слід повідомляти інформацію (див. параграфи Д1–Д4).

*Повідомлення інформації певній групі осіб із тих, кого наділено найвищими повноваженнями*

12. Якщо аудитор повідомляє інформацію певній групі осіб із тих, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад аудиторському комітету або конкретній особі, аудитор повинен визначити, чи потрібно також повідомляти інформацію органу управління (див. параграфи Д5–Д7).

*Якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання*

13. У деяких випадках усі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, наприклад у разі малого бізнесу, коли єдиний власник управляє суб'єктом господарювання і більш ніхто не виконує ролі управління. В таких випадках, якщо питання, які за вимогами цього МСА повідомляються особі (особам), що несуть відповідальність за управління, і ця особа (особи) також несуть відповідальність за найвищі повноваження, не потрібно ще раз повідомляти інформацію цій самій особі (особам) в їх ролі наділених найвищими повноваженнями. Ці питання розглядаються в параграфі 16 в. Проте аудитор повинен упевнитися, що повідомлення інформації особі (особам), які несуть відповідальність за управління, достатньо інформує всіх тих, кому аудитор в інших випадках повідомляв би інформацію в їх компетенції наділених найвищими повноваженнями (див. параграф Д8).

### **Питання, інформацію про які слід повідомляти**

*Відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності*

14. Аудитор повинен повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності, включаючи те, що:
  - а) аудитор несе відповідальність за формулювання та висловлення думки щодо фінансової звітності, яка була складена управлінським персоналом під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
  - б) аудит фінансової звітності не звільняє управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, від їх відповідальності (див. параграфи Д9–Д10).

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ,  
КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

*Запланований обсяг та час аудиту*

15. Аудитор повинен повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, загальну інформацію про запланований обсяг та час аудиту (див. параграфи Д11–Д15).

*Значущі результати аудиту*

16. Аудитор повинен повідомляти таку інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф Д16):
- а) свою думку щодо значних якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання, включаючи облікові політики, облікові оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності. Якщо це прийнятно, аудитор повинен пояснити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, чому він вважає, що значна облікова практика, яка є прийнятною за застосовною концептуальною основою фінансової звітності, не є найбільш прийнятною для конкретних обставин суб'єкта господарювання (див. параграф Д17);
  - б) значні труднощі, якщо вони є, які виникають унаслідок аудиту (див. параграф Д18);
  - в) якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання:
    - і) значні питання, якщо вони є, що виникають унаслідок аудиту, які обговорювалися з управлінським персоналом або підлягали узгодженню з управлінським персоналом (див. параграф Д19);
    - ii) письмові запевнення, про які аудитор зробив запит;
  - г) інші питання, якщо вони є, які виникають унаслідок аудиту, та, за професійним судженням аудитора, є значущими для нагляду за процесом фінансової звітності (див. параграф Д20).

*Незалежність аудитора*

17. У випадку зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання аудитор повинен повідомити таку інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями:
- а) що аудиторська група із завдання та інші працівники фірми залежно від обставин, фірма і, якщо прийнятно, мережеві фірми дотримуються відповідних етичних вимог до незалежності; та
    - і) всі стосунки та інші питання між фірмою, мережевими фірмами і суб'єктом господарювання, які, за професійним судженням аудитора, можна обґрунтовано вважати такими, що стосуються незалежності. Це має містити загальні гонорари, нараховані протягом періоду, охопленого фінансовими звітами, за аудит та неаудиторські послуги, які надали фірма чи мережеві фірми

## ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

суб'єкту господарювання та компонентам, що їх контролює суб'єкт господарювання. Ці гонорари слід розподілити на відповідні категорії, щоб допомогти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, оцінити вплив послуг на незалежність аудитора;

- ii) відповідні застережні заходи, яких було вжито для усунення ідентифікованих загроз незалежності чи зменшення їх до прийнятного рівня (див. параграфи Д21 – Д23).

### **Процес повідомлення інформації**

#### *Організація процесу повідомлення інформації*

- 18. Аудитор повинен надати тим, кого наділено найвищими повноваженнями, інформацію щодо форми, часу та очікуваного змісту повідомлень інформації (див. параграфи Д28 – Д36).

#### *Форми повідомлення інформації*

- 19. Аудитор повинен письмово повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні результати, отримані внаслідок аудиту, якщо, за професійним судженням аудитора, усного повідомлення інформації буде недостатньо. Не потрібно, щоб письмові повідомлення інформації містили всі питання, які виникли під час аудиту (див. параграфи Д37 – Д39).
- 20. Аудитор повинен письмово повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо незалежності аудитора, якщо цього вимагає параграф 17.

#### *Час повідомлення інформації*

- 21. Аудитор повинен своєчасно повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграфи Д40 – Д41).

#### *Достатність процесу повідомлення інформації*

- 22. 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 (див. параграфи Д42–Д44).

### **Документація**

- 23. 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

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ,  
КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

формі, аудитор повинен зберігати копію повідомлення інформації як частину аудиторської документації<sup>2</sup> (див. параграф Д45).

\* \* \*

## Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

**Ті, кого наділено найвищими повноваженнями** (див. параграф 11)

Д1. Структури управління варіюються залежно від юрисдикції та суб'єкта господарювання, відображаючи вплив різних культурних та правових традицій, а також розмір і характеристики власності. Наприклад:

- 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, тобто структура є однорівневою;
- у деяких суб'єктів господарювання ті, кого наділено найвищими повноваженнями, обіймають посади, які є невід'ємною частиною юридичної структури суб'єкта господарювання, наприклад директорів 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 дехто або всі ті, 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).

Д2. У більшості суб'єктів господарювання управління є колективною відповідальністю органу управління, наприклад ради директорів, наглядової ради, партнерів, власників, комітету з управління, ради управителів, довірених осіб чи еквівалентних осіб. Проте у деяких суб'єктів господарювання меншого розміру управління може бути

<sup>2</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграфи 8–11 та Дб.

<sup>3</sup> Як зазначено в параграфі Д40 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», відповідальність за затвердження в цьому контексті означає повноваження робити висновки, що підготовлено всі звіти, які входять до складу фінансової звітності, включаючи відповідні примітки.

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ,  
КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

відповідальністю однієї особи, наприклад власника-менеджера, якщо немає інших власників, або однієї довіреної особи. Якщо управління є колективною відповідальністю, на певну групу осіб, наприклад аудиторський комітет, може покладатися відповідальність за конкретні завдання, щоб допомогти органу управління виконати його відповідальність, або навіть одну особу. В інших випадках певна група осіб або одна особа може нести законодавчо ідентифіковану відповідальність, яка відрізняється від відповідальності органу управління.

Д3. Така різноманітність означає, що в цьому МСА неможливо визначити для всіх аудитів особу (осіб), яким аудитор має повідомляти інформацію про певні питання. Крім того, у деяких випадках відповідну особу (осіб), яким слід повідомляти інформацію, не можна чітко ідентифікувати, виходячи із застосовної законодавчої бази або інших обставин завдання, наприклад у суб'єктів господарювання, в яких структура управління офіційно не визначена, таких як суб'єкти господарювання, що належать родині, деякі неприбуткові організації та деякі державні суб'єкти господарювання. У таких випадках аудитору може бути потрібним обговорити та узгодити зі стороною, яка наймає його, відповідну особу (осіб), яким слід повідомляти інформацію. При прийнятті рішення про особу (осіб), яким слід повідомляти інформацію, важливо розуміння аудитором структури та процесів управління суб'єкта господарювання, яке він отримав відповідно до МСА 315<sup>4</sup>. Відповідна особа (особи), яким слід повідомляти інформацію, можуть варіюватися залежно від питання, інформацію про яке слід повідомляти.

Д4. МСА 600 містить конкретні питання, про які аудитори групи мають повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями<sup>5</sup>. Якщо суб'єкт господарювання є компонентом групи, відповідна особа (особи), яким аудитор компоненту повідомляє інформацію, залежить від умов завдання та питання, інформацію про яке слід повідомляти. У деяких випадках кілька компонентів можуть займатись одним і тим самим бізнесом у межах однієї й тієї самої системи внутрішнього контролю та використовувати одні й ті самі облікові практики. Якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями цих компонентів, є одними й тими самими (наприклад, спільна рада директорів), дублювання можна уникнути за допомогою одночасного розгляду цих компонентів з метою повідомлення інформації.

<sup>4</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

<sup>5</sup> МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)», параграфи 46–49.

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ,  
КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

*Повідомлення інформації певній групі осіб із тих, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 12)*

- Д5. Під час розгляду повідомлення інформації певній групі осіб із тих, кого наділено найвищими повноваженнями, аудитор може брати до уваги такі питання, як:
- сфери відповідальності певної групи осіб та органу управління;
  - характер питання, інформацію про яке слід повідомляти;
  - відповідні законодавчі або нормативні вимоги;
  - чи має повноваження певна група осіб вживати заходів у зв'язку із повідомленою інформацією та чи може вона надавати додаткову інформацію і пояснення, які можуть знадобитись аудитору.
- Д6. Під час прийняття рішення, чи потрібно також повідомляти інформацію (повністю чи в формі резюме органу управління), на аудитора може впливати його оцінка того, наскільки ефективно та прийнятно певна група осіб повідомляє доречну інформацію органу управління. Узгоджуючи умови завдання, аудитор може чітко зазначити, що, якщо це не забороняється законодавчим або нормативним актом, він зберігає за собою право повідомляти інформацію безпосередньо органу управління.
- Д7. Аудиторські комітети (або подібні певні групи осіб під різними назвами) існують у багатьох юрисдикціях. Хоча їхні конкретні повноваження та функції можуть відрізнятися, повідомлення аудитором інформації аудиторському комітету, якщо він існує, може стати ключовим елементом у повідомленні інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Принципи розумного управління передбачають, що:
- аудитора регулярно запрошуватимуть на засідання аудиторського комітету;
  - голова аудиторського комітету та в разі потреби інші його члени періодично підтримуватимуть зв'язок із аудитором;
  - аудиторський комітет зустрічатиметься з аудитором без управлінського персоналу принаймні щороку.

*Якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання (див. параграф 13)*

- Д8. У деяких випадках всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, і застосування вимог до повідомлення інформації модифікується для визнання такої ситуації. У таких випадках повідомлення інформації особі (особам), що несуть відповідальність за управління, може недостатньо інформувати всіх тих, кому аудитор повідомляв би інформацію в інших випадках в їх

## ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

компетенції наділених найвищими повноваженнями. Наприклад, у компанії, в якій всі директори беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, деякі з цих директорів (наприклад, відповідальний за маркетинг) можуть не знати про значні питання, які обговорюються з іншим директором (наприклад, відповідальним за складання фінансової звітності).

### **Питання, інформацію про які слід повідомляти**

*Відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності (див. параграф 14)*

Д9. Відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності часто вноситься до листа-зобов'язання або до іншої письмової угоди прийнятної форми, яка зазначає узгоджені умови завдання. Надання тим, кого наділено найвищими повноваженнями, копії такого листа-зобов'язання або іншої письмової угоди прийнятної форми може бути належним способом повідомлення їм інформації про такі питання, як:

- Відповідальність аудитора за виконання аудиту відповідно до МСА, який спрямований на висловлення думки про фінансову звітність. Тому питання, інформацію про які слід повідомляти за вимогами МСА, містять значні питання, які виникають унаслідок аудиту фінансової звітності та є важливими для тих, кого наділено найвищими повноваженнями з нагляду за процесом фінансової звітності.
- Той факт, що МСА не вимагають, щоб аудитор розробляв процедури з метою ідентифікації додаткових питань, інформацію про які слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями.
- Відповідальність аудитора, якщо це застосовно, за повідомлення інформації про певні питання відповідно до вимог законодавчих чи нормативних актів, угоди із суб'єктом господарювання чи додаткових вимог, застосовних до завдання, наприклад відповідно до вимог стандартів національної професійної бухгалтерської організації.

Д10. Законодавчий чи нормативний акт, угода із суб'єктом господарювання або додаткові вимоги, застосовні до завдання, можуть передбачати більш розширене повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад: а) угода із суб'єктом господарювання може передбачати, що слід повідомляти інформацію про певні питання, якщо вони виникнуть унаслідок послуг, наданих фірмою чи мережевою фірмою, крім аудиту фінансової звітності, або б) повноваження аудитора державного сектору можуть передбачати повідомлення інформації про



## ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

питання, які привернули увагу аудитора внаслідок іншої роботи, наприклад аудитів результатів діяльності.

*Запланований обсяг та час аудиту* (див. параграф 15)

Д11. Повідомлення інформації стосовно запланованого обсягу та часу аудиту може:

- а) допомогти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, краще зрозуміти наслідки роботи аудитора, обговорити з аудитором питання ризиків і концепцію суттєвості та ідентифікувати аспекти, щодо яких вони можуть просити аудитора виконати додаткові процедури;
- б) допомогти аудитору краще зрозуміти суб'єкт господарювання та його середовище.

Д12. Під час повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо запланованого обсягу та часу аудиту потрібна обережність, щоб не поставити під загрозу ефективність аудиту, зокрема якщо дехто чи всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання. Наприклад, повідомлення інформації про характер і час детальних аудиторських процедур може зменшити їх ефективність, роблячи їх надто передбачуваними.

A13. Питання, інформацію про які повідомлено, можуть включати:

- як аудитор пропонує розглядати значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилок;
- підхід аудитора до внутрішнього контролю, що стосується аудиту;
- застосування концепції суттєвості в контексті аудиту<sup>6</sup>.

Д14. Інші питання планування, які можуть бути прийнятними для обговорення з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, включають:

- якщо у суб'єкта господарювання є підрозділ внутрішнього аудиту, міра, якою аудитор використовуватиме роботу внутрішнього аудиту та як зовнішні і внутрішні аудиторі можуть найкраще співпрацювати, конструктивно доповнюючи один одного;
- думки тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо:
  - відповідної особи (осіб) у структурі управління суб'єкта господарювання, яким слід повідомляти інформацію;
  - розподілу відповідальності між тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінським персоналом;

<sup>6</sup> МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту».

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ,  
КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

- цілей і стратегій суб'єкта господарювання та відповідних бізнес-ризиків, що можуть призвести до суттєвих викривлень;
- питань, які, як вважають ті, кого наділено найвищими повноваженнями, потребуватимуть особливої уваги під час аудиту, та аспектів, для яких вони просять виконати додаткові процедури;
- повідомлення значущої інформації регуляторним органам;
- інших питань, які, як вважають ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть впливати на аудит фінансової звітності;
- ставлення, обізнаність та заходи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо: а) внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та його важливості для суб'єкта господарювання, включаючи, як ті, кого наділено найвищими повноваженнями, наглядають за ефективністю внутрішнього контролю, та б) виявлення чи можливості шахрайства;
- заходи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, у відповідь на розробки у стандартах бухгалтерського обліку, практиках корпоративного управління, правилах реєстрації на фондових біржах та інші аналогічні питання;
- дії тих, кого наділено найвищими повноваженнями, у відповідь на інформацію, яку аудитор повідомляв раніше.

Д15. Хоча повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, може допомогти аудитору планувати обсяг і час аудиту, воно не змінює особистої відповідальності аудитора за визначення загальної стратегії та плану аудиту, включаючи характер, час і обсяг процедур, потрібних для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів.

*Значущі результати аудиту* (див. параграф 16)

Д16. Повідомлення інформації про результати аудиту може включати запит додаткової інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, щоб доповнити отримані аудиторські докази. Наприклад, аудитор може підтвердити, що розуміння фактів та обставин, які стосуються конкретних операцій чи подій тими, кого наділено найвищими повноваженнями, таке саме.

Значні якісні аспекти облікових практик (див. параграф 16 а)

Д17. Як правило, концептуальні основи фінансової звітності дають змогу суб'єкту господарювання робити облікові оцінки та судження щодо облікових політик і розкриття інформації в фінансовій звітності. Відверте

## ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

та конструктивне повідомлення інформації про значні якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання може включати коментарі щодо прийнятності значних облікових практик. У додатку 2 ідентифіковано питання, які можна включати до такого повідомлення.

Значні труднощі, які виникають унаслідок аудиту (див. параграф 16 б)

Д18. Значні труднощі, які виникають унаслідок аудиту, можуть включати, наприклад:

- значні затримки в наданні управлінським персоналом потрібної інформації;
- надто короткий час, за який слід завершити аудит;
- неочікувані великі зусилля, необхідні для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів;
- недоступність очікуваної інформації;
- обмеження, які вводять для аудитора управлінський персонал;
- небажання управлінського персоналу за вимогою зробити або розширити оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність.

За деяких обставин такі труднощі можуть становити обмеження обсягу, що призводить до модифікації аудиторської думки<sup>7</sup>.

Значні питання, які обговорюються з управлінським персоналом або підлягають узгодженню з управлінським персоналом (див. параграф 16 в)

Д19. Значні питання, які обговорюються з управлінським персоналом або підлягають узгодженню з управлінським персоналом, можуть включати такі питання, як:

- умови бізнесу, які впливають на суб'єкт господарювання, бізнес-плани та стратегії, що можуть впливати на ризики суттєвого викривлення;
- стурбованість щодо консультацій управлінського персоналу з іншими бухгалтерами стосовно питань бухгалтерського обліку чи аудиту;
- обговорення або листування в зв'язку з першим або повторним призначенням аудитора стосовно облікових практик, застосування стандартів аудиту або гонорарів за аудит чи інші послуги.

<sup>7</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ,  
КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

Інші значні питання, що стосуються процесу фінансової звітності (див. параграф 16 г)

Д20. До інших значних питань, що виникають унаслідок аудиту та безпосередньо стосуються тих, кого наділено найвищими повноваженнями з нагляду за процесом фінансової звітності, можуть належати такі питання, як суттєві викривлення фактів або суттєві розбіжності в інформації, що додається до перевіреної аудитором фінансової звітності, яка була виправлена.

*Незалежність аудитора* (див. параграф 17)

Д21. Вимагається, щоб аудитор дотримувався відповідних етичних вимог, включаючи вимоги, що стосуються незалежності в зв'язку із завданнями з аудиту фінансової звітності<sup>8</sup>.

Д22. Взаємні стосунки та інші питання, а також застережні заходи, інформацію про які слід повідомляти, варіюються залежно від обставин завдання, але зазвичай вони стосуються:

- а) загроз незалежності, які можна класифікувати як загрози власного інтересу, загрози власної оцінки, загрози захисту, загрози особистих стосунків та загрози тиску;
- б) застережних заходів, передбачених представниками професії, законодавчим чи нормативним актом, застережних заходів у суб'єкта господарювання та застережних заходів у межах власних систем і процедур фірми.

Повідомлення інформації, як вимагає параграф 17а, може містити ненавмисне порушення відповідних етичних вимог, оскільки вони стосуються незалежності аудитора та будь-яких вжитих або запропонованих застережних заходів.

Д23. Вимоги до повідомлення інформації, що стосуються незалежності аудитора та застосовуються у випадку зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, можуть також бути доречними у разі деяких інших суб'єктів господарювання, зокрема тих, що становлять значний державний інтерес, оскільки внаслідок їх бізнесу, розміру або корпоративного статусу вони мають широке коло зацікавлених осіб. Приклади суб'єктів господарювання, які не є зареєстрованими на біржі, але повідомлення інформації щодо незалежності аудитора може бути доречним, охоплюють суб'єкти господарювання державного сектору, кредитні установи, страхові компанії та пенсійні фонди. З іншого боку, бувають ситуації, коли повідомлення інформації про незалежність може бути недоречним, наприклад, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, були поінформовані про відповідні факти завдяки їх

<sup>8</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф 14.

## ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

діяльності з управління. Це, зокрема, ймовірно, якщо суб'єктом господарювання управляє його власник, а аудиторська фірма та мережеві фірми мало залучаються суб'єктом господарювання, крім аудиту фінансових звітів.

*Додаткові питання* (див. параграф 3)

- Д24. Нагляд за управлінським персоналом тими, кого наділено найвищими повноваженнями, включає забезпечення того, щоб суб'єкт господарювання розробив, застосовував та підтримував достатній внутрішній контроль, який стосується достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання вимог застосовних законодавчих і нормативних актів.
- Д25. Аудитору може стати відомо про додаткові питання, які необов'язково стосуються нагляду за процесом фінансової звітності, але все-таки ймовірно, що вони є значущими для відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за нагляд щодо стратегічного напрямку суб'єкта господарювання або його зобов'язань, пов'язаних із його підзвітністю. Такі питання можуть, наприклад, включати значні питання, що стосуються структури чи процесів управління, а також значних рішень чи дій старшого управлінського персоналу, які не були належно санкціоновані.
- Д26. Визначаючи, чи слід повідомляти інформацію про додаткові питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями, аудитор може обговорити такі питання, про які йому стало відомо, з управлінським персоналом відповідного рівня, якщо це прийнятно робити за конкретних обставин.
- Д27. Якщо повідомляється інформація про додаткове питання, аудитору може бути доречним повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що:
- ідентифікація цих питань та повідомлення інформації про них не стосується мети аудиту, яка полягає у формулюванні думки про фінансову звітність;
  - стосовно цих питань не проводилося жодних процедур крім тих, які були потрібні для формулювання думки про фінансову звітність;
  - не проводилося жодних процедур, щоб визначити, чи існують такі інші питання.

### **Процес повідомлення інформації**

*Організація процесу повідомлення інформації* (див. параграф 18)

- Д28. Чітке повідомлення інформації про відповідальність аудитора, запланований обсяг і час аудиту та очікуваний загальний зміст повідомлень допомагає встановити основу ефективного двостороннього повідомлення інформації.

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ,  
КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

Д29. Питання, які також можуть сприяти ефективному двосторонньому повідомленню інформації, включають обговорення:

- мети повідомлення інформації. Якщо мета зрозуміла, то аудитор і ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мають краще взаєморозуміння важливих питань та очікуваних заходів унаслідок процесу повідомлення інформації;
- форми повідомлення інформації.
- особи (осіб) в аудиторській групі та серед тих, кого наділено найвищими повноваженнями, які повідомлятимуть інформацію з конкретних питань;
- очікування аудитора, що повідомлення інформації буде двостороннім, а ті, кого наділено найвищими повноваженнями, повідомлять аудиторю інформацію, яку вони вважають важливою для аудиту, наприклад про стратегічні рішення, які можуть значно вплинути на характер, час та обсяг аудиторських процедур, про підозру або виявлення шахрайства або проблеми щодо чесності чи компетентності старшого управлінського персоналу;
- процесу вживання заходів щодо питань, про які повідомив аудитор, та інформування про це;
- процесу вживання заходів щодо питань, про які повідомили ті, кого наділено найвищими повноваженнями, та інформування про це.

Д30. 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. Труднощі 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 (див. параграф Д44).

Міркування, що стосуються малих підприємств

Д31. У випадку аудиту малих підприємств повідомлення інформації аудитором тим, кого наділено найвищими повноваженнями, може бути менш структурованим, ніж у випадку аудиту зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання або великих суб'єктів господарювання.

Повідомлення інформації управлінському персоналу

Д32. Під час проведення аудиту можна обговорювати багато питань з управлінським персоналом, включаючи питання, інформацію про які відповідно до цього МСА слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Такі обговорення є визнанням

## ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

адміністративної відповідальності управлінського персоналу за ведення діяльності суб'єкта господарювання, зокрема відповідальності управлінського персоналу за складання фінансової звітності.

- Д33. Перед повідомленням питань тим, кого наділено найвищими повноваженнями, аудитор може обговорити їх з управлінським персоналом, крім випадків, якщо це не прийнятно. Наприклад, може бути неприйнятним обговорення з управлінським персоналом питань його компетентності або чесності. Крім визнання адміністративної відповідальності управлінського персоналу такі початкові обговорення допомагають уточнити факти та питання і дають змогу управлінському персоналу надати додаткову інформацію та пояснення. Так само, якщо у суб'єкта господарювання є підрозділ внутрішнього аудиту, аудитор може обговорити питання з внутрішнім аудитором до того, як повідомити про них тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Повідомлення інформації третім сторонам

- Д34. Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть вирішити надати третім сторонам, наприклад банкірам або певним регуляторним органам, копії письмових повідомлень, отриманих від аудитора. В деяких випадках розкриття інформації третім сторонам може бути незаконним або неприйнятним. Якщо письмове повідомлення інформації, підготовлене для тих, кого наділено найвищими повноваженнями, надається третім сторонам, може бути важливим за конкретних обставин інформувати треті сторони, що це повідомлення інформації не складалося для них, зазначивши, наприклад, у письмових повідомленнях тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що:

- а) повідомлення інформації було підготовлено винятково для використання інформації тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та за потреби управлінським персоналом групи і аудитором групи, тому треті сторони не повинні покладатися на нього;
- б) аудитор не несе відповідальності перед третіми сторонами;
- в) існують обмеження щодо розкриття інформації чи її надання третім сторонам.

- Д35. Наприклад, у деяких юрисдикціях законодавчий чи нормативний акт може вимагати, щоб аудитор:

- інформував регуляторний або правоохоронний орган про певні питання, які повідомлялися тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, у деяких країнах аудитор зобов'язаний повідомляти органи влади про викривлення, якщо управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають виправних заходів;

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ,  
КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

- подавав копії певних звітів, складених для тих, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідним регуляторним чи фінансовим органам або іншим органам, наприклад, центральним органам влади у випадку деяких суб'єктів господарювання державного сектору, або
- робив загальнодоступними звіти, складені для тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Д36. Якщо закон чи нормативний акт не вимагає, щоб аудитор надавав третій стороні копію письмових повідомлень інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, аудитору може бути потрібною попередня згода тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до того, як він це зробить.

*Форми повідомлення інформації* (див. параграфи 19–20)

Д37. Ефективне повідомлення інформації може бути у вигляді структурованого подання та письмових звітів, а також менш структурованих повідомлень, включаючи обговорення. Аудитор може повідомляти інформацію про питання, крім тих, які ідентифіковано в параграфах 19 та 20, або в усній, або в письмовій формі. Письмові повідомлення можуть містити лист-зобов'язання, який надається тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Д38. Крім значущості певного питання, на форму повідомлення інформації (наприклад, повідомляти її усно чи письмово, ступінь деталізації чи узагальнення в повідомленні, повідомляти її структурованою чи неструктурованою) можуть впливати такі чинники, як:

- чи було це питання задовільно вирішено;
- чи повідомлялася попередньо інформація про це питання управлінському персоналу;
- розмір, структура, середовище контролю та юридична структура суб'єкта господарювання;
- у випадку аудиту фінансової звітності спеціального призначення – чи виконує аудитор також аудит фінансової звітності загального призначення суб'єкта господарювання;
- законодавчі вимоги. В деяких юрисдикціях вимагається, щоб письмове повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, було встановленої місцевим законом форми;
- очікування тих, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи домовленості про періодичні зустрічі з аудитором або повідомлення ним інформації;



## ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

- кількість постійних контактів і діалог між аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- чи відбулися значні зміни в складі органу управління.

Д39. Якщо значне питання обговорюється з однією особою з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад із головою аудиторського комітету, може бути доречним, щоб аудитор узагальнив це питання у подальших повідомленнях інформації з тим, щоб усі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мали повну та збалансовану інформацію.

*Визначення часу повідомлення інформації (див. параграф 21)*

Д40. Визначення прийняттого часу повідомлення інформації варіюватиметься залежно від обставин завдання. Відповідні обставини охоплюють значущість та характер питання, а також заходи, яких, як очікується, вживуть ті, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад:

- інформацію стосовно питань планування часто можна повідомляти на ранньому етапі завдання з аудиту, а якщо це перше завдання, то її можна повідомляти як складову частину узгодження умов завдання;
- може бути прийнятним якнайшвидше повідомляти інформацію про значні труднощі, що виникають під час аудиту, якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями, в змозі допомогти аудитору подолати такі труднощі або якщо ймовірно, що ці труднощі призведуть до модифікованої думки. Так само аудитор може якнайшвидше усно повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані ним, ще до письмового повідомлення згідно з вимогами МСА 265<sup>9</sup>;
- повідомлення інформації стосовно незалежності може бути прийнятним, якщо висловлюються значні судження щодо загроз незалежності та відповідних застережних заходів, наприклад під час прийняття завдання з надання неаудиторських послуг і заключного обговорення. Таке заключне обговорення також може бути прийнятним для повідомлення результатів аудиту, включаючи думку аудитора щодо якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання;
- якщо виконується аудит фінансової звітності як загального призначення, так і фінансової звітності спеціального призначення, може бути прийнятним узгодження часу повідомлення інформації.

Д41. Інші чинники, які можуть бути доречними для визначення часу повідомлень інформації, охоплюють:

<sup>9</sup> МСА 265, параграфи 9 та Д14.

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ,  
КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

- розмір, операційну структуру, середовище контролю та юридичну структуру суб'єкта господарювання, якого перевіряє аудитор;
- юридичний обов'язок повідомляти інформацію про певні питання у визначені проміжки часу;
- очікування тих, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи домовленості про періодичні зустрічі з аудитором чи повідомлення ним інформації;
- час, коли аудитор ідентифікує деякі питання; наприклад, аудитор може не ідентифікувати певне питання (зокрема, недотримання вимог закону) вчасно для прийняття застережних заходів, але повідомлення інформації про таке питання може дати змогу вжити виправних заходів.

*Достатність процесу повідомлення інформації* (див. параграф 22)

Д42. Аудитору не потрібно розробляти конкретні процедури для підтвердження оцінки двостороннього повідомлення інформації між ним та тими, кого наділено найвищими повноваженнями; скоріше така оцінка може ґрунтуватися на спостереженнях, які є наслідком аудиторських процедур, виконаних в інших цілях. Такі спостереження можуть включати:

- прийнятність і своєчасність заходів, яких вживають ті, кого наділено найвищими повноваженнями, у відповідь на питання, порушені аудитором. Якщо значні питання, порушені аудитором у попередніх повідомленнях інформації, не були розглянуті ефективно, для аудитора може бути прийнятним зробити запит, чому не було вжито відповідних заходів, та розглянути повторно порушення цього питання. Це усуває ризик створення уявлення, що аудитор задоволений тим, що це питання відповідно розглянуто або більш не є значущим;
- безсумнівну щирість тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в повідомленні інформації аудитору;
- зацікавленість та можливість тих, кого наділено найвищими повноваженнями, зустрічатися з аудитором без управлінського персоналу;
- безсумнівну здатність тих, кого наділено найвищими повноваженнями, повністю розуміти питання, які порушує аудитор, наприклад, у яких межах ті, кого наділено найвищими повноваженнями, розглядають питання та розпитують про надані їм рекомендації;

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ,  
КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

- труднощі встановлення взаєморозуміння з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо форми, часу та очікуваного загального змісту повідомлень інформації;
- якщо всі або дехто з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, їх безсумнівну обізнаність із тим, як питання, обговорені з аудитором, впливають на більш широкую відповідальність з управління, а також відповідальність управлінського персоналу;
- чи відповідає двостороннє повідомлення інформації між аудитором і тими, кого наділено найвищими повноваженнями, застосовним законодавчим та нормативним вимогам.

Д43. Як зазначено в параграфі 4, ефективне двостороннє повідомлення інформації допомагає як аудитору, так і тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Крім цього, МСА 315 ідентифікує участь тих, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи їх взаємодію із підрозділом внутрішнього аудиту, якщо такий є, та зовнішніми аудитором як елементом середовища контролю суб'єкта господарювання<sup>10</sup>. Недостатнє двостороннє повідомлення інформації може свідчити про незадовільне середовище контролю та впливати на оцінку аудитором ризиків суттєвих викривлень. Існує також ризик того, що аудитор може не отримати достатні та прийнятні аудиторські докази для формування думки про фінансову звітність.

Д44. 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;
- відмовитися від завдання, якщо відмова можлива за застосовним законодавчим чи нормативним актом.

**Документація** (див. параграф 23)

А45. Документація з усного повідомлення інформації може включати копію протоколу, складеного суб'єктом господарювання, яка зберігається як частина аудиторської документації, якщо такий протокол є прийнятним записом повідомлення інформації.

<sup>10</sup> МСА 315, параграф Д70.

## Додаток 1

(див. параграф 3)

### **Конкретні вимоги МСКЯ 1 та інших МСА, які стосуються повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями**

У цьому додатку ідентифіковано параграфи МСКЯ 1<sup>1</sup> та інших МСА, чинних для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше, в яких вимагається повідомлення інформації про конкретні питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Цей перелік не є заміною розгляду вимог і матеріалів для застосування та інших пояснювальних матеріалів у цих МСА.

- МСКЯ 1 *«Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»* – параграф 30 а.
- МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»* – параграфи 21, 38 в, і та 40–42.
- МСА 250 *«Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»* – параграфи 14, 19 та 22–24.
- МСА 265 *«Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»* – параграф 9.
- МСА 450 *«Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»* – параграфи 12–13.
- МСА 505 *«Зовнішні підтвердження»* – параграф 9.
- МСА 510 *«Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»* – параграф 7.
- МСА 550 *«Пов'язані сторони»* – параграф 27.
- МСА 560 *«Подальші події»* – параграфи 7 б-в, 9, 10 а, 13 б, 14 а та 17.
- МСА 570 *«Безперервність»* – параграф 23.
- МСА 600 *«Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»* – параграф 49.
- МСА 705 *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»* – параграфи 14, 19 а та 28.
- МСА 706 *«Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»* – параграф 9.

<sup>1</sup> МСКЯ 1 *«Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»*.

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ,  
КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

- МСА 710 *«Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»* – параграф 18.
- МСА 720 *«Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»* – параграфи 10, 13 та 16.

## Додаток 2

(див. параграфи 16а, Д17)

### Якісні аспекти облікових практик

Повідомлення інформації, якого вимагає параграф 16 а та яке обговорюється у параграфі Д17, може включати такі питання, як:

#### Облікові політики

- Прийнятність облікових політик конкретним обставинам суб'єкта господарювання з урахуванням потреби співвідношення витрат на надання інформації та ймовірних вигід для користувачів фінансової звітності суб'єкта господарювання. Якщо існують прийнятні альтернативні облікові політики, повідомлення інформації може містити ідентифікацію статей фінансової звітності, на які впливає вибір значних облікових політик, а також інформацію про облікові політики, які застосовують подібні суб'єкти господарювання.
- Початковий вибір значних облікових політик та їх зміни, включаючи застосування нових положень з бухгалтерського обліку. Повідомлення інформації може містити: вплив часу і методу застосування зміни в обліковій політиці на поточні та майбутні доходи суб'єкта господарювання; час зміни в обліковій політиці залежно від очікуваних нових положень з бухгалтерського обліку.
- Вплив значних облікових політик у спірних або нових питаннях (або питаннях, що є характерними для певної галузі, зокрема якщо немає авторитетних рекомендацій або консенсусу).
- Вплив часу операцій залежно від періоду, в якому вони були зареєстровані.

#### Облікові оцінки

- Щодо статей, для яких попередні оцінки є значущими, питання, які обговорюються в МСА 540<sup>1</sup>, включаючи, наприклад:
  - ідентифікацію облікових оцінок управлінським персоналом;
  - процес здійснення облікових оцінок управлінським персоналом;
  - ризики суттєвого викривлення;
  - ознаки можливої упередженості управлінського персоналу;
  - розкриття інформації про невизначеність попереднього оцінювання в фінансовій звітності.

<sup>1</sup> МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації».

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ ТИМ,  
КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

**Розкриття інформації в фінансовій звітності**

- Порушені питання та відповідні висловлені судження під час формулювання розкриття особливо чутливої інформації в фінансовій звітності (наприклад, розкриття інформації, що стосується питань визнання доходів, винагороди, безперервності, подальших подій та непередбачених подій).
- Загальна нейтральність, послідовність та зрозумілість розкриття інформації в фінансовій звітності.

**Супутні питання**

- Потенційний вплив на фінансову звітність значних ризиків, доступності ризикам та невизначеності, наприклад незавершеного судового процесу, інформація про які розкривається в фінансовій звітності.
- Міра, якою незвичайні операції, включаючи одноразові суми, визнані протягом періоду, впливають на фінансову звітність, та міра, якою інформація про такі операції окремо розкривається в фінансовій звітності.
- Чинники, які впливають на балансову вартість активів та зобов'язань, включаючи основи визначення суб'єктом господарювання строку корисної експлуатації матеріальних і нематеріальних активів. Повідомлення інформації може пояснити, як вибирали чинники, які впливають на балансову вартість, та як альтернативний вибір вплинув би на фінансову звітність.
- Вибіркове виправлення викривлень, наприклад виправлення викривлень, наслідком яких є збільшення доходів, відображених у звітності, але не виправлення викривлень, наслідком яких є зменшення доходів, відображених у звітності.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 265

## «ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ, ТА УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1–3
Дата набрання чинності . . . . .	4
<b>Мета</b> . . . . .	5
<b>Визначення</b> . . . . .	6
<b>Вимоги</b> . . . . .	7–11
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Визначення того, чи ідентифіковано недоліки внутрішнього контролю . . . . .	Д1–Д4
Значні недоліки внутрішнього контролю . . . . .	Д5–Д11
Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю . . . . .	Д12–Д30

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 265 «Повідомлення інформація про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

\* Відповідні зміни в цьому МСА внаслідок видання МСА 610 (переглянутого) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» наберуть чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 р. або пізніше.



ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ  
ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ,  
ТА УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за повідомлення в належний спосіб інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю<sup>1</sup>, 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<sup>2</sup>. МСА 260<sup>3</sup> встановлює додаткові вимоги і надає рекомендації щодо відповідальності аудитора за повідомлення інформації з аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями.
2. Від аудитора вимагається отримати розуміння внутрішнього контролю, яке є важливим для аудиту під час ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення<sup>4</sup>. Здійснюючи такі оцінки ризиків, аудитор розглядає внутрішній контроль для того, щоб розробити аудиторські процедури, які є прийнятними за конкретних обставин, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю. Аудитор може ідентифікувати недоліки внутрішнього контролю не тільки під час процесу оцінки ризиків, а й на будь-якому іншому етапі аудиту. Цей МСА визначає, про які ідентифіковані недоліки аудитору потрібно повідомляти тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінський персонал.
3. Ніщо в цьому МСА не забороняє аудитору повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про інші питання внутрішнього контролю, які аудитор ідентифікував під час аудиту.

### Дата набрання чинності

4. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### Мета

5. Метою аудитора є повідомлення у відповідний спосіб інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю, які аудитор

<sup>1</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», параграфи 4 та 12.

<sup>2</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

<sup>3</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями».

<sup>4</sup> МСА 315, параграф 12. Параграфи Д60–Д65 надають рекомендації щодо заходів контролю, які є доречними для аудиту.

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ  
ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ,  
ТА УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ

ідентифікував під час аудиту та які, за професійним судженням аудитора, є досить важливими, щоб заслуговувати на їх увагу.

### **Визначення**

6. Для цілей МСА наведені далі терміни мають таке значення.
  - а) 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 (див. параграф Д5).
  - б) Недолік внутрішнього контролю існує, якщо:
    - і) контроль розроблений, упроваджений і функціонує так, що неможливо своєчасно попередити або виявити та виправити викривлення у фінансовій звітності, або
    - іі) відсутній контроль, необхідний для своєчасного запобігання або виявлення та виправлення викривлень у фінансовій звітності.

### **Вимоги**

7. Аудитор повинен визначити, чи виявив він на основі виконаної аудиторської роботи один або кілька недоліків внутрішнього контролю (див. параграфи Д1–Д4).
8. Якщо аудитор ідентифікував один або кілька недоліків внутрішнього контролю, він повинен визначити на основі виконаної аудиторської роботи, чи становлять вони значні недоліки окремо або у поєднанні (див. параграфи Д5–Д11).
9. Аудитор повинен своєчасно повідомити у письмовій формі інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані під час аудиту (див. параграфи Д12–Д18, Д27).
10. Аудитор повинен також своєчасно повідомляти інформацію управлінському персоналу належного рівня відповідальності (див. параграфи Д19, Д27):
  - а) у письмовій формі про значні недоліки внутрішнього контролю, яку аудитор повідомив або має намір повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо повідомлення інформації безпосередньо управлінському персоналу буде неприйнятним за конкретних обставин (див. параграфи Д14, Д20–Д21);
  - б) про інші недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані під час аудиту, інформація про які не повідомлялась управлінському персоналу іншими сторонами та які, за професійним судженням аудитора, є досить важливими, щоб заслуговувати на увагу управлінського персоналу (див. параграфи Д22–Д26).

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ  
ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ,  
ТА УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ

11. До інформації у письмовій формі про значні недоліки внутрішнього контролю аудитор повинен включити:
- а) описання недоліків і пояснення їх потенційного впливу (див. параграф Д28);
  - б) достатню інформацію, щоб надати можливість тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу зрозуміти контекст повідомлення. Зокрема, аудитор повинен пояснити, що (див. параграфи Д29–Д30):
    - i) мета аудиту полягала в тому, щоб аудитор висловив думку щодо фінансової звітності;
    - ii) 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;
    - iii) 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.

\* \* \*

## Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

**Визначення того, чи ідентифіковано недоліки внутрішнього контролю** (див. параграф 7)

- Д1. Під час визначення того, чи ідентифіковано один або кілька недоліків внутрішнього контролю, аудитор має обговорити доречні факти та обставини отриманих аудитором результатів з управлінським персоналом належного рівня. Це обговорення дає аудитору можливість своєчасно попередити управлінський персонал про наявність недоліків, про які він не міг знати раніше. Рівень управлінського персоналу, належний для обговорення результатів аудиту, – це рівень управлінського персоналу, обізнаного з внутрішнім контролем, про який йдеться, та вповноваженого вживати виправних заходів щодо будь-яких ідентифікованих недоліків внутрішнього контролю. За деяких обставин може бути неприйнятним, щоб аудитор обговорював отримані результати безпосередньо з управлінським персоналом, наприклад якщо результати ставлять під сумнів чесність або компетентність управлінського персоналу (див. параграф Д20).

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ  
ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ,  
ТА УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ

- Д2. Обговорюючи факти та обставини отриманих аудитором результатів з управлінським персоналом, аудитор може одержати іншу доречну інформацію для подальшого розгляду, зокрема:
- розуміння управлінським персоналом фактичних або підозрюваних причин недоліків;
  - винятки, що є наслідком недоліків, які могли бути помічені управлінським персоналом, наприклад викривлення, які не були попереджені відповідними засобами контролю інформаційних технологій (ІТ);
  - попередні свідчення управлінського персоналу щодо його дій у відповідь на результати.

*Міркування, що стосуються малих підприємств*

- Д3. Хоча ймовірно, що концепції, які покладено в основу заходів контролю на малих підприємствах, будуть подібними до концепцій у великих суб'єктів господарювання, формальні процедури, за якими вони функціонують, будуть відрізнятися. Крім того, малі підприємства можуть вважати певні типи заходів контролю не обов'язковими через процедури контролю, які застосовує управлінський персонал. Наприклад, виняткові повноваження управлінського персоналу надавати кредити клієнтам та затверджувати значні придбання можуть забезпечити ефективний контроль важливих залишків на рахунках і операцій, зменшуючи або усуваючи потребу в більш деталізованих заходах контролю.
- Д4. Крім того, малі підприємства часто мають невелику кількість працівників, що може обмежувати можливість розподілу обов'язків. Проте на малому підприємстві, яким управляє його власник, власник-менеджер може бути в змозі здійснювати більш ефективний нагляд, ніж великий суб'єкт господарювання. Потрібно, щоб цей вищий рівень нагляду управлінського персоналу врівноважував більшу можливість уникнення заходів контролю управлінським персоналом.

**Значні недоліки внутрішнього контролю** (див. параграфи 6 б, 8)

- Д5. 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.
- Д6. Приклади питань, які аудитор може розглядати при визначенні того, чи становить недолік або поєднання недоліків внутрішнього контролю значний недолік, охоплюють:
- ймовірність недоліків, які призводять до суттєвих викривлень у фінансовій звітності в майбутньому;

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ  
ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ,  
ТА УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ

- 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.

Д7. Показники значних недоліків внутрішнього контролю охоплюють, наприклад:

- докази неефективних аспектів середовища контролю, такі як:
  - свідчення того, що значні операції, в яких управлінський персонал фінансово зацікавлений, не перевірялися належно тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
  - ідентифікація шахрайства управлінського персоналу незалежно від того, чи є воно суттєвим, яке не було попереджене внутрішнім контролем суб'єкта господарювання;

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ  
ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ,  
ТА УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ

- незастосування управлінським персоналом прийнятних виправних заходів до значних недоліків, інформація про які повідомлялася раніше;
- відсутність процесу оцінки ризиків у суб'єкта господарювання, коли, як правило, слід очікувати, що він установлений;
- докази неефективного процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання, такі як відсутність ідентифікації ризику суттєвого викривлення управлінським персоналом, який, за очікуванням аудитора, мав би ідентифікувати процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;
- докази неефективної дії у відповідь на ідентифіковані значні ризики (наприклад, відсутність заходів контролю таких ризиків);
- викривлення, виявлені за допомогою аудиторських процедур, які не були попереджені або виявлені та виправлені системою внутрішнього контролю;
- перерахунок раніше оприлюдненої фінансової звітності, щоб відобразити виправлення суттєвого викривлення внаслідок помилки або шахрайства;
- докази нездатності управлінського персоналу здійснювати нагляд за складанням фінансової звітності.

Д8. Заходи контролю можуть розроблятися так, щоб вони окремо чи в поєднанні функціонували для ефективного попередження або виявлення та виправлення викривлень<sup>5</sup>. Наприклад, заходи контролю дебіторської заборгованості можуть складатися з автоматизованих та ручних заходів контролю, призначених для попередження або виявлення й виправлення викривлень у залишку на рахунку. Недолік внутрішнього контролю сам по собі може не бути досить важливим для того, щоб становити значний недолік. Проте поєднання недоліків, які впливають на той самий залишок на рахунку або розкриття інформації, доречне твердження або компонент внутрішнього контролю, може збільшити ризики викривлення настільки, що призводить до значного недоліку.

Д9. У деяких юрисдикціях законодавчі або нормативні акти можуть установлювати вимогу (зокрема, для аудитів зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання), щоб аудитор повідомляв інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, або іншим доречним сторонам (таким як регуляторні органи) про один або кілька конкретних типів недоліків внутрішнього контролю, які аудитор ідентифікував під час аудиту. Якщо законодавчий або нормативний акт установлює

<sup>5</sup> МСА 315, параграф Д66.

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ  
ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ,  
ТА УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ

конкретні терміни та визначення для таких типів недоліків і вимагає, щоб аудитор вживав такі терміни і визначення з метою повідомлення інформації, аудитор їх вживає, повідомляючи інформацію відповідно до законодавчої або нормативної вимоги.

- Д10. Якщо юрисдикція встановила конкретні терміни для зазначення типів недоліків внутрішнього контролю, про які слід повідомляти інформацію, але не визначила такі терміни, аудитор може бути необхідним застосувати судження, щоб визначити питання, які слід повідомляти на додаток до законодавчої або нормативної вимоги. При цьому аудитор може вважати прийнятним взяти до уваги вимоги та рекомендації цього МСА. Наприклад, якщо мета законодавчої або нормативної вимоги полягає в тому, щоб привернути увагу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до певних питань внутрішнього контролю, про які їм слід знати, може бути прийнятним розгляд цих питань як таких, що здебільшого еквівалентні значним недолікам, інформацію про які слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідно до цього МСА.
- Д11. Вимоги цього МСА залишаються застосовними незалежно від того, що законодавчий або нормативний акт може вимагати, щоб аудитор уживав конкретні терміни або визначення.

**Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю**

*Повідомлення інформації про значні недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 9)*

- Д12. Повідомлення інформації про значні недоліки у письмовій формі тим, кого наділено найвищими повноваженнями, відображає важливість цих питань та допомагає тим, кого наділено найвищими повноваженнями, виконувати свої обов'язки з нагляду. МСА 260 установлює важливі міркування стосовно повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо всі з них беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання<sup>6</sup>.
- Д13. Визначаючи, коли повідомляти письмову інформацію, аудитор може розглянути, чи стане отримання повідомлення такої інформації важливим чинником щодо можливості виконання тими, кого наділено найвищими повноваженнями, їх обов'язків з нагляду. Крім того, для зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання у деяких юрисдикціях тим, кого наділено найвищими повноваженнями, може бути потрібним отримати письмове повідомлення інформації від аудитора раніше від дати затвердження фінансової звітності, щоб виконати конкретні обов'язки стосовно внутрішнього контролю з метою виконання нормативних або інших вимог. Іншим суб'єктам господарювання аудитор може надавати письмове повідомлення інформації пізніше. Проте в останньому випадку,

<sup>6</sup> МСА 260, параграф 13.

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ  
ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ,  
ТА УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ

оскільки письмове повідомлення інформації аудитором про значні недоліки є частиною остаточного аудиторського файлу, на письмове повідомлення поширюється основна вимога<sup>7</sup> до аудитора своєчасно завершити формування остаточного аудиторського файлу. МСА 230 зазначає, що прийнятний період часу, в межах якого слід завершити формування остаточного аудиторського файлу, не перевищує, як правило, 60 днів після дати аудиторського висновку<sup>8</sup>.

Д14. Незалежно від часу письмового повідомлення інформації про значні недоліки аудитор може повідомляти про них усно, насамперед управлінський персонал, та за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щоб допомогти їм своєчасно вжити виправних заходів із метою мінімізації ризиків суттєвого викривлення. Проте це не звільняє аудитора від відповідальності за повідомлення інформації про значні недоліки у письмовій формі, як цього вимагає цей МСА.

Д15. 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, охоплюють, наприклад:

- характер суб'єкта господарювання. Наприклад, повідомлення інформації, що вимагається для суб'єкта господарювання, який становить державний інтерес, може відрізнитися від повідомлення інформації для суб'єкта господарювання, який не становить державного інтересу;
- розмір і складність суб'єкта господарювання. Наприклад, повідомлення інформації, що вимагається для складного суб'єкта господарювання, може відрізнитися від повідомлення інформації для суб'єкта господарювання, який займається простим бізнесом;
- характер значних недоліків, ідентифікованих аудитором;
- структуру управління суб'єктом господарювання. Наприклад, може бути потрібною більш детальна інформація, якщо до складу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, входять особи, які не мають значного досвіду в галузі або у сферах діяльності суб'єкта господарювання, на які він впливає;
- законодавчі або нормативні вимоги до повідомлення інформації про конкретні типи недоліків внутрішнього контролю.

Д16. Управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть уже знати про значні недоліки, які аудитор ідентифікував під час аудиту, але могли не виправляти їх через витрати

<sup>7</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграф 14.

<sup>8</sup> МСА 230, параграф Д21.



ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ  
ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ,  
ТА УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ

або з інших міркувань. Відповідальність за оцінку витрат і вигід упровадження виправних заходів несе управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями. Відповідно вимога параграфу 9 застосовується незалежно від міркувань щодо витрат або інших міркувань, які управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть вважати важливими, визначаючи, чи виправляти такі недоліки.

- Д17. Той факт, що аудитор повідомив інформацію про значний недолік тим, кого наділено найвищими повноваженнями, і управлінському персоналу під час попереднього аудиту, не виключає потреби для аудитора повторити повідомлення інформації, якщо не було вжито виправних заходів. Якщо залишається недолік, інформація про який повідомлялася раніше, повідомлення інформації поточного року може повторювати описання із попереднього повідомлення або просто містити посилання на попереднє повідомлення інформації. Аудитор може надіслати запит управлінському персоналу або за потреби тим, кого наділено найвищими повноваженнями, чому не виправлено значний недолік. Його невиправлення за відсутності логічного обґрунтування саме по собі може становити значний недолік.

Міркування, що стосуються малих підприємств

- Д18. У разі аудиту малих підприємств аудитор може повідомляти менш структуровану інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, ніж у випадку великих підприємств.

*Повідомлення інформації управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю (див. параграф 10)*

- Д19. Як правило, належний рівень управлінського персоналу – це рівень відповідальності та повноважень щодо оцінювання недоліків внутрішнього контролю та вживання необхідних виправних заходів. Стосовно значних недоліків належним рівнем, імовірно, буде головний виконавчий директор або головний фінансовий директор (або особи на еквівалентних посадах), оскільки інформацію про ці питання також слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Що стосується інших недоліків внутрішнього контролю, то належним рівнем може бути управлінський персонал з операційної діяльності, який бере більш безпосередню участь у відповідних аспектах контролю та має повноваження вживати прийнятних виправних заходів.

Повідомлення інформації про значні недоліки внутрішнього контролю управлінському персоналу (див. параграф 10 а)

- Д20. Певні ідентифіковані значні недоліки внутрішнього контролю можуть ставити під сумнів чесність або компетентність управлінського персоналу. Наприклад, можуть існувати докази шахрайства чи свідомого недотримання вимог законодавчих і нормативних актів управлінським

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ  
ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ,  
ТА УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ

персоналом або управлінський персонал може виявитися нездатним здійснювати нагляд за складанням належної фінансової звітності, що може поставити під сумнів його компетентність. Відповідно може бути неприйнятним повідомлення інформації про такі недоліки безпосередньо управлінському персоналу.

Д21. МСА 250 встановлює вимоги та надає рекомендації щодо звітності про ідентифіковане або потенційне недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, включаючи те, коли ті, кого наділено найвищими повноваженнями, самі причетні до такого недотримання вимог<sup>9</sup>. МСА 240 встановлює вимоги та надає рекомендації стосовно повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо аудитор ідентифікував шахрайство або підозрюване шахрайство за участю управлінського персоналу<sup>10</sup>.

Повідомлення інформації про інші недоліки внутрішнього контролю управлінському персоналу (див. параграф 10 б)

Д22. Під час аудиту аудитор може ідентифікувати інші недоліки внутрішнього контролю, які не є значними, проте можуть бути досить важливими, щоб заслуговувати на увагу управлінського персоналу. Визначення того, які інші недоліки внутрішнього контролю заслуговують на увагу управлінського персоналу, є питанням професійного судження за конкретних обставин, враховуючи ймовірність та потенційну величину викривлень, які можуть бути у фінансовій звітності внаслідок таких недоліків.

Д23. Повідомлення інформації про інші недоліки внутрішнього контролю, які заслуговують на увагу управлінського персоналу, необов'язково має бути у письмовій формі, воно може бути усним. У тих випадках, якщо аудитор обговорює факти та обставини отриманих результатів з управлінським персоналом, він може розглянути можливість усного повідомлення інформації управлінському персоналу про інші недоліки під час цих обговорень. Відповідно в подальшому немає потреби офіційно повідомляти таку інформацію.

Д24. Якщо аудитор у попередньому періоді повідомляв інформацію управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю, які не є значними, а управлінський персонал вирішив не виправляти їх через витрати або з інших причин, аудитору не потрібно повторювати інформацію у поточному періоді. Не вимагається також, щоб аудитор повторював інформацію про такі недоліки, якщо її повідомляли раніше управлінському персоналу інші сторони, зокрема внутрішні аудитори або регуляторні органи. Проте аудитору може бути прийнятним повторно

<sup>9</sup> МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності», параграфи 22–28.

<sup>10</sup> МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», параграф 41.

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ  
ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ,  
ТА УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ

повідомити про такі інші недоліки, якщо відбулася зміна управлінського персоналу або якщо увагу аудитора привернула нова інформація, яка змінює попереднє розуміння аудитора та управлінського персоналу стосовно недоліків. Проте невиправлення управлінським персоналом інших недоліків внутрішнього контролю, інформація про які була повідомлена раніше, може стати значним недоліком, інформацію про який слід повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Чи дійсно це так, залежить від судження аудитора за конкретних обставин.

Д25. За деяких обставин ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть прагнути розуміти деталі інших недоліків внутрішнього контролю, інформацію про які аудитор повідомив управлінському персоналу, або бути стисло поінформованими про характер інших недоліків. У інших випадках аудитор може вважати прийнятним інформувати тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про повідомлення інформації про інші недоліки управлінському персоналу. У будь-якому разі залежно від обставин аудитор може повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, інформацію в усній або письмовій формі.

Д26. МСА 260 встановлює важливі міркування стосовно повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо всі вони беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання<sup>11</sup>.

*Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору*  
(див. параграфи 9–10)

Д27. Аудитори державного сектору можуть нести додаткову відповідальність за повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані аудитором під час аудиту, спосіб, ступінь деталізації та сторони повідомлення якої не розглядаються в цьому МСА. Наприклад, може бути потрібним повідомляти інформацію про значні недоліки законодавчому або іншому регуляторному органу. Законодавчий, нормативний акт або інший документ можуть також вимагати від аудиторів державного сектору повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю незалежно від значущості потенційного впливу таких недоліків. Крім того, законодавство може вимагати, щоб аудитори державного сектору надавали звітність про більш загальні питання, пов'язані з внутрішнім контролем, ніж недоліки внутрішнього контролю, про які слід повідомляти згідно із цим МСА, наприклад про заходи контролю, пов'язані з дотриманням вимог законодавчих, нормативних актів або положень контрактів чи угод про надання гранту.

<sup>11</sup> МСА 260, параграф 13.

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ  
ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ,  
ТА УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ

*Зміст повідомлення інформації у письмовій формі про значні недоліки  
внутрішнього контролю (див. параграф 11)*

- Д28. Пояснюючи потенційний вплив значних недоліків, аудитор не потрібно визначати цей вплив кількісно. Якщо доцільно, значні недоліки можна згрупувати для цілей звітності. Аудитор також може включити до повідомлення інформації у письмовій формі пропозиції щодо виправних заходів стосовно недоліків, фактичні або запропоновані дії управлінського персоналу у відповідь, а також пояснення, чи вживав аудитор будь-яких заходів, щоб перевірити, чи запровадив управлінський персонал дії у відповідь.
- Д29. Аудитор може вважати за прийнятне включити таку інформацію, як додатковий контекст, для повідомлення інформації:
- зазначення того, що якби аудитор виконав більш докладні процедури щодо внутрішнього контролю, він міг би ідентифікувати більше недоліків, про які слід повідомляти, або дійшов би висновку про те, що інформацію про деякі з ідентифікованих недоліків фактично було б не потрібно повідомляти;
  - зазначення того, що така інформація була повідомлена для цілей тих, кого наділено найвищими повноваженнями, і вона може бути невідповідною в інших цілях.
- Д30. Законодавчий або нормативний акт може вимагати, щоб аудитор або управлінський персонал надавав копію письмового повідомлення інформації аудитором про значні недоліки належним регуляторним органам. Якщо це так, письмове повідомлення інформації аудитором може ідентифікувати такі регуляторні органи.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 300**  
**«ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ**  
**ЗВІТНОСТІ»**

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше)\*

**ЗМІСТ**

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Роль та час планування . . . . .	2
Дата набрання чинності . . . . .	3
<b>Мета</b> . . . . .	4
<b>Вимоги</b>	
Участь провідних членів аудиторської групи із завдання . . . . .	5
Діяльність, що передує завданню . . . . .	6
Планування . . . . .	7–11
Документація . . . . .	12
Додаткові міркування щодо перших завдань з аудиту . . . . .	13
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Роль та час планування . . . . .	Д1 – Д3
Участь провідних членів аудиторської групи із завдання . . . . .	Д4
Діяльність, що передує завданню . . . . .	Д5–Д7
Планування . . . . .	Д8–Д15
Документація . . . . .	Д16–Д19
Додаткові міркування щодо перших завдань з аудиту . . . . .	Д20
Додаток. Міркування щодо вибору загальної стратегії аудиту	

\* Відповідні зміни в цьому МСА внаслідок видання МСА 610 (переглянутого) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» наберуть чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 р. або пізніше.

## ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 300 «Планування аудиту фінансової звітності» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за планування аудиту фінансової звітності. Цей МСА написаний у контексті постійного аудиту. Додаткові міркування стосовно першого завдання з аудиту ідентифіковано окремо.

### Роль та час планування

2. Планування аудиту включає встановлення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту. Адекватне планування допомагає у виконанні аудиту фінансової звітності, зокрема (див. параграфи Д1 – Д3):
  - Допомагає аудитору приділити відповідну увагу важливим сферам аудиту.
  - Допомагає аудитору своєчасно ідентифікувати та вирішувати потенційні проблеми.
  - Допомагає аудитору належно організувати й управляти завданням з аудиту з метою його ефективного та кваліфікованого виконання.
  - Допомагає обрати членів аудиторської групи із завдання, що мають відповідний рівень підготовки та компетентності, щоб діяти у відповідь на очікувані ризики, а також спрощує належний розподіл роботи між ними.
  - Полегшує управління та нагляд за членами аудиторської групи із завдання, а також огляд їх роботи.
  - Допомагає (де це застосовно) координувати роботу аудиторів компонентів та експертів.

### Дата набрання чинності

3. Цей МСА чинний для аудиту фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

## Мета

4. Метою аудитора є планування аудиту так, щоб його можна було виконати ефективно.

## Вимоги

### Участь провідних членів аудиторської групи із завдання

5. Партнер із завдання та інші провідні члени групи із завдання мають брати участь в плануванні аудиту, включаючи планування й участь в обговоренні між членами групи із завдання (див. параграф Д4).

**Діяльність, що передує завданню**

6. На початку поточного завдання з аудиту аудитор повинен виконати такі дії:
  - а) Виконати процедури відповідно до вимог МСА 220 стосовно продовження стосунків з клієнтом та конкретного завдання з аудиту<sup>1</sup>;
  - б) Оцінити дотримання відповідних етичних вимог, включаючи незалежність, відповідно до вимог МСА 220<sup>2</sup>;
  - в) Отримати розуміння умов завдання відповідно до вимог МСА 210<sup>3</sup> (див. параграфи Д5–Д7).

**Планування**

7. Аудитор має визначити загальну стратегію аудиту, яка б установлювала обсяг, час і напрям аудиту, а також спрямовувала розробку плану аудиту.
8. Розробляючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен:
  - ідентифікувати характеристики завдання, які визначатимуть його обсяг;
  - встановити звітні цілі завдання для планування часу аудиту та характеру необхідного повідомлення інформації;
  - розглянути чинники, які з погляду професійного судження аудитора є важливими для спрямування зусиль аудиторської групи із завдання;
  - розглянути діяльність, що передує завданню, та, якщо це застосовно, чи є належними знання суб'єкта господарювання за результатами виконання інших завдань партнером із завдання;
  - уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання (див. параграфи Д8–Д11).
9. Аудитор має розробити план аудиту з описом:
  - а) характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків, як визначено у МСА 315<sup>4</sup>;
  - б) характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено у МСА 330<sup>5</sup>;

<sup>1</sup> МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», параграфи 12–13.

<sup>2</sup> МСА 220, параграфи 9–11.

<sup>3</sup> МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту», параграфи 9–13.

<sup>4</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

<sup>5</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».



- в) інших запланованих аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання вимог МСА під час виконання завдання (див. параграф Д12).
- 10. Під час виконання аудиту аудитор має доповнювати та змінювати загальну стратегію і план аудиту в разі потреби (див. параграф Д13).
- 11. Аудитор має планувати характер, час і обсяг управління та нагляду за членами аудиторської групи із завдання, а також огляд їх роботи (див. параграфи Д14–Д15).

#### Документація

- 12. Аудитор повинен включити в аудиторську документацію<sup>6</sup>:
  - а) загальну стратегію аудиту;
  - б) план аудиту;
  - в) будь-які важливі зміни, внесені під час виконання завдання з аудиту, в загальну стратегію та план аудиту, а також причини внесення цих змін (див. параграфи Д16–Д19).

#### Додаткові міркування щодо перших завдань з аудиту

- 13. До початку виконання першого завдання з аудиту аудитор має виконати такі дії:
  - а) виконати процедури відповідно до вимог МСА 220 стосовно прийняття клієнта та конкретного завдання з аудиту<sup>7</sup>;
  - б) звернутися до попереднього аудитора, якщо змінився аудитор, згідно з відповідними етичними вимогами (див. параграф Д20).

\* \* \*

## Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

### Роль та час планування (див. параграф 2)

- Д1. Характер та обсяг заходів з планування залежать від розміру і складності суб'єкта господарювання, попереднього досвіду роботи з таким суб'єктом господарювання провідних членів аудиторської групи із завдання та змін в умовах, що відбуваються під час виконання завдання з аудиту.
- Д2. Планування є не окремим етапом аудиту, а швидше безперервним і повторюваним процесом, який часто розпочинається невдовзі після (або у зв'язку із) завершення попереднього аудиту та продовжується до завершення поточного завдання з аудиту. При цьому планування включає

<sup>6</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграфи 8–11 та Д6.

<sup>7</sup> МСА 220, параграфи 12–13.

## ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

розгляд часу виконання певних дій та аудиторських процедур, які потрібно завершити до виконання подальших аудиторських процедур. Наприклад, планування включає розгляд (до ідентифікації та оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення) таких питань, як:

- Аналітичні процедури, що будуть виконуватись як процедури оцінки ризиків.
- Вивчення законодавчої та нормативної бази, що застосовуються до суб'єкта господарювання, та дотримання суб'єктом господарювання її вимог.
- Визначення суттєвості.
- Залучення експертів.
- Виконання інших процедур оцінки ризиків.

ДЗ. Аудитор може вирішити обговорити елементи планування з управлінським персоналом суб'єкта господарювання для полегшення виконання й керування завданням з аудиту (наприклад, для координації виконання деяких запланованих аудиторських процедур з роботою персоналу суб'єкта господарювання). Хоча такі обговорення відбуваються досить часто, розробка загальної стратегії та плану аудиту залишаються обов'язком аудитора. Обговорення питань, які входять до загальної стратегії або плану аудиту, вимагає уважності для того, щоб не поставити під загрозу ефективність аудиту. Наприклад, обговорення характеру та часу детальних аудиторських процедур з управлінським персоналом може поставити під загрозу ефективність аудиту, роблячи такі процедури занадто передбачуваними.

**Участь провідних членів аудиторської групи із завдання** (див. параграф 5)

Д4. Участь партнера із завдання та інших провідних членів аудиторської групи із завдання в плануванні аудиту дає змогу використати їх досвід та інтуїцію, внаслідок чого підвищується ефективність процесу планування<sup>8</sup>.

**Діяльність, що передує завданню** (див. параграф 6)

Д5. Діяльність, що передує завданню, визначена у параграфі 6, на початку поточного аудиту допомагає аудитору ідентифікувати й оцінити події або обставини, що можуть негативно вплинути на його здатність спланувати та виконати завдання з аудиту.

<sup>8</sup> У МСА 315 (параграф 10) визначено вимоги та надано поради щодо обговорення аудиторської групою із завдання чутливості суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення фінансової звітності. В МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» (параграф 15) надано поради стосовно привертання уваги під час таких обговорень щодо чутливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

- Д6. Виконання такої діяльності, що передує завданню, дає можливість аудитору спланувати завдання, в якому:
- Він зберігатиме необхідну незалежність і здатність його виконувати.
  - Немає питань щодо чесності управлінського персоналу, які могли б негативно вплинути на готовність аудитора продовжувати виконання завдання.
  - Відсутнє непорозуміння з клієнтом щодо умов завдання.
- Д7. Розгляд аудитором продовження стосунків із клієнтом і відповідних етичних вимог, включаючи незалежність, триває протягом усього завдання з аудиту, оскільки змінюються його умови та обставини. Виконання початкових процедур продовження стосунків із клієнтом та оцінки відповідних етичних вимог (включаючи незалежність) на початку аудиту поточного року означає, що такі процедури будуть завершені до виконання інших важливих дій, які стосуються аудиту поточного року. Для постійних завдань з аудиту такі початкові процедури часто відбуваються невдовзі після завершення попереднього аудиту.

### Планування

*Загальна стратегія аудиту* (див. параграфи 7–8)

- Д8. Процес визначення загальної стратегії аудиту допомагає аудитору вирішувати (за умови завершення виконання процедур оцінки ризиків) такі питання, як:
- ресурси, необхідні для конкретних сфер аудиту, наприклад використання у сферах високого ризику членів аудиторської групи, що мають відповідний досвід, або залучення експертів зі складних питань;
  - кількість ресурсів, необхідних для покриття конкретних сфер аудиту, наприклад кількість членів аудиторської групи, призначених для спостереження за процесом інвентаризації у важливих місцях, обсяг перевірки роботи інших аудиторів у разі аудиту групи або бюджет часу аудиту в годинах, який потрібно виділити для покриття сфер підвищеного ризику;
  - час застосування таких ресурсів, наприклад на проміжному етапі аудиту або на основні дати зміни облікових періодів;
  - управління, використання та нагляд за такими ресурсами, наприклад графік проведення інструктажів і нарад групи за результатами роботи, проведення огляду результатів роботи партнером та менеджером із завдання (зокрема, на території суб'єкта господарювання або за її межами), а також проведення огляду якості виконання завдання.

## ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- Д9. У додатку наведено приклади важливих питань, які слід брати до уваги під час визначення загальної стратегії аудиту.
- Д10. Після визначення загальної стратегії аудиту потрібно розробити план аудиту, спрямований на розгляд різних питань, ідентифікованих у загальній стратегії аудиту, з урахуванням необхідності досягнення цілей аудиту через ефективне використання ресурсів аудитора. Визначення загальної стратегії та детального плану аудиту не обов'язково є окремими або послідовними процесами; вони швидше тісно взаємопов'язані, оскільки зміни в одному можуть призвести до відповідних змін в іншому.

*Міркування, що стосуються малих підприємств*

- Д11. Аудит малих підприємств може виконуватися зовсім невеликою групою аудиторів. Часто аудит малих підприємств виконує партнер із завдання (який може бути одноосібним професійним бухгалтером-практиком) разом із одним членом аудиторської групи із завдання (або взагалі без групи). Малий розмір групи спрощує координацію й обмін інформацією між її членами. Визначення загальної стратегії аудиту малого підприємства не повинно бути складним або трудомістким завданням. Це залежить від розміру підприємства та аудиторської групи із завдання, а також від складності аудиту. Наприклад, короткий меморандум, підготовлений при завершенні попереднього аудиту на основі результатів перевірки робочих документів і висвітлення питань, ідентифікованих під час щойно завершеного аудиту, та оновлений у поточному періоді відповідно до результатів обговорень із власником-керівником підприємства, може використовуватись як документально зафіксована стратегія аудиту для поточного завдання з аудиту, якщо він охоплює питання, зазначені у параграфі 8.

*План аудиту (див. параграф 9)*

- Д12. План аудиту є більш детальним, ніж загальна стратегія аудиту, оскільки він включає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які будуть виконувати члени аудиторської групи із завдання. Планування таких аудиторських процедур відбувається протягом усього періоду аудиту, оскільки план цього завдання з аудиту постійно уточнюється. Наприклад, планування аудиторських процедур оцінки ризиків відбувається на початку процесу аудиту. При цьому планування характеру, часу й обсягу конкретних подальших аудиторських процедур залежить від результатів виконання процедур оцінки ризиків. Крім того, аудитор може розпочати виконання подальших аудиторських процедур для деяких класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації ще до планування всіх інших подальших аудиторських процедур.

*Зміни в плані під час виконання аудиту (див. параграф 10)*

- Д13. У результаті непередбачених подій, змін в обставинах або аудиторських доказів, отриманих під час виконання аудиторських процедур, у аудитора

може виникнути необхідність модифікувати загальну стратегію аудиту та план аудиту і, як наслідок, заплановані характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур виходячи із переоцінки раніше оцінених ризиків. Така необхідність може виникати тоді, коли аудитор отримує інформацію, яка значно відрізняється від тієї, що була доступною йому під час планування аудиторських процедур. Наприклад, аудиторські докази, отримані під час виконання процедур по суті, можуть суперечити аудиторським доказам, отриманим під час тестування заходів внутрішнього контролю.

*Управління, нагляд та огляд* (див. параграф 11)

Д14. Характер, час та обсяг управління і нагляду за членами аудиторської групи із завдання, а також огляд їх роботи залежать від багатьох чинників, зокрема:

- Розміру та складності суб'єкта господарювання.
- Сфери аудиту.
- Оцінених ризиків суттєвого викривлення (наприклад, підвищення оцінених ризиків для певної сфери аудиту зазвичай вимагає відповідного збільшення обсягу та своєчасності управління і нагляду за членами аудиторської групи із завдання, а також більш детального огляду їх роботи).
- Можливостей і компетентності окремих членів аудиторської групи, що виконують завдання з аудиту.

У МСА 220 містяться подальші поради щодо управління, нагляду та огляду аудиторської роботи<sup>9</sup>.

Міркування, що стосуються малих підприємств

Д15. Якщо аудит виконується виключно партнером із завдання, питання управління і нагляду за членами аудиторської групи із завдання, а також огляд їх роботи не виникають. У таких випадках партнер із завдання, який особисто виконав усі аспекти роботи, буде знати всі суттєві питання. Формування об'єктивного погляду на відповідність суджень, зроблених під час аудиту, може створювати практичні проблеми, якщо весь аудит виконує одна людина. Якщо аудит виконує одноосібний професійний бухгалтер-практик та існують особливо складні або незвичайні питання, може виявитись бажаним отримати консультацію інших досвідчених аудиторів або професійної аудиторської організації.

**Документація** (див. параграф 12)

Д16. Документація із загальної стратегії аудиту являє собою реєстрацію основних рішень, які вважаються необхідними для належного

<sup>9</sup> МСА 220, параграфи 15–17.

планування аудиту та надання інформації про важливі питання аудиторській групі із завдання. Наприклад, аудитор може підсумовувати загальну стратегію аудиту у вигляді меморандуму, що містить основні рішення стосовно загального обсягу, часу та проведення аудиту.

- Д17. Документація з плану аудиту є реєстрацією запланованих характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень відповідно до оцінених ризиків. Вона також використовується як реєстрація належного планування процедур аудиту, яка дає змогу перевірити й ухвалити такі процедури перед їх виконанням. Аудитор може використовувати стандартні аудиторські програми або контрольні листи на завершення аудиту, належно пристосовані для відображення обставин конкретного завдання.
- Д18. Реєстрація значних змін у загальній стратегії та плані аудиту, а також змін внаслідок цього у запланованих характері, часі та обсязі виконання аудиторських процедур пояснює причини таких значних змін та описує кінцеву загальну стратегію і план аудиту, прийняті для завдання. Вона також відображає дії у відповідь на значні зміни, що відбуваються під час аудиту.

*Міркування, що стосуються малих підприємств*

- Д19. Як показано в параграфі Д11, відповідний короткий меморандум може виступати як документально підтверджена стратегія аудиту малих підприємств. Для плану аудиту стандартні аудиторські програми або контрольні листи (див. параграф Д17), складені з урахуванням незначної кількості заходів внутрішнього контролю, що притаманно для малих підприємств, можуть використовуватися за умови, якщо вони пристосовані до обставин конкретного завдання, включаючи оцінки ризиків аудитором.

**Додаткові міркування щодо перших завдань з аудиту** (див. параграф 13)

- Д20. Призначення та мета планування аудиту залишаються незмінними незалежно від того, чи є аудит першим або постійним завданням. Однак для першого аудиту аудитором може бути потрібно розширити заходи з планування, оскільки зазвичай у нього немає попереднього досвіду з таким суб'єктом господарювання, який враховується під час планування постійних завдань. Для завдання з першого аудиту додаткові питання, які аудитор може розглядати під час визначення загальної стратегії та плану аудиту, включають:
- Домовленості, якщо це не заборонено законодавчими або нормативними актами, з попереднім аудитором, наприклад для перегляду його робочої документації.
  - Будь-які важливі питання (включаючи застосування облікових принципів або стандартів аудиту та фінансової звітності), що

## ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

обговорювалися з управлінським персоналом у зв'язку з вибором аудитора, інформування тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо цих питань, а також вплив цих питань на загальну стратегію та план аудиту.

- Аудиторські процедури, необхідні для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно залишків на початок періоду<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду».

**Додаток**

(див. параграфи 7–8, Д8–Д11)

**Міркування щодо вибору загальної стратегії аудиту**

У цьому додатку наведено приклади питань, які аудитор може розглядати під час визначення загальної стратегії аудиту. Багато з цих питань також впливатимуть на детальний план аудиту. Наведені приклади стосуються широкого спектра питань, застосовних до багатьох завдань. Хоча розгляд деяких із зазначених нижче питань може вимагатись іншими МСА, не всі з них стосуються кожного завдання з аудиту, тому їх перелік не є вичерпним.

**Характеристики завдання**

- Концептуальна основа фінансової звітності, відповідно до якої підготовлено фінансову інформацію, що підлягає аудиту, включаючи будь-яку необхідність в узгодженні з іншими концептуальними основами фінансової звітності.
- Галузеві вимоги до звітності, наприклад звіти, що вимагаються органами, які регулюють діяльність галузі.
- Очікуваний обсяг аудиту, включаючи кількість місць розташування компонентів, що підлягають аудиту.
- Характер контролю між материнською компанією та її компонентами, що визначає, як консолідуватиметься фінансова звітність групи.
- Обсяг перевірки компонентів іншими аудиторами.
- Характер сегментів, що підлягають аудиту, включаючи потребу в спеціалізованих знаннях.
- Застосовувана валюта звітності, включаючи будь-яку необхідність у перерахунку валюти для фінансової інформації, що підлягає аудиту.
- Необхідність у проведенні законодавчо встановленого аудиту окремих фінансових звітів на додаток до аудиту з метою консолідації фінансової звітності.
- Доступність результатів роботи внутрішніх аудиторів і ступінь потенційної довіри аудитора до їх роботи.
- Використання суб'єктом господарювання послуг організацій, що ті надають, та шляхи отримання аудитором доказів щодо структури або функціонування заходів внутрішнього контролю цих організацій.
- Очікуване використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх завдань з аудиту, наприклад доказів стосовно процедур оцінки ризиків і тестів заходів внутрішнього контролю.



- Вплив інформаційних технологій на аудиторські процедури, включаючи наявність даних та очікуваний ступінь використання комп'ютеризованих методів аудиту.
- Координація очікуваного обсягу і часу виконання аудиту з будь-якими оглядами проміжної фінансової інформації та вплив отриманої під час таких оглядів інформації на аудит.
- Наявність персоналу та даних клієнта.

#### **Цілі звіту, час аудиту та характер повідомлення інформації**

- Графік звітності суб'єкта господарювання, наприклад проміжні та кінцеві етапи.
- Організація зустрічей з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, для обговорення характеру, часу та обсягу аудиторської роботи.
- Обговорення з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, питань очікуваного типу та часу звітів, які слід надати, а також повідомлення іншої інформації у письмовій чи усній формі, включаючи звіт аудитора, листи управлінському персоналу і повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.
- Обговорення з управлінським персоналом питань стосовно очікуваного повідомлення інформації про стан виконання аудиту всього завдання.
- Повідомлення аудиторам компонентів стосовно очікуваних типів і часу звітів, які слід надати, та іншої інформації, пов'язаної з аудитом компонентів.
- Очікуваний характер і час повідомлення між членами аудиторської групи із завдання, включаючи характер та час проведення зустрічей групи, а також час огляду виконаної роботи.
- Визначення того, чи очікуються будь-які повідомлення третім сторонам, включаючи відповідальність, визначену законодавчо або за контрактом щодо звіту за наслідками аудиту.

#### **Значні чинники діяльності, що передують завданню, та знання, отримані за іншими завданнями**

- Визначення суттєвості відповідно до МСА 320<sup>1</sup> та якщо це застосовно:
  - Визначення суттєвості для компонентів і повідомлення про це аудиторам компонентів згідно з вимогами МСА 600<sup>2</sup>.
  - Попередня ідентифікація значних компонентів та суттєвих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації.

<sup>1</sup> МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту».

<sup>2</sup> МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)», параграфи 21–23 та 40 в.

## ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- Попередня ідентифікація сфер з підвищеним ризиком суттєвого викривлення.
- Вплив оціненого ризику суттєвого викривлення на рівні значної фінансової звітності на управління, нагляд та огляд.
- Спосіб донесення аудитором до членів аудиторської групи із завдання особливого значення дотримання принципів сумніву та професійного скептицизму під час збору й оцінки аудиторських доказів.
- Результати попередніх аудитів, що включали оцінку ефективності функціонування внутрішнього контролю, а також характер ідентифікованих недоліків та дії, спрямовані на їх усунення.
- Обговорення питань, що можуть вплинути на аудит, із персоналом фірми, який відповідає за надання інших послуг суб'єкту господарювання.
- Докази обов'язків управлінського персоналу в розробці, впровадженні та підтриманні дієвого внутрішнього контролю, включаючи докази прийнятної документації такого внутрішнього контролю.
- Обсяг операцій, який може визначити, чи є більш ефективним для аудитора довіряти внутрішньому контролю.
- Значення, яке надається в межах усього суб'єкта господарювання внутрішньому контролю як засобу забезпечення успішної господарської діяльності.
- Важливі досягнення в бізнесі, що впливають на суб'єкт господарювання, включаючи зміни в інформаційних технологіях і процесах бізнесу, зміни в складі провідного управлінського персоналу, а також придбання, злиття й вилучення капіталу.
- Важливі події в галузі, наприклад зміни в нормативних актах, що регулюють галузь, чи поява нових вимог до звітування.
- Важливі зміни в концептуальній основі фінансової звітності, наприклад зміни в стандартах бухгалтерського обліку.
- Інші застосовні важливі зміни, наприклад зміни у правовому середовищі, що впливають на суб'єкт господарювання.

### **Характер, час та обсяг ресурсів**

- Підбір аудиторської групи із завдання (включаючи, якщо це потрібно, відповідального за перевірку контролю якості виконання завдання) та розподіл роботи між її членами, включаючи призначення членів групи із належним досвідом для роботи в сферах із можливим високим ризиком суттєвого викривлення.
- Розробка бюджету завдання, включаючи урахування відповідного часу, зарезервованого для роботи в сферах із можливим високим ризиком суттєвого викривлення.

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 315

# «ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Дата набрання чинності . . . . .	2
<b>Мета</b> . . . . .	3
<b>Визначення</b> . . . . .	4
<b>Вимоги</b>	
Процедури оцінки ризиків та пов'язані дії . . . . .	5–10
Необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль . . . . .	11–24
Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення . . . . .	25–31
Документація . . . . .	32
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Процедури оцінки ризиків та пов'язані дії . . . . .	Д1–Д16
Необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль . . . . .	Д17–Д104
Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення . . . . .	Д105–Д130
Документація . . . . .	Д131–Д134
Додаток 1. Компоненти внутрішнього контролю	
Додаток 2. Умови та події, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення	

\* Відповідні зміни в цьому МСА внаслідок видання МСА 610 (переглянутого) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» наберуть чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 р. або пізніше.

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ  
РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

*Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».*

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи внутрішній контроль цього суб'єкта господарювання.

### Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

## Мета

3. Метою аудитора є ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки на рівні фінансового звіту тверджень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль, у такий спосіб забезпечивши основу для розробки і впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення.

## Визначення

4. Для цілей цього МСА наведені далі терміни мають такі значення:
  - а) 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;
  - б) бізнес-ризик – ризик, що є наслідком значущих умов, подій, обставин, діяльності або бездіяльності, які можуть негативно впливати на здатність суб'єкта господарювання досягти своїх цілей та реалізувати стратегії, а також ризик, що є наслідком встановлення невідповідних цілей і стратегій;
  - в) внутрішній контроль – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів. Термін «заходи контролю» стосується будь-яких аспектів одного чи кількох компонентів внутрішнього контролю;

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- г) процедури оцінки ризиків – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, визначення й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки на рівні фінансової звітності та тверджень;
- г) значний ризик – ідентифікований та оцінений ризик суттєвого викривлення, що, за судженням аудитора, потребує спеціального розгляду аудитором.

### **Вимоги**

#### **Процедури оцінки ризиків та пов'язані дії**

5. Аудитор повинен виконати процедури оцінки ризиків для забезпечення основи для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та тверджень. Однак процедури оцінки ризиків самі по собі не надають достатніх та прийнятних аудиторських доказів, на яких ґрунтується думка аудитора (див. параграфи Д1–Д5).
6. Процедури оцінки ризиків мають включати таке:
  - а) подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, які, на думку аудитора, можуть мати інформацію, яка, ймовірно, може допомогти при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки (див. параграф Д6);
  - б) аналітичні процедури (див. параграфи Д7–Д10);
  - в) спостереження та перевірка (див. параграф Д11).
7. Аудитор повинен визначити, чи є доречною інформація, отримана під час затвердження клієнта аудитора або продовження контракту, для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення.
8. Якщо партнер із завдання виконав інші завдання для суб'єкта господарювання, він повинен визначити, чи є отримана інформація доречною для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення.
9. Якщо аудитор має намір використати інформацію, яку він отримав під час своєї минулої роботи із суб'єктом господарювання та під час проведення аудиторських процедур у ході попередніх аудитів, він повинен визначити, чи сталися з моменту проведення попереднього аудиту зміни, які можуть вплинути на доречність такої інформації для поточного аудиту (див. параграфи Д12–Д13).
10. Партнер із завдання та інші провідні члени аудиторської групи із завдання повинні обговорити чутливість фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення та застосування застосовної концептуальної основи фінансової звітності до фактів і обставин суб'єкта

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

господарювання. Партнер із завдання повинен визначити, які питання потрібно довести до відома членів аудиторської групи із завдання, які не беруть участі в обговоренні (див. параграфи Д14–Д16).

### **Необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль**

*Суб'єкт господарювання та його середовище*

11. Аудитор повинен отримати розуміння такого:
  - а) доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, включаючи застосовну концептуальну основу фінансової звітності (див. параграфи Д17–Д22);
  - б) характер суб'єкта господарювання, в тому числі:
    - i) його діяльність;
    - ii) структуру його власності та корпоративного управління;
    - iii) види інвестицій, які суб'єкт господарювання здійснює та планує здійснити, включаючи інвестиції у підприємства спеціального призначення; та
    - iv) структуру і спосіб фінансування суб'єкта господарювання, для того щоб мати розуміння класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, які можна очікувати у фінансовій звітності (див. параграфи Д23–Д27);
  - в) вибір і застосування суб'єктом господарювання облікової політики, включаючи причини для внесення змін до неї. Аудитор повинен оцінити, чи є облікова політика суб'єкта господарювання прийнятною для його діяльності та чи відповідає вона застосовній концептуальній основі фінансової звітності й обліковим політикам, які застосовуються у відповідній галузі (див. параграф Д28);
  - г) цілі та стратегії суб'єкта господарювання і пов'язані з ними бізнес-ризик, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення (див. параграфи Д29–Д35);
  - г) оцінка та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання (див. параграфи Д36–Д41).

*Внутрішній контроль суб'єкта господарювання*

12. Аудитор повинен отримати розуміння внутрішнього контролю, доречного для аудиту. Хоча більшість заходів контролю, доречних для аудиту, ймовірно, стосуються фінансової звітності, не всі заходи контролю, що стосуються фінансової звітності, є доречними для аудиту. Рішення, чи є захід контролю окремо або у поєднанні з іншими заходами доречним для аудиту, є питанням професійного судження аудитора (див. параграфи Д42–Д65).

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

Характер та обсяг розуміння доречних заходів контролю

13. При отриманні розуміння заходів контролю, що є доречними для аудиту, аудитор повинен оцінити їх структуру та визначити, чи були вони впроваджені, через виконання відповідних процедур на додаток до подання запиту до персоналу суб'єкта господарювання (див. параграфи Д66–Д68).

Компоненти внутрішнього контролю

Середовище контролю

14. Аудитор має отримати розуміння середовища контролю. Для цього він повинен оцінити таке:
  - а) чи створив та підтримує управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, культуру чесності й етичної поведінки; та
  - б) чи створюють у сукупності елементи середовища контролю прийнятну основу для інших компонентів внутрішнього контролю та чи справляють недоліки середовища контролю негативний вплив на ці інші компоненти (див. параграфи Д69–Д78).

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання

15. Аудитор повинен отримати розуміння того, чи передбачено у суб'єкта господарювання процес для:
  - а) ідентифікації бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансової звітності;
  - б) оцінки значущості ризиків;
  - в) оцінки ймовірності їх виникнення; та
  - г) прийняття рішень про механізми розгляду цих ризиків (див. параграф Д79).
16. Якщо суб'єкт господарювання встановив такий процес (далі у тексті – процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання), аудитор повинен отримати розуміння такого процесу та його результатів. Якщо аудитор ідентифікує ризики суттєвого викривлення, які не вдалося ідентифікувати управлінському персоналу, він повинен оцінити, чи існує будь-який основний ризик, який, на думку аудитора, мав бути ідентифікований процесом оцінки ризиків суб'єкта господарювання. Якщо такий ризик існує, аудитор повинен отримати розуміння того, чому цей процес не зміг його ідентифікувати та оцінити, чи є цей процес прийнятним за таких обставин, або визначити, чи існують суттєві недоліки внутрішнього контролю щодо процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання.
17. Якщо суб'єкт господарювання не встановив такого процесу або процес є несистематичним, аудитор повинен обговорити з управлінським



## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

персоналом, чи були виявлені доречні для цілей фінансової звітності бізнес-ризиків та в який спосіб їх було розглянуто. Аудитор повинен оцінити, чи є прийнятною за таких обставин відсутність задокументованого процесу оцінки ризиків, або визначити, чи є це суттєвим недоліком внутрішнього контролю (див. параграф Д80).

Інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, доречні для фінансової звітності, та повідомлення інформації

18. Аудитор повинен отримати розуміння інформаційної системи, включаючи пов'язані бізнес-процеси, доречні для фінансової звітності, включаючи такі сфери:
  - а) класи операцій у діяльності суб'єкта господарювання, які є значними для фінансової звітності;
  - б) процедури у рамках як системи інформаційних технологій (ІТ), так і ручних систем для ініціалізації, запису, обробки, коригування цих операцій, у разі потреби перенесення до головної бухгалтерської книги та відображення у фінансовій звітності;
  - в) відповідні облікові записи, підтверджувальна інформація та окремі рахунки у фінансовій звітності, які використовуються для ініціалізації, запису, обробки та реєстрації операцій; це включає виправлення неправильної інформації та те, як інформація переноситься до головної бухгалтерської книги. Записи можуть вестися вручну або в електронній формі;
  - г) як інформаційна система реєструє події та умови, які не є операціями та які є значними для фінансової звітності;
  - г) процес фінансової звітності, який застосовується для складання фінансової звітності суб'єкта господарювання, включаючи значні облікові оцінки та розкриття; і
  - д) заходи контролю за журнальними записами, включаючи нестандартні журнальні записи, які роблять для реєстрації разових, незвичайних операцій або коригувань (див. параграфи Д81–Д85).
19. Аудитор повинен отримати розуміння того, як суб'єкт господарювання повідомляє інформацію про ролі та відповідальність щодо фінансової звітності, та суттєві питання, пов'язані з фінансовою звітністю, включаючи (див. параграфи Д86–Д87):
  - а) обмін інформацією між управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями; і
  - б) зовнішній обмін інформацією, наприклад з регуляторними органами.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

### Заходи контролю, доречні для аудиту

20. Аудитор повинен отримати розуміння заходів контролю, доречних для аудиту, які, за його судженням, необхідно розуміти з метою оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень і розробки подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики. Для аудиту не потрібно розуміння всіх заходів контролю, пов'язаних із кожним суттєвим класом операцій, залишком на рахунках та розкриттям інформації у фінансовій звітності або з кожним твердженням щодо них (див. параграфи Д88–Д94).
21. Отримуючи розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, аудитор повинен отримати розуміння того, як суб'єкт господарювання відповів на ризики, що виникають з ІТ (див. параграфи Д95 – Д97).

### Моніторинг заходів контролю

22. Аудитор повинен отримати розуміння основних заходів, які суб'єкт господарювання використовує для моніторингу внутрішнього контролю за фінансовою звітністю, включаючи ті, що стосуються доречних для аудиту заходів контролю, а також те, як суб'єкт господарювання ініціює заходи з виправлення недоліків у своїх заходах контролю (див. параграфи Д98–Д100).
23. Якщо суб'єкт господарювання має підрозділ внутрішнього аудиту<sup>1</sup>, з метою визначення, чи є доречною для аудиту діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, аудитор повинен отримати розуміння такого:
  - а) характер відповідальності підрозділу внутрішнього аудиту та як підрозділ внутрішнього аудиту вписується в організаційну структуру суб'єкта господарювання; і
  - б) заходи, які вживаються або яких треба вжити підрозділом внутрішнього аудиту (див. параграфи Д101–Д103).
24. Аудитор повинен отримати розуміння джерел інформації, яка застосовується у моніторинговій діяльності суб'єкта господарювання, та основу, на підставі якої управлінський персонал вважає цю інформацію достатньо достовірною для цієї мети (див. параграф Д104).

### Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення

25. Аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення:
  - а) на рівні фінансової звітності (див. параграфи Д105–Д108); та

<sup>1</sup> Термін «підрозділ внутрішнього контролю» визначено у МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» (пункт 7а) як: «діяльність з оцінювання, яка організована як підрозділ суб'єкта господарювання або надається йому як послуга. Її функції охоплюють серед іншого перевірку, оцінку та моніторинг достатності й ефективності внутрішнього контролю».

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- б) на рівні твердження для класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації (див. параграфи Д109–Д113) для того, щоб створити основу для розробки й виконання подальших аудиторських процедур.
26. З цією метою аудитор повинен:
- а) ідентифікувати ризики у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи доречні заходи контролю, які стосуються ризиків, і через аналіз класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації у фінансовій звітності (див. параграфи Д114–Д115);
  - б) оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність у цілому і чи впливають вони потенційно на більшість тверджень;
  - в) ув'язати ідентифіковані ризики із тим, що може бути не так на рівні тверджень, урахуовуючи відповідні заходи контролю, які аудитор планує тестувати (див. параграфи Д116–Д118); та
  - г) розглянути ймовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень, і встановити, чи може потенційне викривлення призвести до суттєвого викривлення.

*Ризики, які потребують спеціального розгляду аудитором*

27. У межах оцінки ризиків згідно з процедурою, описаною у параграфі 25, аудитор повинен встановити, чи є будь-які з ідентифікованих ризиків, за судженням аудитора, значними. При здійсненні такого судження аудитор повинен виключити вплив ідентифікованих заходів контролю, що стосуються такого ризику.
28. При здійсненні судження щодо того, які ризики є значними, аудитор повинен проаналізувати щонайменше таке:
- а) чи є ризик ризиком шахрайства;
  - б) чи пов'язаний ризик із нещодавніми значними економічними, обліковими та іншими обставинами і, відтак, потребує особливої уваги;
  - в) складність операцій;
  - г) чи має такий ризик відношення до значних операцій з пов'язаними сторонами;
  - г) рівень суб'єктивності при здійсненні оцінки фінансової інформації, що стосується ризику, особливо таких оцінок, які пов'язані з високим рівнем невизначеності оцінки; та

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- д) чи включає ризик значні операції, що виходять за межі звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання або по-іншому є незвичайними (див. параграфи Д119–Д123).
29. Якщо аудитор установив, що існує значний ризик, він повинен отримати розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю, доречні для такого ризику (див. параграфи Д124–Д126).

*Ризики, для яких лише процедури перевірки по суті не надають достатніх та прийнятних аудиторських доказів*

30. Стосовно деяких ризиків аудитор може винести судження про неможливість або недоцільність отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів лише за допомогою процедур перевірки по суті. Такі ризики можуть бути пов'язані із неточним або неповним відображенням звичайних та суттєвих класів операцій чи залишків на рахунках, характеристики яких часто дають змогу здійснювати їх автоматизовану обробку без ручних операцій або з незначною їх кількістю. У таких випадках заходи контролю суб'єкта господарювання стосовно таких ризиків є важливими для аудиту, і аудитор повинен отримати їх розуміння (див. параграфи Д127–Д129).

*Перегляд оцінки ризиків*

31. Оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень може змінюватися в ході аудиту в міру отримання додаткових аудиторських доказів. За обставин, коли аудитор отримує аудиторські докази під час проведення подальших аудиторських процедур або при отриманні нової інформації, що не відповідають аудиторським доказам, на яких ґрунтувалася первинна оцінка аудитора, аудитор повинен переглянути таку оцінку та відповідно модифікувати подальші заплановані аудиторські процедури (див. параграф Д130).

### Документація

32. Аудитор повинен включити до аудиторської документації таке<sup>2</sup>:
- а) обговорення з членами аудиторської групи із завдання, якщо це вимагається параграфом 10, та прийняті суттєві рішення;
  - б) основні елементи розуміння, отримані стосовно кожного аспекту діяльності суб'єкта господарювання та його середовища, які зазначені в параграфі 11, та кожного компонента внутрішнього контролю із зазначених у параграфах 14–24; джерела інформації, з яких було отримано розуміння, та виконані процедури оцінки ризиків;

<sup>2</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграфи 8–11 та Д6.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- в) ідентифіковані й оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень згідно з параграфом 25; та
- г) ідентифіковані ризики та пов'язані заходи контролю, про які аудитор отримав розуміння в результаті виконання вимог параграфів 27–30 (див. параграфи Д131–Д134).

\* \* \*

## Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

### Процедури оцінки ризиків та пов'язані дії (див. параграф 5)

- Д1. Отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль (далі у тексті – розуміння суб'єкта господарювання), є постійним і динамічним процесом збору, оновлення й аналізу інформації протягом усього аудиту. Таке розуміння формує систему критеріїв, у межах якої аудитор планує аудит та здійснює професійні судження в ході всього аудиту, наприклад при:
- оцінці ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності;
  - визначенні суттєвості відповідно до МСА 320<sup>3</sup>;
  - розгляді прийнятності вибору та застосування облікових політик і достатності розкриття інформації у фінансовій звітності;
  - ідентифікації сфер, які можуть вимагати спеціального розгляду аудитором, наприклад операції з пов'язаними сторонами, прийнятність використання управлінським персоналом припущення щодо безперервності або аналіз ділової мети операцій;
  - формулювання очікувань для використання при виконанні аналітичних процедур;
  - здійсненні дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, включаючи розробку та виконання подальших аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів; та
  - оцінці достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів, таких як прийнятність припущень, усних і письмових запевнень управлінського персоналу.
- Д2. Інформація, отримана внаслідок виконання процедур оцінки ризиків і пов'язаних заходів, може використовуватись аудитором як аудиторські докази для підтвердження оцінок ризиків суттєвого викривлення. Крім

<sup>3</sup> МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту».

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

того, аудитор може отримати аудиторські докази щодо класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації та відповідних тверджень, а також щодо операційної ефективності заходів контролю, навіть якщо такі процедури не планувались окремо як процедури по суті або тести заходів контролю. Аудитор може також вирішити виконати процедури по суті або тести заходів контролю одночасно з процедурами оцінки ризиків, оскільки це буде ефективно.

- Д3. Аудитор використовує професійне судження для визначення обсягу необхідного розуміння. Основну увагу при розгляді аудитор приділяє визначенню того, чи є отримане розуміння достатнім для досягнення мети, зазначеної у цьому МСА. Глибина загального розуміння, необхідного аудитору, є меншою, ніж та, якою володіє управлінський персонал при здійсненні управління суб'єктом господарювання.
- Д4. Ризики, які необхідно оцінити, включають як ті, що спричинені помилкою, так і ті, які спричинені шахрайством та на які поширюється цей МСА. Однак значущість шахрайства є такою, що подальші вимоги та рекомендації включені в МСА 240 стосовно процедур оцінки ризиків та пов'язаних заходів для отримання інформації, яка використовується для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства<sup>4</sup>.
- Д5. Хоча від аудитора вимагається виконати всі процедури оцінки ризиків, зазначені в параграфі 6, у ході отримання необхідного розуміння суб'єкта господарювання (див. параграфи 11–24), від аудитора не вимагається виконувати усі ці процедури стосовно кожного аспекту такого розуміння. Можуть виконуватись інші процедури, і інформація, отримана під час їх виконання, може бути корисною при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення. Приклади таких процедур охоплюють:
- огляд інформації, отриманої із зовнішніх джерел, таких як комерційні та економічні журнали, звіти аналітиків, банків або рейтингових агенцій; або з нормативних чи фінансових видань;
  - надсилання запитів зовнішньому юридичному консультанту або експертам з оцінки, послугами яких користувався суб'єкт господарювання.

*Подання запитів до управлінського персоналу та інших осіб суб'єкта господарювання (див. параграф 6 а)*

- Д6. Значна частина інформації, отриманої аудитором у ході подання запитів, надається управлінським персоналом та особами, відповідальними за фінансову звітність. Однак аудитор може також отримувати інформацію або інші точки зору при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення

<sup>4</sup> МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», параграфи 12–24.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

через подання запитів до інших осіб суб'єкта господарювання та інших працівників з різними рівнями повноважень. Наприклад:

- запити до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть допомогти аудитору отримати розуміння середовища, в якому складається фінансова звітність;
- запити до персоналу підрозділу внутрішнього аудиту можуть надати інформацію щодо процедур внутрішнього аудиту, виконаних протягом року, стосовно структури та ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання і можуть дати відповідь на запитання, чи задовільно відреагував управлінський персонал на результати таких процедур;
- запити до працівників, які займаються ініціюванням, обробкою або реєстрацією складних чи незвичайних операцій, можуть допомогти аудитору оцінити прийнятність вибору і застосування певної облікової політики;
- запити до внутрішнього юридичного консультанта суб'єкта господарювання можуть надати інформацію з таких питань, як судові справи, дотримання законів і нормативних актів, знання про шахрайство або підозрюване шахрайство, що може вплинути на суб'єкт господарювання, гарантії, післяпродажні зобов'язання, домовленості (наприклад, про створення спільних підприємств) із діловими партнерами та значення контрактних умов;
- запити до персоналу відділу маркетингу або відділу реалізації можуть надати інформацію про зміни у маркетингових стратегіях суб'єкта господарювання, його тенденції реалізації або контрактні домовленості з його клієнтами.

*Аналітичні процедури (див. параграф 6 б)*

- Д7. Аналітичні процедури, виконані як процедури оцінки ризиків, можуть ідентифікувати ті аспекти діяльності суб'єкта господарювання, про які аудитор не знав, і можуть допомогти при оцінці ризиків суттєвого викривлення для створення основи для розробки і впровадження дій у відповідь на такі оцінені ризики. Аналітичні процедури, виконані як процедури оцінки ризиків, можуть включати як фінансову, так і нефінансову інформацію, наприклад зв'язок між реалізацією та площею торгової точки або обсягами проданих товарів.
- Д8. Аналітичні процедури можуть допомогти ідентифікувати існування незвичайних операцій або подій та сум, коефіцієнтів і тенденцій, які можуть потребувати аудиторської перевірки. Ідентифіковані незвичайні або неочікувані зв'язки можуть допомогти аудитору при виявленні

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

ризиків суттєвого викривлення, особливо ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Д9. Проте якщо в таких аналітичних процедурах використовуються дані, зібрані на високому рівні (що спостерігається в тому разі, якщо аналітичні процедури виконуються як процедури оцінки ризиків), результати таких аналітичних процедур є тільки попереднім свідченням того, чи може мати місце суттєве викривлення. Відповідно в таких випадках розгляд іншої інформації, яка була зібрана при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення, разом із результатами таких аналітичних процедур може допомогти аудитору отримати розуміння й оцінити результати аналітичних процедур.

Міркування, характерні для малих підприємств

Д10. Деякі малі підприємства можуть не мати проміжної або місячної фінансової інформації, яка може використовуватися для аналітичних процедур. За таких обставин, незважаючи на те що аудитор може бути здатний виконати обмежені аналітичні процедури для цілей планування аудиту або отримання певної інформації через подання запитів, аудитору може бути необхідно спланувати виконання аналітичних процедур для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, якщо доступним є попередній проєкт фінансової звітності суб'єкта господарювання.

*Спостереження та перевірка* (див. параграф 6 в)

Д11. Спостереження та перевірка можуть супроводжувати подання запитів до управлінського персоналу й інших осіб і можуть також надати інформацію про суб'єкт господарювання та його середовище. Приклади таких аудиторських процедур включають спостереження або перевірку такого:

- операцій суб'єкта господарювання;
- документів (наприклад, бізнес-планів і стратегій), записів та інструкцій з внутрішнього контролю;
- звітів, складених управлінським персоналом (наприклад, квартальних звітів управлінського персоналу та проміжної фінансової звітності) і тими, кого наділено найвищими повноваженнями (наприклад, протоколів засідань ради директорів);
- адміністративних та виробничих приміщень суб'єкта господарювання.

*Інформація, отримана у попередніх періодах* (див. параграф 9)

Д12. Попередній досвід роботи аудитора із суб'єктом господарювання та аудиторські процедури, виконані під час попередніх аудитів, можуть надати аудитору інформацію про:



## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- попередні викривлення та чи були вони своєчасно виправлені;
- характер діяльності суб'єкта господарювання та його середовища, а також його внутрішній контроль (включаючи недоліки внутрішнього контролю);
- суттєві зміни, яких зазнав суб'єкт господарювання або його діяльність з попереднього фінансового періоду, які можуть допомогти аудиторю отримати достатнє розуміння суб'єкта господарювання для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення.

Д13. Аудитор повинен визначити, чи залишається доречною інформація, отримана у попередніх періодах, якщо він має намір використати її для цілей поточного аудиту. Це потрібно тому, що зміни у середовищі контролю, наприклад, можуть вплинути на доречність інформації, отриманої в попередньому році. Для того щоб визначити, чи відбулися зміни, які можуть вплинути на доречність такої інформації, аудитор може подати запити та виконати інші відповідні аудиторські процедури, такі як наскрізні перевірки відповідних систем.

*Обговорення з членами аудиторської групи із завдання (див. параграф 10)*

Д14. Обговорення з членами аудиторської групи із завдання чутливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення:

- дає можливість більш досвідченим членам аудиторської групи із завдання, включаючи партнера із завдання, поділитися своїми думками, які ґрунтуються на їх знанні суб'єкта господарювання;
- дає змогу членам аудиторської групи із завдання обмінюватись інформацією про бізнес-ризик, яких зазнає суб'єкт господарювання, та про те, як і на якому етапі фінансова звітність може бути чутливою до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилок;
- допомагає членам аудиторської групи із завдання отримати краще розуміння можливості суттєвого викривлення фінансової звітності в окремих сферах, закріплених за ними, та отримати розуміння, як результати виконуваних ними аудиторських процедур можуть вплинути на інші аспекти аудиту, включаючи рішення щодо характеру, строків та обсягу подальших аудиторських процедур;
- створює основу для повідомлення та обміну новою інформацією, отриманою у ході всього аудиту, що може вплинути на оцінку ризиків суттєвого викривлення або на аудиторські процедури, які виконуються з метою розгляду таких ризиків між членами аудиторської групи із завдання.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

У МСА 240 викладено подальші вимоги та рекомендації стосовно обговорення серед членів аудиторської групи із завдання питання ризиків шахрайства<sup>5</sup>.

Д15. Не завжди необхідним або доцільним для обговорення є залучення всіх членів до одного обговорення (як, наприклад, у разі аудиту, що проводиться у багатьох місцях одночасно). Не обов'язково також інформувати усіх членів аудиторської групи із завдання про всі рішення, досягнуті при обговоренні. Партнер із завдання може обговорити питання з провідними членами аудиторської групи із завдання, включаючи, якщо вважається прийнятним, осіб зі спеціальними навичками або знанням та осіб, відповідальних за аудит компонентів, і делегувати проведення обговорень з іншими особами з урахуванням рівня поінформованості членів аудиторської групи із завдання, який вважається необхідним у її межах. Корисним може бути план повідомлення інформації, узгоджений із партнером із завдання.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д16. Багато малих аудитів повністю проводиться партнером із завдання (який може бути єдиним фахівцем-практиком). У таких ситуаціях саме партнер із завдання, який особисто здійснював планування аудиту, відповідатиме за розгляд чутливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок.

### **Необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль**

#### **Суб'єкт господарювання та його середовище**

*Галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники* (див. параграф 11а)

Галузеві чинники

Д17. Доречні галузеві чинники включають галузеві умови, такі як конкурентне середовище, відносини між постачальником та клієнтом, а також технологічні розробки. Приклади питань, які аудитор може враховувати, охоплюють:

- ринок і конкуренцію, включаючи попит, місткість ринку та цінову конкуренцію;
- циклічну або сезонну діяльність;
- виробничу технологію, пов'язану із продукцією суб'єкта господарювання;
- постачання та вартість електроенергії.

<sup>5</sup> МСА 240, параграф 15.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

Д18. Галузь, у якій провадить діяльність суб'єкт господарювання, може обумовлювати виникнення певних ризиків суттєвого викривлення, які виникають з характеру діяльності або рівня регулювання. Наприклад, довгострокові контракти можуть передбачати значні орієнтовні суми доходів і витрат, які призводять до виникнення ризиків суттєвого викривлення. У таких випадках важливо, щоб до складу аудиторської групи із завдання входили особи, які мають достатні відповідні знання та досвід<sup>6</sup>.

### Регуляторні чинники

Д19. Відповідні регуляторні чинники включають регуляторне середовище. Регуляторне середовище охоплює серед іншого застосовну концептуальну основу фінансової звітності та правове і політичне середовища. Прикладами чинників, які може проаналізувати аудитор, є такі:

- облікові принципи та галузеві практики;
- нормативна база для регульованої галузі;
- законодавчі та нормативні положення, які суттєво впливають на діяльність суб'єкта господарювання, включаючи прямий нагляд;
- оподаткування (корпоративне та інше);
- урядова політика, що на даний момент впливає на ведення діяльності суб'єкта господарювання, а саме монетарна, включаючи валютний контроль, фіскальна, фінансове стимулювання (наприклад, програми урядової допомоги) і тарифна політика, або політика торгових обмежень;
- екологічні вимоги, які впливають на галузь або діяльність суб'єкта господарювання.

Д20. У МСА 250 наведено деякі конкретні вимоги, які стосуються законодавчої та нормативної бази, що застосовується до суб'єкта господарювання і галузі або сектору, в яких суб'єкт господарювання провадить діяльність<sup>7</sup>.

### Аспекти, характерні для суб'єктів господарювання державного сектору

Д21. При аудитах суб'єктів господарювання державного сектору закони, нормативні акти або інші керівні документи можуть впливати на діяльність суб'єкта господарювання. Такі елементи важливо враховувати при отриманні розуміння суб'єкта господарювання і його середовища.

<sup>6</sup> МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», параграф 14.

<sup>7</sup> МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності», параграф 12.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

Інші зовнішні чинники

Д22. Прикладами інших зовнішніх чинників, які впливають на суб'єкт господарювання та які аудитор може враховувати, є загальні економічні умови, відсоткові ставки та наявність фінансування, а також інфляція або ревальвація грошової одиниці.

*Характер суб'єкта господарювання* (див. параграф 11 б)

Д23. Розуміння характеру суб'єкта господарювання дає змогу аудитору отримати розуміння такого:

- Чи має суб'єкт господарювання складну структуру, наприклад дочірні підприємства або інші компоненти у багатьох місцях. Складна структура часто створює проблеми, які, в свою чергу, можуть спричинити виникнення ризиків суттєвого викривлення. Ці питання можуть включати таке: чи належно враховуються гудвіл, спільні підприємства, інвестиції або суб'єкти господарювання спеціального призначення.
- Форма власності та відносини між власниками й іншими фізичними особами або суб'єктами господарювання. Розуміння цих чинників допомагає при визначенні того, чи були ідентифіковані та належно відображені у звітності операції з пов'язаними сторонами. МСА 550<sup>8</sup> встановлює вимоги і надає рекомендації щодо розгляду аудитором питань, які стосуються пов'язаних сторін.

Д24. Приклади питань, які аудитор може розглянути при отриманні розуміння суб'єкта господарювання, включають:

- Бізнес-операції, такі як:
  - характер джерел прибутку, продуктів або послуг і ринків, включаючи участь в електронній торгівлі, тобто Інтернет-продажах та маркетинговій діяльності;
  - ведення діяльності (наприклад, етапи та методи виробництва або діяльність, що наражається на природоохоронні ризики);
  - об'єднання, спільні підприємства та залучення сторонніх виконавців;
  - географічне поширення і галузева сегментація;
  - місцезнаходження виробничих приміщень, складів і адміністративних приміщень та місцезнаходження і кількість товарно-матеріальних запасів;

<sup>8</sup> МСА 550 «Пов'язані сторони».

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- основні клієнти та важливі постачальники товарів і послуг, трудові домовленості (включаючи існування угод із профспілками, пенсії та інші винагороди після завершення трудової діяльності, опціони на акції або заохочувальні премії та урядове регулювання трудової діяльності);
- діяльність і витрати на дослідження та розробки;
- операції з пов'язаними сторонами.
- Інвестиції та інвестиційна діяльність, а саме:
  - заплановані або нещодавно здійснені придбання або відчуження;
  - інвестиції та розпорядження цінними паперами і позиками;
  - діяльність з капітального інвестування;
  - інвестиції у сконсолідовані суб'єкти господарювання, включаючи партнерства, спільні підприємства та суб'єкти господарювання спеціального призначення.
- Фінансування і фінансова діяльність, а саме:
  - основні дочірні та асоційовані підприємства, включаючи консолідовані та сконсолідовані структури;
  - структура боргу та пов'язані умови, включаючи позабалансове фінансування і лізинг;
  - бенефіціарні власники (місцеві, зарубіжні, ділова репутація і досвід) та пов'язані сторони;
  - використання похідних фінансових інструментів.
- Фінансова звітність, а саме:
  - облікові принципи і галузеві практики, включаючи важливі галузеві категорії (наприклад, позики та інвестиції для банків або дослідження й розробки для фармацевтичних підприємств);
  - практика визнання доходів;
  - облік справедливих цін;
  - валютні активи, зобов'язання й операції;
  - облік незвичайних або складних операцій, включаючи операції в неоднозначних або зростаючих сферах (наприклад, облік компенсацій на основі акцій).

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

Д25. Значні зміни в рамках суб'єкта господарювання порівняно з попередніми періодами можуть спричинити або змінити ризики суттєвого викривлення.

Характер суб'єктів господарювання спеціального призначення

Д26. Суб'єкт господарювання спеціального призначення (іноді іменованій цільовою компанією) є суб'єктом господарювання, який зазвичай створюється для вузького та чітко визначеного призначення, наприклад для здійснення оренди або сек'юритизації фінансових активів або для ведення діяльності з досліджень та розробок. Такий суб'єкт може мати форму корпорації, трасту, партнерства або некорпоративного підприємства. Суб'єкт господарювання, за дорученням якого було створене підприємство спеціального призначення, часто може передавати активи останньому (наприклад, частину операції списання з балансу фінансових активів), отримувати право використовувати активи останнього або надавати останньому послуги, тоді як інші сторони можуть надавати фінансування останньому. Як зазначено в МСА 550, за деяких обставин підприємство спеціального призначення може бути пов'язаною стороною суб'єкта господарювання<sup>9</sup>.

Д27. Концептуальні основи фінансової звітності часто визначають детальні умови стосовно контролю або обставини, за яких суб'єкт господарювання спеціального призначення повинен розглядатися для консолідації. Тлумачення вимог таких концептуальних основ часто потребує вичерпного знання відповідних угод із суб'єктом господарювання спеціального призначення.

*Вибір і застосування облікових політик суб'єктом господарювання (див. параграф 11 в)*

Д28. Розуміння вибору та застосування суб'єктом господарювання облікових політик може охоплювати такі питання:

- методи, які використовує суб'єкт господарювання для обліку важливих і незвичайних операцій;
- вплив важливих облікових політик у спірних або зростаючих сферах, стосовно яких немає офіційних керівництв або згоди;
- зміни в облікових політиках суб'єкта господарювання;
- стандарти фінансової звітності, закони та нормативні акти, які є новими для суб'єкта господарювання, і коли та як суб'єкт господарювання прийматиме такі вимоги.

<sup>9</sup> МСА 550, параграф Д7.

*Цілі і стратегії та пов'язані бізнес-ризик* (див. параграф 11г)

- Д29. Суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність у контексті галузевих, регуляторних та інших внутрішніх і зовнішніх чинників. Для здійснення дій у відповідь на такі чинники управлінський персонал суб'єкта господарювання або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визначають цілі, які є загальними планами суб'єкта господарювання. Стратегіями слугують підходи, за допомогою яких управлінський персонал має намір досягти своїх цілей. Цілі та стратегії суб'єкта господарювання можуть змінюватись у часі.
- Д30. Бізнес-ризик є ширшим, ніж ризик суттєвого викривлення фінансової звітності, хоча й включає останній. Бізнес-ризик може виникнути внаслідок зміни або складності. Невизнання необхідності у змінах також може призвести до виникнення бізнес-ризик. Бізнес-ризик може виникати, наприклад, внаслідок:
- розробки нової продукції або послуг, що можуть зазнати невдачі;
  - ринку, який навіть у разі успішного розвитку є недостатнім для підтримки продукту чи послуги; або
  - дефектів продукції або послуги, які можуть призвести до відповідальності та ризику погіршення репутації.
- Д31. Розуміння бізнес-ризиків, на які наражається суб'єкт господарювання, збільшує ймовірність ідентифікації ризиків суттєвого викривлення, оскільки більшість бізнес-ризиків зрештою матимуть фінансові наслідки і, отже, вплив на фінансову звітність. Однак аудитор не несе відповідальності за ідентифікацію або оцінку всіх бізнес-ризиків, оскільки не всі бізнес-ризикі призводять до виникнення ризиків суттєвого викривлення.
- Д32. Приклади питань, які аудитор може розглянути при отриманні розуміння цілей, стратегій та пов'язаних бізнес-ризиків суб'єкта господарювання, що можуть призвести до виникнення ризику суттєвого викривлення фінансової звітності, включають:
- галузеві зміни (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у відсутності у суб'єкта господарювання персоналу або досвіду для реагування на зміни в галузі);
  - нові продукти та послуги (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у підвищенні відповідальності за продукцію);
  - розширення діяльності (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у тому, що попит не був точно оцінений);

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- нові вимоги до обліку (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у неповному або неналежному їх упровадженні чи збільшенні витрат);
- регуляторні вимоги (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у тому, що існують підвищені юридичні ризики);
- поточні та перспективні вимоги щодо фінансування (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у втраті фінансування внаслідок недотримання вимог суб'єктом господарювання);
- застосування ІТ-технологій (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у несумісності систем і процесів);
- вплив упровадження стратегії, зокрема будь-який вплив, що призведе до нових вимог до обліку (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у неповному або неналежному впровадженні).

Д33. Бізнес-ризик може мати безпосередні наслідки для ризику суттєвого викривлення щодо класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації на рівні тверджень або на рівні фінансової звітності. Наприклад, бізнес-ризик, пов'язаний зі зменшенням клієнтської бази, може збільшити ризик суттєвого викривлення, пов'язаний з оцінкою дебіторської заборгованості. Проте цей ризик, особливо у поєднанні зі скороченням економіки, може також мати довгострокові наслідки, які аудитор враховує при оцінці прийнятності припущення щодо безперервності. Питання про те, чи призведе бізнес-ризик до виникнення ризику суттєвого викривлення, розглядається з урахуванням умов, у яких перебуває суб'єкт господарювання. Приклади подій та умов, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення, наведені у додатку 2.

Д34. Зазвичай управлінський персонал ідентифікує бізнес-ризики та розробляє підходи до їх розгляду. Такий процес оцінки ризиків є частиною внутрішнього контролю і розглядається в параграфі 15 та параграфах Д79–Д80.

Аспекти, характерні для суб'єктів господарювання державного сектору

Д35. При аудитах суб'єктів господарювання державного сектору цілі управлінського персоналу можуть зазнавати впливу питань щодо відповідальності державного сектору і можуть включати цілі, обумовлені в законах, нормативних актах та інших керівних документах.

*Оцінка та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання (див. параграф 11г)*

Д36. Управлінський персонал та інші особи здійснюватимуть оцінку і огляд тих питань, які вони вважають важливими. Показники оцінки, внутрішні



або зовнішні, створюють тиск на суб'єкт господарювання. Такий тиск, у свою чергу, може мотивувати управлінський персонал вжити заходів для поліпшення показників господарської діяльності або для запобігання викривленню інформації у фінансовій звітності. Відповідно розуміння показників оцінки суб'єкта господарювання допомагає аудитору при розгляді того, чи може тиск у напрямі досягнення намічених завдань призвести до дій управлінського персоналу, які збільшують ризик суттєвого викривлення, включаючи викривлення внаслідок шахрайства. МСА 240 містить більш детальні вимоги та рекомендації стосовно ризику шахрайства.

Д37. Оцінка та огляд фінансових результатів не є тим самим, що й моніторинг заходів контролю (описаний як компонент внутрішнього контролю у параграфах Д98–Д104), хоча їхні цілі можуть збігатися:

- оцінка та огляд результатів спрямовані на визначення того, чи досягаються в ході господарської діяльності цілі, поставлені управлінським персоналом (або третіми сторонами);
- моніторинг заходів контролю конкретно стосується ефективної роботи внутрішнього контролю.

Однак у деяких випадках результати діяльності також надають інформацію, яка дає змогу управлінському персоналу ідентифікувати недоліки у внутрішньому контролі.

Д38. Приклади внутрішньо генерованої інформації, яка використовується управлінським персоналом для оцінки та огляду фінансових результатів і яку аудитор може розглянути, включають:

- основні показники діяльності (фінансові та нефінансові) і основні коефіцієнти, тенденції та операційну статистику;
- аналізи фінансових результатів за періодом;
- бюджети, прогнози, варіаційні аналізи, інформацію за сегментами та звіти про діяльність на рівні підрозділу, відділу або на інших рівнях;
- показники оцінки роботи працівників та політику стимулюючих компенсацій;
- порівняння оцінки діяльності суб'єкта господарювання з оцінкою конкурентів.

Д39. Зовнішні сторони також можуть здійснювати оцінку та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання. Наприклад, зовнішня інформація, така як звіти аналітиків і кредитно-рейтингових агенцій, може бути корисною для аудитора. Такі звіти часто можна отримати від суб'єкта господарювання, стосовно якого проводиться аудит.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

Д40. Внутрішні оцінки можуть виявити неочікувані результати або тенденції, які вимагають від управлінського персоналу визначення їх причин і вжиття коригувальних заходів (включаючи в деяких випадках своєчасне виявлення та коригування викривлень). Показники оцінки також можуть вказувати аудитору на те, що ризики викривлення пов'язаної фінансової звітності дійсно існують. Наприклад, показники оцінки можуть свідчити про незвичайно швидке зростання прибутковості суб'єкта господарювання порівняно з іншими суб'єктами господарювання такої самої галузі. Така інформація, особливо у поєднанні з іншими чинниками, такими як премії за результатами роботи або стимулюючі винагороди, може свідчити про потенційний ризик упередженості управлінського персоналу при складанні фінансової звітності.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д41. На малих підприємствах часто не передбачено процесів оцінки та огляду фінансових результатів. Запити до управлінського персоналу можуть виявити той факт, що управлінський персонал покладається на певні основні показники оцінки фінансових результатів і вжиття відповідних заходів. Якщо результати таких запитів вказують на відсутність оцінки або огляду результатів, може мати місце підвищений ризик того, що викривлення не будуть виявлені й виправлені.

**Внутрішній контроль суб'єкта господарювання** (див. параграф 12)

Д42. Розуміння внутрішнього контролю допомагає аудитору при ідентифікації типів потенційних викривлень інформації та чинників, які впливають на ризики суттєвого викривлення, а також при розробці характеру, строків і обсягу подальших аудиторських процедур.

Д43. Наступний матеріал для застосування внутрішнього контролю наведено у чотирьох таких розділах:

- Загальний характер і характеристики внутрішнього контролю.
- Важливі для аудиту заходи контролю.
- Характер та обсяг розуміння важливих заходів контролю.
- Компоненти внутрішнього контролю.

*Загальний характер і характеристики внутрішнього контролю*

Призначення внутрішнього контролю

Д44. Внутрішній контроль розробляється, запроваджується та ведеться для реагування на виявлені бізнес-ризиків, що перешкоджають досягненню будь-якої мети суб'єкта господарювання, яка стосується:

- достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання;
- ефективності та результативності його діяльності; і

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- дотримання суб'єктом господарювання застосованих законів і нормативних актів.

Спосіб розробки, запровадження та ведення внутрішнього контролю змінюються залежно від розміру і складності суб'єкта господарювання.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д45. Малі підприємства можуть використовувати менш структуровані заходи та простіші процеси і процедури для досягнення своїх цілей.

Обмеження внутрішнього контролю

Д46. Внутрішній контроль незалежно від його ефективності може надати суб'єкту господарювання лише обґрунтовану впевненість щодо досягнення цілей фінансової звітності суб'єкта господарювання. На ймовірність досягнення цих цілей впливають властиві обмеження внутрішнього контролю. Ці обмеження включають реальність того, що людське судження при прийнятті рішень може бути помилковим і що збої у внутрішньому контролі можуть виникати внаслідок людської помилки. Наприклад, може бути помилка у структурі контролю або в зміні такого контролю. Так само робота контролю може не бути ефективною, як і у випадку, коли інформація, яка створюється в цілях внутрішнього контролю (наприклад, оперативний звіт про відхилення), не є ефективною, оскільки особа, відповідальна за огляд інформації, не розуміє її призначення або не вживає відповідних заходів.

Д47. Крім того, заходи контролю можуть бути обійдені внаслідок змови двох чи більше осіб або неприйняттого нехтування внутрішнім контролем з боку управлінського персоналу. Наприклад, управлінський персонал може укладати додаткові угоди з клієнтами, які змінюють умови стандартних угод купівлі-продажу суб'єкта господарювання, що може призвести до неналежного визнання прибутків. Може бути також обійдений або відключений контроль результатів редагування комп'ютерної програми, призначений для ідентифікації та реєстрації операцій, що перевищують встановлені кредитні ліміти.

Д48. Водночас при розробці та запровадженні заходів контролю управлінський персонал може здійснювати судження щодо характеру і обсягу заходів контролю, які він обирає для запровадження, а також щодо характеру й обсягу ризиків, які він приймає.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д49. Малі підприємства часто мають менше працівників, що може обмежити обсяг розподілу обов'язків. Проте власник-керівник малого підприємства може бути спроможний здійснювати більш ефективний нагляд, ніж керівник більшого за розміром суб'єкта господарювання. Такий нагляд може компенсувати в цілому більш обмежені можливості для розподілу обов'язків.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

Д50. З іншого боку, власник-керівник може бути більш здатним обійти заходи контролю, оскільки система внутрішнього контролю підприємства менш структурована. Цей факт бере до уваги аудитор при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Розподіл внутрішнього контролю на компоненти

Д51. Розподіл внутрішнього контролю на такі п'ять компонентів для цілей цього МСА створює корисну базу для розгляду аудитором того, як різні аспекти внутрішнього контролю суб'єкта господарювання можуть впливати на аудит:

- а) середовище контролю;
- б) процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;
- в) інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, доречні для фінансової звітності, та повідомлення інформації;
- г) заходи контролю; та
- г) моніторинг заходів контролю.

Цей розподіл не обов'язково відображає те, як суб'єкт господарювання розробляє, запроваджує та веде внутрішній контроль, або те, як він може класифікувати будь-який окремий компонент. Аудитори можуть використовувати різну термінологію або концептуальні основи для описання різних аспектів внутрішнього контролю та їх впливу на аудит, які відрізняються від використаних у цьому МСА, за умови, що розглянуті та враховані всі компоненти, описані у цьому МСА.

Д52. Матеріали для застосування, які стосуються п'яти компонентів внутрішнього контролю та їх зв'язку з аудитом фінансової звітності, викладено далі в параграфах Д69–Д104. У додатку 1 викладено подальше пояснення цих компонентів внутрішнього контролю.

Характеристики ручних та автоматизованих елементів внутрішнього контролю, важливих для оцінки ризиків аудитором

Д53. Система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання включає ручні і часто автоматизовані елементи. Характеристики ручних або автоматизованих елементів є важливими для оцінки ризиків аудитором і подальших аудиторських процедур, які на ній ґрунтуються.

Д54. Використання ручних або автоматизованих елементів у внутрішньому контролі також впливає на спосіб ініціації, реєстрації, обробки та обліку операцій:

- Заходи контролю у ручній системі можуть включати такі процедури, як затвердження й огляди операцій, звірка та відстеження звірених статей. У протилежному разі суб'єкт господарювання може використовувати автоматизовані процедури для ініціації, реєстрації,

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

обробки та обліку операцій; при цьому записи у електронному форматі замінюють паперові документи.

- Заходи контролю в ІТ-системах складаються з комбінації автоматизованих (наприклад, засоби контролю, вбудовані в комп'ютерні програми) і ручних засобів контролю. Крім того, ручні засоби контролю можуть бути незалежними від ІТ, можуть використовувати інформацію, створену ІТ, або можуть обмежуватися моніторингом ефективного функціонування ІТ та інших автоматизованих засобів контролю і обробкою винятків. Якщо ІТ використовується для ініціації, реєстрації, обробки чи обліку операцій або інших фінансових даних для включення у фінансову звітність, системи і програми можуть містити засоби контролю, пов'язані з відповідними твердженнями щодо матеріальних рахунків, або бути критичними для ефективного функціонування ручних засобів контролю, які залежать від ІТ.

Поєднання ручних та автоматизованих елементів у внутрішньому контролі суб'єкта господарювання варіюється залежно від характеру і складності використання ІТ суб'єктами господарювання.

Д55. Загалом ІТ сприяє внутрішньому контролю суб'єкта господарювання через надання можливості суб'єкту господарювання:

- послідовно застосовувати попередньо визначені бізнес-правила та виконувати складні розрахунки при обробці великих обсягів операцій або даних;
- поліпшувати своєчасність, доступність і точність інформації;
- спрощувати додатковий аналіз інформації;
- посилювати здатність моніторингу результатів діяльності суб'єкта господарювання та його політик і процедур;
- зменшувати ризик обходу заходів контролю; та
- посилювати здатність досягати ефективного розподілу обов'язків через запровадження засобів контролю безпеки у програмах, базах даних та операційних системах.

Д56. ІТ також накладає певні ризики на внутрішній контроль суб'єкта господарювання, включаючи, наприклад:

- покладання на системи або програми, які неточно обробляють дані, обробляють неточні дані, або і те, й інше;
- неавторизований доступ до даних, що може призвести до знищення даних або їх неналежної зміни, включаючи реєстрацію неавторизованих або неіснуючих операцій, або неточну реєстрацію операцій;

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- окремі ризики можуть виникати у разі доступу багатьох користувачів до спільної бази даних;
- можливість отримання ІТ персоналом прав доступу, які перевищують права, необхідні для виконання ними своїх обов'язків, що порушує розподіл обов'язків;
- неавторизоване внесення змін у дані в базових файлах;
- неавторизоване внесення змін до систем або програм;
- невнесення необхідних змін до систем або програм;
- неналежне ручне втручання;
- потенційна втрата даних або неможливість доступу до даних у разі потреби.

Д57. Ручні елементи у внутрішньому контролі можуть бути більш доцільними, якщо вимагається здійснювати судження або діяти на власний розсуд щодо таких обставин:

- великі, незвичайні або разові операції;
- обставини, за яких складно визначити, передбачити або спрогнозувати помилки;
- за змінних обставин, які вимагають дій у відповідь, що виходять за межі існуючого автоматизованого контролю;
- у разі моніторингу ефективності автоматизованих засобів контролю.

Д58. Ручні елементи у внутрішньому контролі можуть бути менш надійними, ніж автоматизовані, оскільки їх можна простіше обійти, проігнорувати або відмінити, вони також є більш схильними до простих помилок і неточностей. Отже, послідовність застосування елемента ручного контролю не може бути передбачена. Елементи ручного контролю можуть бути менш доцільними для таких обставин:

- операції великого обсягу або постійні операції чи в ситуаціях, коли помилок, які можна передбачити або спрогнозувати, можна уникнути, а також виявити та виправити їх контрольними параметрами, які автоматизовані;
- заходи контролю, якщо особливі методи виконання контролю можуть бути належно сплановані й автоматизовані.

Д59. Обсяг і характер ризиків внутрішнього контролю варіюються залежно від характеру та характеристик інформаційної системи суб'єкта господарювання. Суб'єкт господарювання діє у відповідь на ризики, які виникають із використання ІТ або ручних елементів у внутрішньому

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

контролі, через встановлення ефективних засобів контролю з урахуванням характеристик своєї інформаційної системи.

*Важливі для аудиту заходи контролю*

- Д60. Існує прямий зв'язок між цілями суб'єкта господарювання та заходами контролю, які він запроваджує для забезпечення обґрунтованої впевненості їх досягнення. Цілі суб'єкта господарювання і відповідно його заходи контролю стосуються фінансової звітності, операцій та дотримання вимог; проте не всі з цих цілей та заходів контролю є важливими для оцінки ризиків аудитором.
- Д61. Чинники, важливі для судження аудитора стосовно того, чи є захід контролю окремо або в комбінації з іншими заходами важливим для аудиту, можуть включати такі проблемні питання:
- суттєвість;
  - значущість пов'язаного ризику;
  - розмір суб'єкта господарювання;
  - характер діяльності суб'єкта господарювання, включаючи його організаційну структуру та структуру власності;
  - різноманітність і складність операцій суб'єкта господарювання;
  - застосовні законодавчі та нормативні вимоги;
  - обставини і застосовний компонент внутрішнього контролю;
  - характер і складність систем, які є частиною внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, включаючи використання організацій, що надають послуги;
  - чи запобігає або виявляє та коригує певний захід контролю окремо або в комбінації з іншими заходами суттєве викривлення і якщо це так, то в який спосіб.
- Д62. Заходи контролю за повнотою та точністю інформації, яка формується суб'єктом господарювання, можуть бути важливими для аудиту, якщо аудитор має намір скористатися цією інформацією при розробці та виконанні подальших процедур. Заходи контролю, які стосуються цілей діяльності та дотримання вимог, також можуть бути важливими для аудиту, якщо вони пов'язані з даними, які аудитор оцінює або використовує при застосуванні аудиторських процедур.
- Д63. Внутрішній контроль за захистом активів від неавторизованого придбання, використання або розпорядження може включати заходи контролю, що стосуються цілей як фінансової звітності, так і діяльності.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

Розгляд таких заходів контролю аудитором зазвичай обмежується тими, що стосуються достовірності фінансової звітності.

Д64. Зазвичай суб'єкт господарювання має заходи контролю, пов'язані з цілями, які не є важливими для аудиту, тому їх не слід розглядати. Приміром, суб'єкт господарювання може покладатися на складну систему автоматизованих засобів контролю для забезпечення ефективної та результативної роботи (наприклад, застосовна в авіакомпаніях система автоматизованих засобів контролю за дотриманням графіків рейсів), але ці засоби контролю зазвичай не будуть важливими для аудиту. Крім того, хоча внутрішній контроль застосовується до всього суб'єкта господарювання або до будь-якого його операційного підрозділу чи бізнес-процесу, розуміння внутрішнього контролю, пов'язаного із кожним операційним підрозділом або бізнес-процесом суб'єкта господарювання, може не бути важливим для аудиту.

Аспекти, характерні для суб'єктів господарювання державного сектору

Д65. Аудитори державного сектору часто несуть додаткову відповідальність щодо внутрішнього контролю, наприклад вони зобов'язані звітувати про відповідність установленому кодексу практики. Аудитори державного сектору можуть також нести відповідальність за звітування про дотримання вимог законів, нормативних актів та інших керівних документів. У результаті їх огляд внутрішнього контролю може бути ширшим і більш детальним.

*Характер та обсяг розуміння відповідних заходів контролю (див. параграф 13)*

Д66. Оцінка структури заходу контролю включає розгляд того, чи здатний захід контролю окремо або у поєднанні з іншими заходами контролю ефективно запобігти або виявити та виправити суттєві викривлення. Запровадження заходу контролю означає, що контроль існує і що суб'єкт господарювання його використовує. Оцінка запровадження неефективного заходу контролю навряд чи має рацію, тому насамперед розглядається структура заходу контролю. Неналежно розроблений захід контролю може відображати суттєвий недолік у внутрішньому контролі.

Д67. Процедури оцінки ризику для отримання аудиторських доказів щодо структури і запровадження відповідних засобів контролю можуть включати:

- подання запитів до персоналу суб'єкта господарювання;
- спостереження за застосуванням певних заходів контролю;
- перевірку документів і звітів;
- відстеження операцій через інформаційну систему, що стосується фінансової звітності.

Проте лише подання запитів є недостатнім для таких цілей.



Д68. Отримання розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання є недостатнім для тестування їх операційної ефективності, якщо тільки систематична робота таких заходів контролю забезпечується автоматикою. Наприклад, отримання аудиторських доказів про запровадження ручного заходу контролю в будь-який час не надає аудиторських доказів щодо операційної ефективності заходу контролю у будь-який інший час протягом періоду аудиту. Однак у зв'язку із властивою послідовністю обробки ІТ (див. параграф Д55) виконання аудиторських процедур для того, щоб визначити, чи запроваджений автоматизований захід контролю може слугувати тестом операційної ефективності такого заходу контролю залежно від оцінки аудитора та тестування заходів контролю, таких як контроль за змінами програм. Тестування операційної ефективності заходів контролю більш детально описано в МСА 330<sup>10</sup>.

*Компоненти внутрішнього контролю – середовище контролю* (див. параграф 14)

Д69. Середовище контролю включає функції тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу, відношення, інформованість і дії тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу стосовно внутрішнього контролю суб'єкта господарювання і його важливості для суб'єкта господарювання. Середовище контролю задає тон організації, впливаючи на усвідомлення контролю її працівниками.

Д70. Елементи середовища контролю, які можуть бути доречними при отриманні розуміння середовища контролю, включають:

- а) *Повідомлення інформації та забезпечення дотримання професійної чесності й етичних цінностей* – це основні елементи, які впливають на ефективність розробки, адміністрування та моніторингу заходів контролю.
- б) *Прихильність до компетентності* – питання, такі як урахування управлінським персоналом рівня компетентності для певних посад та необхідних навичок і знань.
- в) *Участь тих, кого наділено найвищими повноваженнями* – ознаки тих, кого наділено найвищими повноваженнями, такі як:
  - незалежність від управлінського персоналу;
  - досвід і статус;
  - ступінь участі та отримуваної інформації, а також ретельний розгляд діяльності;

<sup>10</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- прийнятність дій, включаючи міру, якою порушуються та відпрацьовуються з управлінським персоналом складні питання, а також взаємодія з внутрішніми та зовнішніми аудиторами.
- г) *Філософія та стиль роботи управлінського персоналу* – характеристики управлінського персоналу, такі як:
- підхід до прийняття та управління бізнес-ризиками;
  - відношення та дії стосовно фінансової звітності;
  - відношення до обробки й обліку інформації та персоналу бухгалтерії.
- г) *Організаційна структура* – база, в рамках якої плануються, виконуються, контролюються та перевіряються дії суб'єкта господарювання щодо досягнення своїх цілей.
- д) *Надання повноважень і відповідальності* – питання, такі як: у який спосіб надаються повноваження та відповідальність за операційну діяльність і як встановлюються ієрархічні відносини щодо звітування та надання дозволів.
- е) *Кадрова політика і практика* – політика і практика, що стосуються, наприклад, найму, профорієнтації, професійної підготовки, оцінки, консультування, просування по службі, компенсації та виправних дій.

Аудиторські докази щодо елементів середовища контролю

Д71. Відповідні аудиторські докази можуть бути отримані методом комбінації запитів та інших процедур оцінки ризиків, таких як доповнення запитів спостереженням або перевіркою документів. Наприклад, через подання запитів до управлінського персоналу і працівників аудитор може отримати розуміння того, як управлінський персонал доводить до відома працівників свої погляди на бізнес-практики та етичну поведінку. Після цього аудитор може встановити, чи були запроваджені відповідні заходи контролю через розгляд, наприклад, чи має управлінський персонал письмовий кодекс поведінки та чи діє він відповідно до нього.

Вплив середовища контролю на оцінку ризиків суттєвого викривлення

Д72. Деякі елементи середовища контролю суб'єкта господарювання мають всеохоплюючий вплив на оцінку ризиків суттєвого викривлення. Наприклад, на усвідомлення контролю суб'єктом господарювання значно впливають ті, кого наділено найвищими повноваженнями, оскільки однією з їх функцій є зрівноваження тиску на управлінський персонал стосовно фінансової звітності, який може виникати з ринкових потреб або схем винагороди. На ефективність структури середовища контролю стосовно участі тих, кого наділено найвищими повноваженнями, впливають такі чинники:

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- незалежність від управлінського персоналу та можливість оцінювати його дії;
- чи розуміють вони бізнес-операції суб'єкта господарювання;
- міра, якою вони оцінюють, чи складено фінансову звітність відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Д73. Активна та незалежна рада директорів може впливати на філософію і стиль роботи вищого управлінського персоналу. Проте інші елементи можуть бути більш обмежені за своїм впливом. Наприклад, хоча кадрова політика і практика, спрямована на наймання компетентного фінансового, бухгалтерського та ІТ персоналу, може допомагати зменшувати ризик помилок при обробці фінансової інформації, вона може не зменшувати сильну схильність вищого управлінського персоналу до завищення доходів.

Д74. Існування задовільного середовища контролю може бути позитивним чинником при оцінці аудитором ризиків суттєвого викривлення. Однак хоча воно й може допомогти зменшити ризик шахрайства, задовільне середовище контролю не є абсолютним стримувальним чинником для шахрайства. І навпаки, недоліки у середовищі контролю можуть знизити ефективність заходів контролю, зокрема тих, що стосуються шахрайства. Наприклад, неспроможність управлінського персоналу виділити достатні ресурси для реагування на ризики ІТ безпеки може негативно вплинути на внутрішній контроль, дозволяючи вносити неналежні зміни до комп'ютерних програм чи даних або обробляти неавторизовані операції. Як пояснюється в МСА 330, середовище контролю також впливає на характер, строки та обсяг подальших аудиторських процедур<sup>11</sup>.

Д75. Саме по собі середовище контролю не запобігає суттєвому викривленню, не виявляє і не виправляє його. Однак воно може впливати на оцінку аудитором ефективності інших заходів контролю (наприклад, моніторинг заходів контролю та виконання окремих заходів контролю) і, отже, на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д76. Середовище контролю малих підприємств і великих суб'єктів господарювання, ймовірно, відрізняється. Наприклад, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, на малих підприємствах можуть не включати незалежного або зовнішнього члена, і роль управління може виконувати безпосередньо власник-керівник, якщо немає інших власників. Характер середовища контролю може також впливати на значущість інших заходів контролю або на їх відсутність. Наприклад, активна участь власника-керівника може знизити окремі ризики, які

<sup>11</sup> МСА 330, параграфи ДА2–Д3.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

виникають з неналежного розподілу обов'язків на малому підприємстві; однак вона може збільшити інші ризики, наприклад ризик обходу заходів контролю.

Д77. Крім того, аудиторські докази щодо елементів середовища контролю на малих підприємствах можуть бути відсутніми у документарній формі, особливо якщо повідомлення інформації між управлінським та іншим персоналом може бути неофіційним, але ефективним. Наприклад, малі підприємства можуть не мати письмового кодексу поведінки, проте, натомість, розвинути культуру, яка наголошує на важливість професійної чесності та етичної поведінки через усне інформування і на власному прикладі управлінського персоналу.

Д78. Відповідно відношення, інформованість та дії управлінського персоналу або власника-керівника мають надзвичайно важливе значення для розуміння аудитором середовища контролю малого підприємства.

*Компоненти внутрішнього контролю – процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання (див. параграф 15)*

Д79. Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання створює основу для визначення управлінським персоналом ризиків, якими слід управляти. Якщо цей процес відповідає обставинам, включаючи характер, розміри та складність суб'єкта господарювання, то він допомагає аудитору при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення. Питання, чи є процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання прийнятним за певних обставин, є питанням судження аудитора.

Аспекти, характерні для малих підприємств (див. параграф 17)

Д80. Малоімовірно, що мале підприємство має формальний процес оцінки ризиків. У таких випадках існує ймовірність того, що управлінський персонал буде ідентифікувати ризики через пряму участь персоналу в діяльності. Однак незалежно від обставин необхідність подання запитів щодо ідентифікованих ризиків та їх розгляду управлінським персоналом зберігається.

*Компоненти внутрішнього контролю – інформаційна система, включаючи відповідні бізнес-процеси, важливі для фінансової звітності, та повідомлення інформації*

Інформаційна система, включаючи відповідні бізнес-процеси, важливі для фінансової звітності (див. параграф 18)

Д81. Інформаційна система, що відповідає цілям фінансової звітності, яка включає систему обліку, складається з процедур і записів, розроблених та встановлених для того, щоб:

- ініціювати, реєструвати, обробляти та вести облік операцій суб'єкта господарювання (подій і умов), а також пов'язаних активів, зобов'язань і ресурсів власного капіталу;

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- виправляти некоректну обробку операцій, наприклад виконання автоматизованих файлів і процедур по незавершених операціях з метою своєчасного їх завершення;
- обробляти та вести облік блокування системи або обходу заходів контролю;
- переносити інформацію із систем обробки операцій до Головної книги;
- реєструвати інформацію, важливу для фінансової звітності, щодо подій та умов, крім операцій, таких як знос та амортизація активів і зміни у можливості стягнення дебіторської заборгованості; та
- забезпечувати збір, запис, обробку, узагальнення й належне внесення до фінансової звітності інформації, яку потрібно розкривати відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

### Журнальні записи

- Д82. Інформаційна система суб'єкта господарювання зазвичай включає використання стандартних журнальних записів, які постійно потрібні для реєстрації операцій. Прикладами можуть слугувати журнальні записи для реєстрації продажів, купівель і виплат грошових коштів у Головній книзі або для реєстрації облікових оцінок, які періодично здійснюються управлінським персоналом, таких як зміни в оцінці безнадійної дебіторської заборгованості.
- Д83. Процес фінансової звітності суб'єкта господарювання також включає використання нестандартних журнальних записів для реєстрації одноразових, незвичайних операцій або коригувань. Приклади таких записів включають консолідуючі коригування та записи для об'єднань бізнесу або вибуття чи одноразові оцінки, такі як зменшення корисності активів. У ручних системах Головної книги нестандартні журнальні записи можуть бути ідентифіковані через перевірки бухгалтерських книг, журналів та допоміжної документації. Якщо використовуються автоматизовані процедури для ведення Головної книги та складання фінансової звітності, такі записи можуть існувати лише в електронній формі, отже, їх легше ідентифікувати через використання комп'ютеризованих методів аудиту.

### Відповідні бізнес-процеси

- Д84. Бізнес-процеси суб'єкта господарювання – це дії, спрямовані на:
- розробку, придбання, виробництво, продаж і поширення продукції та послуг суб'єкта господарювання;
  - забезпечення дотримання вимог законів і нормативних актів; та

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- запис інформації, включаючи облікову та звітну фінансову інформацію.

Результатом бізнес-процесів є операції, які рееструються, обробляються та відображаються у звітності за допомогою інформаційної системи. Отримання розуміння бізнес-процесів суб'єкта господарювання, включаючи виникнення операцій, допомагає аудитору отримати розуміння інформаційної системи суб'єкта господарювання, яка є важливою для фінансової звітності суб'єкта господарювання за таких обставин.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д85. Інформаційні системи та відповідні бізнес-процеси малих підприємств, що стосуються фінансової звітності, ймовірно, менш складні, ніж на великих суб'єктах господарювання, однак їх роль є так само значною. Малі підприємства із активною участю управлінського персоналу можуть не потребувати детальних описань облікових процедур, складних облікових записів або письмової політики. Тому при аудиті малих підприємств можна легше отримати розуміння систем і процесів суб'єкта господарювання, але це може більше залежати від подання запиту, ніж від огляду документації. Проте необхідність отримання розуміння питання залишається важливою.

Повідомлення інформації (див. параграф 19)

Д86. Повідомлення суб'єктом господарювання інформації про роль і повноваження у сфері складання фінансової звітності та значних питань фінансового звітування включає надання розуміння індивідуальних ролей і відповідальності, пов'язаних із внутрішнім контролем за фінансовою звітністю. Це включає такі питання, як ступінь усвідомлення персоналом того, як його діяльність в інформаційній системі фінансової звітності пов'язана з роботою інших осіб та засобами звітування про винятки перед відповідним вищим рівнем управлінського персоналу в межах суб'єкта господарювання. Повідомлення інформації може набувати таких форм, як посібники з політики та посібники з фінансової звітності. Відкриті канали повідомлення інформації допомагають забезпечити інформування про винятки та вжиття заходів у відповідь на такі винятки.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д87. Повідомлення інформації на малих підприємствах може бути менш структурованим і простішим, ніж на великих суб'єктах господарювання, внаслідок меншої кількості рівнів відповідальності та кращої візуальної наявності й доступності управлінського персоналу.

*Компоненти внутрішнього контролю – заходи контролю* (див. параграф 20)

Д88. Заходи контролю – це політики та процедури, які допомагають забезпечити виконання директив управлінського персоналу. Заходи контролю як у рамках ІТ, так і в ручних системах мають різні цілі та застосовуються на різних організаційних і функціональних рівнях. Приклади конкретних заходів контролю включають заходи, що стосуються:

- надання дозволів;
- оглядів результатів;
- обробки інформації;
- фізичних заходів контролю;
- розподілу обов'язків.

Д89. Заходи контролю, важливі для аудиту, включають:

- заходи, які потрібно вважати такими, тобто заходи контролю, пов'язані зі значними ризиками, та ті, що пов'язані з ризиками, щодо яких процедури перевірки по суті самі по собі не забезпечують достатніх і прийнятних аудиторських доказів, що вимагаються параграфами 29 і 30 відповідно; або
- заходи, які вважаються важливими для судження аудитора.

Д90. На судження аудитора стосовно важливості заходу контролю для аудиту впливає ідентифікований ним ризик, який може призвести до виникнення суттєвого викривлення, а також те, чи вважає аудитор, що, напевно, доцільно протестувати операційну ефективність контролю при визначенні обсягу тестування по суті.

Д91. Аудитор може приділити основну увагу ідентифікації та отриманню розуміння заходів контролю, які стосуються тих сфер, де, на його думку, ризики суттєвого викривлення, ймовірно, будуть вищими. Якщо багато заходів контролю досягають однієї й тієї самої мети, необов'язково отримувати розуміння кожного заходу контролю, пов'язаного з такою метою.

Д92. Знання аудитора про наявність або відсутність заходів контролю, які він отримує з розуміння інших компонентів внутрішнього контролю, допомагає йому при визначенні того, чи потрібно приділити додаткову увагу отриманню розуміння заходів контролю.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д93. Концепції, які покладено в основу заходів контролю малих підприємств, ймовірно, мають бути подібні до концепцій, застосованих на великих суб'єктах господарювання, проте процедура їх застосування може

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

відрізнятися. Крім того, малі підприємства можуть визначити, що окремі типи заходів контролю не відповідають заходам контролю, які застосовує управлінський персонал. Наприклад, виключне повноваження управлінського персоналу надавати кредити клієнтам і затверджувати значні придбання може забезпечити сильний контроль за важливими залишками на рахунках та операціями, зменшуючи або усуваючи необхідність у більш детальних заходах контролю.

Д94. Заходи контролю, важливі для аудиту малого підприємства, ймовірно, пов'язані з основними операційними циклами, такими як доходи, придбання та витрати на виплату заробітної плати.

Ризики, що виникають з ІТ (див. параграф 21)

Д95. Застосування системи ІТ впливає на спосіб запровадження заходів контролю. З погляду аудитора, заходи контролю за системами ІТ є ефективними в тому разі, якщо вони забезпечують цілісність інформації та захист даних, які оброблюються такими системами, і включають ефективні загальні засоби контролю ІТ та засоби контролю прикладних програм.

Д96. Загальні засоби контролю ІТ – це політика і процедури, які пов'язані з багатьма прикладними програмами та забезпечують ефективну роботу засобів контролю прикладних програм. Вони застосовуються до середовищ великого універсального та малого комп'ютерів, а також до середовища кінцевого користувача. Загальні засоби контролю ІТ, які забезпечують цілісність інформації та захист даних, зазвичай включають засоби управління такими аспектами:

- центр обробки даних і робота мережі;
- придбання, зміна та обслуговування системного програмного забезпечення;
- зміна програми;
- безпека доступу;
- придбання, розвиток та обслуговування прикладної системи.

Вони зазвичай запроваджуються для контролю ризиків, зазначених у параграфі Д56.

Д97. Засоби контролю прикладних програм – це ручні або автоматизовані процедури, які зазвичай працюють на рівні бізнес-процесів і застосовуються для обробки операцій окремими прикладними програмами. Засоби контролю прикладних програм можуть мати превентивний характер або використовуватися для ідентифікації певних аспектів і призначені для забезпечення цілісності облікових записів. Відповідно засоби контролю прикладних програм належать до процедур,



## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

які використовуються для ініціації, реєстрації, обробки та звітування про операції й інші фінансові дані. Такі засоби контролю допомагають забезпечити авторизацію, повноту і точність реєстрації та обробки операцій, які мають місце. Приклади включають контрольне редагування вхідних даних, а також перевірку числової послідовності з ручним контролем звітів про винятки чи коригуванням при введенні даних.

*Компоненти внутрішнього контролю – моніторинг заходів контролю*  
(див. параграф 22)

Д98. Моніторинг заходів контролю – процес, призначений оцінити ефективність діяльності з внутрішнього контролю в часі. Він охоплює вчасну оцінку структури і функціонування заходів контролю та вживання необхідних виправних заходів, модифікованих відповідно до змін в умовах. Управлінський персонал здійснює моніторинг заходів контролю через постійні дії, окремі оцінки або поєднання того та іншого. Постійні дії з моніторингу часто є частиною звичайної поточної діяльності суб'єкта господарювання і включають регулярні дії з управління та нагляду.

Д99. Дії управлінського персоналу з моніторингу можуть включати використання інформації від зовнішніх сторін, такої, що міститься у рекламациях клієнтів та зауваженнях регуляторного органу, які можуть вказувати на проблеми або висвітлювати сфери, що потребують поліпшення.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д100. Моніторинг управлінським персоналом заходів контролю часто полягає в активній участі управлінського персоналу або власника-керівника у діяльності. Така участь часто ідентифікує значні відхилення від очікувань і неточностей у фінансових даних, призводячи до вживання виправних дій щодо таких заходів контролю.

Функції внутрішнього аудиту (див. параграф 23)

Д101. Підрозділ внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання, ймовірно, буде важливим для аудиту, якщо характер його відповідальності та діяльності стосується фінансової звітності суб'єкта господарювання, і аудитор має намір використати роботу внутрішніх аудиторів для того, щоб модифікувати характер або строки чи зменшити обсяг запланованих для виконання аудиторських процедур. Якщо аудитор визначить, що підрозділ внутрішнього аудиту важливий для аудиту, застосовуються положення МСА 610.

Д102. Цілі підрозділу внутрішнього аудиту і, отже, характер його обов'язків та статусу в межах організації значно варіюються і залежать від розміру та структури суб'єкта господарювання і вимог управлінського персоналу, а також, якщо це застосовно, вимог тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Відповідальність підрозділу внутрішнього аудиту

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

може включати, наприклад, моніторинг внутрішнього контролю, управління ризиками та перевірку дотримання вимог законів і нормативних актів. З іншого боку, відповідальність підрозділу внутрішнього аудиту може обмежуватися, наприклад, оглядом економії, ефективності та результативності діяльності і відповідно може не бути пов'язана із фінансовою звітністю суб'єкта господарювання.

Д103. Якщо характер відповідальності підрозділу внутрішнього аудиту пов'язаний із фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, розгляд зовнішнім аудитором дій, що вже виконані або мають бути виконані підрозділом внутрішнього аудиту, може включати огляд плану аудиту підрозділу внутрішнього аудиту за певний період у разі його наявності та обговорення цього плану з внутрішніми аудиторами.

Джерела інформації (див. параграф 24)

Д104. Більша частина інформації, яка використовується у моніторингу, може бути згенерована інформаційною системою суб'єкта господарювання. Якщо управлінський персонал припускає, що використані для моніторингу дані є точними, не маючи підстав для такого припущення, помилки, які можуть міститися в інформації, можуть потенційно призвести до некоректних висновків управлінського персоналу за результатами моніторингу. Відповідно розуміння:

- джерел інформації, пов'язаної з діями суб'єкта господарювання з моніторингу; та
- підстави, з якої управлінський персонал вважає інформацію достатньо достовірною для зазначеної мети, потрібне як частина розуміння аудитором дій суб'єкта господарювання з моніторингу, які є компонентом внутрішнього контролю.

### **Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення**

*Оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності*  
(див. параграф 25 а)

Д105. Ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності належать до ризиків, які значною мірою пов'язані з фінансовою звітністю в цілому і можуть потенційно впливати на багато тверджень. Ризики такого характеру не обов'язково є ризиками, які можуть бути ідентифіковані стосовно окремих тверджень на рівні класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації. Скоріше вони відображають обставини, які можуть підвищувати ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень, наприклад через блокування управлінським персоналом внутрішнього контролю. Ризики на рівні фінансової звітності можуть бути особливо важливими для розгляду аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

Д106. Ризики на рівні фінансової звітності можуть виникати, зокрема, внаслідок недоліків середовища контролю (хоча ці ризики можуть бути також пов'язані з іншими чинниками, такими як погіршення економічних умов). Наприклад, недоліки, такі як недостатня компетентність управлінського персоналу, можуть мати більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність і вимагати загальних дій у відповідь з боку аудитора.

Д107. Розуміння аудитором внутрішнього контролю може викликати сумніви щодо придатності фінансової звітності суб'єкта господарювання до аудиту. Наприклад:

- сумніви щодо професійної чесності управлінського персоналу суб'єкта господарювання бувають такими серйозними, що можуть змусити аудитора зробити висновок, що ризик викривлення управлінським персоналом інформації у фінансовій звітності такий серйозний, що аудит не може бути проведений;
- сумніви щодо стану та достовірності записів суб'єкта господарювання можуть змусити аудитора зробити висновок про малоймовірність наявності достатніх і прийнятних аудиторських доказів на підтвердження немодифікованої думки щодо фінансової звітності.

Д108. МСА 705<sup>12</sup> встановлює вимоги та містить рекомендації щодо визначення необхідності для аудитора надати умовно-позитивний висновок чи відмовитися від надання висновку або, як це може бути потрібно в окремих випадках, відмовитися від завдання з аудиту, якщо така відмова не суперечить застосовному законодавству або нормативному акту.

*Оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень* (див. параграф 25 б)

Д109. Ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень для класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації мають розглядатися, оскільки такий розгляд безпосередньо допомагає при визначенні характеру, строків та обсягу подальших аудиторських процедур на рівні тверджень, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. При ідентифікації та оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень аудитор може дійти висновку, що ідентифіковані ризики значною мірою стосуються фінансової звітності в цілому і можуть потенційно впливати на багато тверджень.

Використання тверджень

Д110. Запевняючи, що фінансові звіти відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності, управлінський персонал прямо або опосередковано здійснює твердження щодо визнання, оцінки, подання і розкриття різних елементів фінансової звітності та матеріалів відповідного розкриття інформації.

<sup>12</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

Д111. Твердження, які аудитор використовує для розгляду різних типів потенційних викривлень, що можуть мати місце, поділяються на три такі категорії та можуть мати такі форми:

- а) Твердження щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту:
  - i) настання – операції та події, які були зареєстровані, настали та пов'язані із суб'єктом господарювання;
  - ii) повнота – всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані;
  - iii) точність – суми та інші дані, пов'язані із зареєстрованими операціями та подіями, були записані правильно;
  - iv) закриття реєстрів – операції та події були зареєстровані у відповідному обліковому періоді;
  - v) класифікація – операції та події були зареєстровані на належних рахунках.
- б) Твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду:
  - i) існування – активи, зобов'язання та власний капітал наявні;
  - ii) права та обов'язки – суб'єкт господарювання має або контролює права на активи, а зобов'язання є обов'язком суб'єкта господарювання;
  - iii) повнота – всі активи, зобов'язання та власний капітал, які мають реєструватися, були зареєстровані;
  - iv) оцінка та розподіл – активи, зобов'язання та власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані.
- в) Твердження щодо подання та розкриття:
  - i) настання та права і обов'язки – події, операції та інші питання, інформація щодо яких була розкрита, настали і пов'язані із суб'єктом господарювання;
  - ii) повнота – всі розкриття інформації, які мали бути включені до фінансової звітності, включені;
  - iii) класифікація та зрозумілість – фінансова інформація належно подана та описана, розкриття інформації також чітко сформульоване;
  - iv) точність та оцінка – фінансова та інша інформація розкрита достовірно та у відповідних сумах.

Д112. Аудитор може використовувати твердження, як описано вище, або може виразити їх у інший спосіб за умови врахування всіх описаних вище

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

аспектів. Наприклад, аудитор може вирішити поєднати твердження щодо операцій та подій із твердженнями щодо залишків на рахунках.

Аспекти, характерні для суб'єктів господарювання державного сектору

Д113. При здійсненні тверджень щодо фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору додатково до тверджень, викладених у параграфі Д111, управлінський персонал часто може стверджувати, що операції та події виконувалися відповідно до законодавства, нормативних актів та інших керівних документів. Такі твердження можуть входити до обсягу аудиту фінансової звітності.

*Процес ідентифікації ризиків суттєвого викривлення* (див. параграф 26 а)

Д114. Інформація, зібрана у процесі проведення процедур оцінки ризиків, включаючи аудиторські докази, отримані при оцінці структури заходів контролю та встановленні того, чи були вони запроваджені, використовується як аудиторські докази на підтримку оцінки ризиків. Оцінка ризиків визначає характер, строки та обсяг подальших аудиторських процедур, які мають бути виконані.

Д115. У додатку 2 наведені приклади умов і подій, які можуть свідчити про наявність ризиків суттєвого викривлення.

*Прив'язка заходів контролю до тверджень* (див. параграф 26 в)

Д116. При здійсненні оцінок ризиків аудитор може ідентифікувати заходи контролю, які можуть запобігати або виявляти та виправляти суттєві викривлення в окремих твердженнях. Зазвичай корисно отримати розуміння заходів контролю та прив'язати їх до тверджень у контексті процесів і систем, у яких вони існують, оскільки індивідуальні заходи контролю часто самі по собі не врегульовують ризиків. Часто лише комбіновані заходи контролю разом з іншими компонентами внутрішнього контролю будуть достатніми для врегулювання ризиків.

Д117. І навпаки, деякі заходи контролю можуть мати особливий вплив на окремі твердження щодо окремого класу операцій або залишків на рахунках. Наприклад, заходи контролю, які суб'єкт господарювання встановлює для забезпечення обліку та реєстрації персоналом результатів щорічної фізичної інвентаризації, пов'язані безпосередньо з існуванням і повнотою тверджень щодо залишків товарно-матеріальних запасів.

Д118. Заходи контролю можуть бути прямо або опосередковано пов'язані із твердженнями. Чим більш опосередкований зв'язок між ними, тим менш ефективний окремий захід контролю при запобіганні або виявленні та виправленні викривлень у такому твердженні. Наприклад, огляд менеджером з продажу важливих аспектів продажів окремих магазинів по регіону в більшості випадків лише опосередковано пов'язаний із твердженням щодо повноти стосовно прибутків від продажу. Відповідно він може бути менш ефективним для зменшення ризику для такого

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

твердження, ніж ті заходи контролю, що мають більш безпосередній зв'язок із таким твердженням, як, наприклад, порівняння товарно-транспортних документів із розрахунковими документами.

### *Значні ризики*

Ідентифікація значних ризиків (див. параграф 28)

Д119. Значні ризики часто пов'язані зі значними незвичайними операціями або суб'єктивними чинниками. Незвичайні операції – це операції, які є незвичайними за розміром або характером, тому виникають нечасто. Суб'єктивні чинники можуть включати розробку облікових оцінок, стосовно яких існує значна невизначеність щодо оцінки. Звичайні, нескладні операції, які підлягають систематичній обробці, менш імовірно приведуть до виникнення суттєвих ризиків.

Д120. Ризики суттєвого викривлення можуть бути більшими для значних незвичайних операцій, які виникають із таких чинників:

- більше втручання управлінського персоналу для визначення порядку обліку;
- більше ручного втручання у збір та обробку даних;
- складні розрахунки або принципи обліку;
- характер незвичайних операцій, який може ускладнити для суб'єкта господарювання запровадження ефективних заходів контролю за ризиками.

Д121. Ризики суттєвого викривлення можуть бути більшими для суттєвих суб'єктивних чинників, які потребують розробки облікових оцінок, що виникають із таких чинників:

- принципи обліку облікових оцінок або визнання прибутків можуть тлумачитися по-різному;
- необхідне судження може бути суб'єктивним чи складним або потребувати припущень щодо впливу майбутніх подій, наприклад судження щодо справедливої вартості.

Д122. У МСА 330 описані наслідки для подальших аудиторських процедур ідентифікації ризику як значного<sup>13</sup>.

Значні ризики, пов'язані з ризиками суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

Д123. МСА 240 містить подальші вимоги та рекомендації щодо ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> МСА 330, параграфи 15 та 21.

<sup>14</sup> МСА 240, параграфи 25–27.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

Розуміння заходів контролю, пов'язаних зі значними ризиками (див. параграф 29)

Д124. Хоча ризики, які пов'язані із суттєвими незвичайними або суб'єктивними чинниками, часто менш імовірно підлягають звичайним заходам контролю, управлінський персонал може вчиняти інші дії у відповідь на такі ризики. Відповідно розуміння аудитором того, чи розробив суб'єкт господарювання і чи запровадив заходи контролю для значних ризиків, що виникають із незвичайних або суб'єктивних чинників, включає розуміння того, чи здійснює управлінський персонал дії у відповідь на такі ризики, і як саме. Такі дії у відповідь можуть включати:

- заходи контролю, такі як перевірка припущень вищим керівництвом або експертами;
- задокументовані процеси оцінки;
- затвердження тими, кого наділено найвищими повноваженнями.

Д125. Наприклад, якщо мають місце одиничні події, такі як отримання повідомлення про значний судовий позов, розгляд дій суб'єкта господарювання у відповідь може включати, зокрема, такі питання: чи було направлено таке повідомлення відповідним експертам (наприклад, внутрішньому або зовнішньому юридичному консультанту), чи була зроблена оцінка потенційного впливу та як запропоновано розкрити такі обставини у фінансовій звітності.

Д126. У деяких випадках управлінський персонал може неналежно реагувати на значні ризики суттєвого викривлення через запровадження заходів контролю за такими суттєвими ризиками. Незапровадження управлінським персоналом таких заходів контролю є показником значних недоліків у внутрішньому контролі<sup>15</sup>.

*Ризики, для яких процедури по суті самі по собі не надають достатніх і прийнятних аудиторських доказів (див. параграф 30)*

Д127. Ризики суттєвого викривлення можуть бути безпосередньо пов'язані з реєстрацією звичайних класів операцій або залишків на рахунках, а також підготовкою достовірної фінансової звітності. Такі ризики можуть включати ризики неточної або неповної обробки звичайних і значних класів операцій, таких як доходи, придбання, грошові надходження і грошові виплати суб'єкта господарювання.

Д128. Якщо такі звичайні бізнес-операції підлягають високоавтоматизованій обробці з невеликим обсягом ручного втручання або без нього, може бути неможливо виконувати лише процедури по суті стосовно ризику. Наприклад, аудитор може вирішити, що це той випадок, коли значна

<sup>15</sup> МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу», параграф Д7.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

частина інформації суб'єкта господарювання ініціюється, реєструється, обробляється та повідомляється лише в електронній формі, такий як інтегрована система. В таких випадках:

- аудиторські докази можуть бути наявними лише в електронній формі, а їх достатність і прийнятність зазвичай залежать від ефективності заходів контролю за їх точністю та повнотою;
- можливість неналежної ініціації або зміни інформації, що може мати місце і не бути виявленою, може бути більшою, якщо відповідні заходи контролю працюють неефективно.

Д129. Наслідки для подальших аудиторських процедур ідентифікації таких ризиків описані в МСА 330<sup>16</sup>.

*Перегляд оцінки ризиків* (див. параграф 31)

Д130. Під час аудиту до уваги аудитора може потрапити інформація, яка значно відрізняється від інформації, на якій ґрунтувалась оцінка ризиків. Наприклад, оцінка ризиків може ґрунтуватися на очікуванні того, що певні заходи контролю працюють ефективно. При тестуванні таких заходів контролю аудитор може отримати аудиторські докази щодо їх неефективної роботи у відповідні періоди часу протягом аудиту. Аналогічно при виконанні процедур по суті аудитор може виявити викривлення у сумах та з більшою частотою, ніж та, що відповідає оцінці ризиків аудитором. За таких обставин оцінка ризику може неправильно відображати реальні обставини суб'єкта господарювання, а подальші заплановані аудиторські процедури можуть бути неефективними при виявленні суттєвих викривлень. Див. МСА 330 для отримання додаткових рекомендацій.

**Документація** (див. параграф 32)

Д131. Спосіб документування вимог параграфу 32 визначається аудитором за допомогою здійснення професійного судження. Наприклад, при аудитах малих підприємств документація може включатися до аудиторської документації стосовно загальної стратегії та плану аудиту<sup>17</sup>. Аналогічно, наприклад, результати оцінки ризиків можуть документуватись окремо або як частина документації аудитора стосовно подальших процедур<sup>18</sup>. На форму та обсяг документації впливає характер, розміри і складність суб'єкта господарювання та його внутрішній контроль, доступність інформації суб'єкта господарювання, а також методологія й технологія аудиту, що використовуються в ході аудиту.

Д132. У суб'єктах господарювання, в яких діяльність та процеси, що стосуються фінансової звітності, не є складними, документація може бути простою за

<sup>16</sup> МСА 330, параграф 8.

<sup>17</sup> МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», параграфи 7 і 9.

<sup>18</sup> МСА 330, параграф 28.



## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

формою та відносно короткою. Немає потреби документувати повне розуміння аудитором діяльності суб'єкта господарювання та відповідних питань. Основні елементи розуміння, задокументованого аудитором, включають такі, на яких ґрунтується оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення.

- Д133. Обсяг документації також може відображати досвід і можливості членів аудиторської групи із завдання. За умови постійного виконання вимог МСА 230 аудит, що проводиться аудиторською групою із завдання, яка складається з менш досвідчених осіб, може потребувати більш детального документування, щоб допомогти таким особам отримати відповідне розуміння діяльності, ніж у випадку з більш досвідченими членами аудиторської групи із завдання.
- Д134. При постійних аудитах окрема документація може переноситися на наступні періоди, оновлюватись у разі потреби для відображення змін у діяльності або процесах суб'єкта господарювання.

## Додаток 1

(див. параграфи 4 в, 14–24, Д69–Д104)

### Компоненти внутрішнього контролю

1. Цей додаток містить детальні пояснення компонентів внутрішнього контролю, зазначених у параграфах 4 в, 14 – 24 та Д69 – Д104, оскільки вони пов'язані з аудитом фінансової звітності.

### Середовище контролю

2. Середовище контролю охоплює такі елементи:
  - а) *Повідомлення інформації та забезпечення дотримання професійної чесності й етичних цінностей.* Ефективність заходів контролю не може бути вищою за професійні та етичні цінності людей, які їх створюють, керують ними та здійснюють моніторинг. Чесна та етична поведінка є продуктом етичних стандартів і стандартів з поведінки суб'єкта господарювання, того, як вони доводяться до відома і реалізуються на практиці. Забезпечення дотримання професійної чесності та етичних цінностей включає, наприклад, дії управлінського персоналу з усунення або зменшення стимулів чи спокус, які можуть заохотити персонал до нечесних, незаконних або неетичних дій. Повідомлення інформації про політику суб'єкта господарювання щодо професійної чесності та етичних цінностей може включати повідомлення персоналу інформації про стандарти поведінки через програмні заяви та кодекси поведінки, а також за допомогою прикладів.
  - б) *Прихильність до компетентності.* Компетентність – це знання та навички, необхідні для виконання завдань, що визначають роботу окремих осіб.
  - в) *Участь тих, кого наділено найвищими повноваженнями.* На усвідомлене розуміння контролю суб'єкта господарювання суттєво впливають ті, кого наділено найвищими повноваженнями. Важливість відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями, визнається у кодексах практики та інших законах і положеннях або керівництвах, розроблених для тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Інші аспекти відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями, охоплюють нагляд за розробкою та ефективною роботою процедур корпоративного інформування і процесом перевірки ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
  - г) *Філософія та стиль роботи управлінського персоналу.* Філософія та стиль роботи управлінського персоналу охоплюють широкий спектр характеристик. Наприклад, відношення та дії управлінського

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

персоналу щодо фінансової звітності можуть проявлятися через консервативний та/або агресивний вибір з наявних альтернативних принципів бухгалтерського обліку або свідомість і консерватизм, з якими здійснюються облікові оцінки.

- г) *Організаційна структура.* Створення відповідної організаційної структури включає розгляд основних сфер повноважень і відповідальності, а також належних напрямів звітності. Прийнятність організаційної структури суб'єкта господарювання частково залежить від його розмірів і характеру діяльності.
- д) *Надання повноважень та відповідальності.* Надання повноважень та відповідальності може включати політики, пов'язані з відповідними бізнес-практиками, знанням і досвідом основного персоналу, а також ресурсами, наданими для виконання обов'язків. Крім того, воно може включати політики та повідомлення інформації, спрямовані на забезпечення розуміння усім персоналом цілей суб'єкта господарювання, знання того, як їхні індивідуальні дії взаємопов'язані та сприяють досягненню цих цілей, і розуміння того, як і за що вони несуть відповідальність.
- е) *Кадрова політика і практика.* Кадрова політика і практика часто демонструють важливі аспекти, пов'язані з усвідомленням контролю суб'єктом господарювання. Наприклад, стандарти найму найбільш кваліфікованого персоналу, коли в центрі уваги освіта, попередній досвід роботи, попередні досягнення та докази чесної й етичної поведінки, демонструють прихильність суб'єкта господарювання до компетентних і надійних людей. Політика професійної підготовки, яка інформує про перспективні ролі та відповідальність і включає практику, таку як школи професійної підготовки та семінари, ілюструє очікувані рівні ефективності роботи та поведінки. Підвищення у посаді через періодичні атестації працівників демонструють прихильність суб'єкта господарювання до просування кваліфікованого персоналу до вищих рівнів відповідальності.

### Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання

3. Для цілей фінансової звітності процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання включає те, як управлінський персонал ідентифікує бізнес-ризик, важливі для складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання, як він оцінює їх значущість, імовірність їх настання та приймає рішення щодо дій у відповідь на ці ризики та управління ними, а також відповідні результати. Наприклад, процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання може враховувати те, як суб'єкт господарювання розглядає можливість незареєстрованих операцій та ідентифікує й аналізує значні оцінки, які вносяться до фінансової звітності.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

4. Ризики, важливі для достовірної фінансової звітності, включають зовнішні та внутрішні події, операції або обставини, які можуть наставати і негативно впливати на здатність суб'єкта господарювання ініціювати, реєструвати, обробляти та розкривати у звітах фінансові дані, що відповідають твердженням управлінського персоналу у фінансовій звітності. Управлінський персонал може ініціювати плани, програми або дії щодо розгляду певних ризиків або може ухвалити рішення про прийняття ризику в зв'язку з витратами або з інших міркувань. Ризики можуть виникати або змінюватися внаслідок таких обставин:
- *Зміни в операційному середовищі.* Зміни у регуляторному або операційному середовищі можуть спричинити зміни у конкурентному тиску та в різних ризиках.
  - *Новий персонал.* Новий персонал може приділяти основну увагу іншим аспектам або по-іншому розуміти внутрішній контроль.
  - *Нові або модернізовані інформаційні системи.* Значні та швидкі зміни в інформаційних системах можуть змінювати ризик, пов'язаний із внутрішнім контролем.
  - *Швидке зростання.* Значне та швидке розширення діяльності може збільшити навантаження на заходи контролю та збільшити ризик збоїв у заходах контролю.
  - *Нова технологія.* Впровадження нових технологій у виробничі процеси або інформаційні системи може змінити ризик, пов'язаний із внутрішнім контролем.
  - *Нові бізнес-моделі, продукти або види діяльності.* Вхідження в сфери діяльності або операції, в яких суб'єкт господарювання має невеликий досвід, може викликати нові ризики, пов'язані з внутрішнім контролем.
  - *Корпоративна реструктуризація.* Реструктуризація може супроводжуватися скороченням штату та змінами у нагляді й розподілі обов'язків, що, в свою чергу, може змінити ризик, пов'язаний із внутрішнім контролем.
  - *Розширення закордонної діяльності.* Розширення або придбання закордонних суб'єктів господарювання несе нові і часто унікальні ризики, які можуть негативно впливати на внутрішній контроль, наприклад додаткові або змінені ризики від валютних операцій.
  - *Нові стандарти бухгалтерського обліку.* Прийняття нових або зміна принципів обліку може вплинути на ризики при підготовці фінансової звітності.

**Інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, важливі для фінансової звітності, та повідомлення інформації**

5. Інформаційна система складається з інфраструктури (фізичні та апаратні компоненти), програмного забезпечення, людей, процедур і даних. Багато інформаційних систем використовують інформаційні технології (ІТ).
6. Інформаційна система для цілей фінансової звітності, яка включає систему фінансової звітності, охоплює такі методи та записи, що:
  - ідентифікують та реєструють усі чинні операції;
  - своєчасно описують операції з достатнім рівнем деталізації для того, щоб забезпечити належну класифікацію операцій для фінансової звітності;
  - оцінюють вартість операцій у такий спосіб, що уможлиблює реєстрацію їх належної грошової вартості у фінансовій звітності;
  - визначають період часу, протягом якого відбувались операції, щоб дозволити реєстрацію операцій у відповідному обліковому періоді;
  - належно подають операції та розкриття пов'язаних даних у фінансовій звітності.
7. Якість інформації, згенерованої системою, впливає на здатність управлінського персоналу приймати відповідні рішення при управлінні та контролі за діяльністю суб'єкта господарювання і скласти достовірну фінансову звітність.
8. Повідомлення інформації, яке включає надання розуміння індивідуальних ролей та відповідальності, пов'язаних із внутрішнім контролем за фінансовою звітністю, може здійснюватись у формі посібників з політики, обліку та фінансової звітності, а також меморандумів. Повідомлення інформації може також здійснюватись електронними засобами зв'язку, усно або через дії управлінського персоналу.

**Заходи контролю**

9. У цілому заходи контролю, які можуть бути важливими для аудиту, можна віднести до категорій політики і процедур, що пов'язані з таким:
  - *Огляди результатів.* Ці заходи контролю включають огляди й аналізи фактичних результатів порівняно з бюджетами, прогнозами та результатами протягом попередніх періодів; прив'язку різних наборів даних – робочих чи фінансових – між собою разом із аналізами відносин та діями з дослідження і виправлення недоліків; порівняння внутрішніх даних із зовнішніми джерелами інформації; огляд функціональних показників або показників діяльності.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- *Обробка інформації.* Двома великими групами засобів контролю щодо інформаційних систем є засоби контролю прикладних програм, які застосовуються до обробки окремих прикладних програм, та загальні засоби контролю ІТ, які є політиками і практиками, пов'язаними з багатьма прикладними програмами та які забезпечують ефективне функціонування засобів контролю прикладних програм, допомагаючи забезпечити подальшу належну роботу інформаційних систем. Приклади засобів контролю прикладних програм включають перевірку арифметичної точності записів, ведення та огляд залишків на рахунках і перевірочних балансів, автоматизовані засоби контролю, такі як вхідна перевірка вхідних даних і числової послідовності, та ручне ведення звітів про винятки. Прикладами загальних засобів контролю ІТ є засоби контролю зміни програм, засоби контролю, які обмежують доступ до програм або даних, засоби контролю за реалізацією нових версій пакетних прикладних програм та засоби контролю за системним програмним забезпеченням, які обмежують доступ або ведуть моніторинг використання системних прикладних програм, що можуть змінити фінансові дані або записи без виходу з журналу аудиту.
- *Фізичні заходи контролю.* Заходи контролю, які охоплюють:
  - фізичний захист активів, включаючи відповідні захисні заходи, такі як захищені від доступу до активів та записів об'єкти;
  - надання дозволів на доступ до комп'ютерних програм і файлів даних;
  - періодичний підрахунок та порівняння із сумами, наведеними у контрольних записах (наприклад, порівняння результатів підрахунків грошових коштів, цінних паперів і матеріальних ресурсів із обліковими записами).

Рівень важливості фізичних заходів контролю, призначених для запобігання викраденню активів, для достовірності фінансової звітності та відповідно аудиту, залежить від обставин, наприклад коли активи є дуже вразливими до незаконного заволодіння.
- *Розподіл обов'язків.* Призначення різних людей відповідальними за надання дозволів щодо операцій, реєстрації операцій та забезпечення збереження активів. Розподіл обов'язків призначений для зменшення можливостей, які дають змогу будь-якій особі обіймати посаду, що дозволяє їй робити та приховувати помилки або шахрайські дії у звичайному ході виконання своїх обов'язків.

10. Певні заходи контролю можуть залежати від існування відповідних політик вищого рівня, встановлених управлінським персоналом або

тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, заходи контролю за наданням дозволів можуть делегуватися відповідно до встановлених принципів, таких як інвестиційні критерії, визначені тими, кого наділено найвищими повноваженнями; або навпаки, незвичайні операції, такі як великі придбання або відчуження, можуть потребувати особливих дозволів вищого рівня, включаючи в деяких випадках дозволи акціонерів.

### Моніторинг заходів контролю

11. Важливою функцією відповідальності управлінського персоналу є встановлення та ведення внутрішнього контролю на постійній основі. Моніторинг заходів контролю управлінським персоналом включає аналіз того, чи працюють вони відповідно до очікувань і чи модифікуються вони відповідно до наявних умов. Моніторинг заходів контролю може включати такі дії, як перевірка управлінським персоналом того, чи готується своєчасно звірка банківських виписок, оцінка внутрішніми аудиторами дотримання персоналом з продажу політики суб'єкта господарювання в частині положень про договори купівлі-продажу, а також нагляд юридичного відділу за дотриманням етичних або бізнес-норм суб'єкта господарювання. Моніторинг також здійснюється для забезпечення збереження ефективності роботи заходів контролю з плином часу. Наприклад, якщо своєчасність і точність банківських виписок не є об'єктом моніторингу, персонал швидше за все припинить готувати такі виписки.
12. Внутрішні аудитори або персонал, який виконує аналогічні функції, можуть сприяти моніторингу заходів контролю суб'єкта господарювання, здійснюючи індивідуальні оцінки. Зазвичай вони регулярно надають інформацію щодо функціонування внутрішнього контролю, приділяючи значну увагу оцінці ефективності внутрішнього контролю, а також інформацію про переваги й недоліки внутрішнього контролю і рекомендації щодо його поліпшення.
13. Дії з моніторингу можуть включати використання інформації з повідомлень зовнішніх сторін, які можуть вказувати на проблеми або виділяти сфери, що потребують поліпшення. Клієнти опосередковано підтверджують розрахункові дані, оплачуючи свої рахунки або висуваючи претензії щодо виставлених рахунків. Крім того, регуляторні органи можуть спілкуватися із суб'єктом господарювання стосовно питань, які впливають на функціонування внутрішнього контролю, наприклад обговорення перевірок органами регулювання банківських установ. Управлінський персонал також може враховувати повідомлення, пов'язані із внутрішнім контролем, що надходять від зовнішніх аудиторів при виконанні дій з моніторингу.

## Додаток 2

(див. параграфи Д33, Д115)

### **Умови та події, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення**

Далі наведені приклади умов і подій, які можуть вказувати на існування ризиків суттєвого викривлення. Наведені приклади охоплюють широкий спектр умов і подій, проте не всі умови та події є важливими для кожного завдання з аудиту, і список прикладів не обов'язково є повним.

- Діяльність в економічно нестабільних регіонах, наприклад у країнах зі значною девальвацією грошової одиниці або дуже високим рівнем інфляції.
- Діяльність, чутлива до нестабільних ринків, наприклад ф'ючерсна торгівля.
- Діяльність, яка значною мірою підлягає заходам з комплексного регулювання.
- Припущення щодо безперервності діяльності та питання ліквідності, включаючи втрату значних клієнтів.
- Обмеження доступності капіталу та кредиту.
- Зміни в галузі, в якій працює суб'єкт господарювання.
- Зміни в логістичному ланцюзі.
- Розробка або пропонування нових продуктів чи послуг або започаткування нових видів діяльності.
- Розширення у нові регіони.
- Зміни у суб'єкта господарювання, такі як великі придбання чи реорганізації або інші незвичайні події.
- Ймовірний продаж суб'єктів господарювання або сегментів бізнесу.
- Існування складних альянсів і спільних підприємств.
- Використання позабалансових фінансів, підприємств спеціального призначення та інших складних фінансових угод.
- Значні операції з пов'язаними сторонами.
- Недостатня кількість персоналу з відповідними навиками бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
- Зміни у складі основного персоналу, включаючи вихід основних керівників.
- Недоліки у внутрішньому контролі, особливо ті, на які не реагує управлінський персонал.
- Невідповідність між ІТ стратегією суб'єкта господарювання та його бізнес-стратегіями.



## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- Зміни в ІТ середовищі.
- Встановлення значних нових ІТ систем, пов'язаних із фінансовою звітністю.
- Подання запитів щодо діяльності чи фінансових результатів суб'єкта господарювання регуляторними або урядовими органами.
- Попередні викривлення, історія помилок або суттєва кількість коригувань на кінець періоду.
- Значна кількість незвичайних або несистематичних операцій, включаючи операції між компаніями та операції зі значними прибутками на кінець періоду.
- Операції, які реєструються на основі намірів управлінського персоналу, наприклад рефінансування боргу, активи для продажу, та класифікація ринкових цінних паперів.
- Застосування нових стандартів бухгалтерського обліку.
- Облікові оцінки, які включають складні процеси.
- Події або операції, які включають значну невизначеність оцінки, включаючи облікові оцінки.
- Позови та умовні зобов'язання, наприклад гарантії продажу, фінансові гарантії та відновлення навколишнього середовища.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 320

## «СУТТЄВІСТЬ ПРИ ПЛАНУВАННІ ТА ПРОВЕДЕННІ АУДИТУ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Суттєвість у контексті аудиту . . . . .	2–6
Дата набрання чинності . . . . .	7
<b>Мета</b> . . . . .	8
<b>Визначення</b> . . . . .	9
<b>Вимоги</b>	
Визначення суттєвості та суттєвості виконання при плануванні аудиту . . . . .	10–11
Перегляд під час аудиту . . . . .	12–13
Документація . . . . .	14
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Суттєвість та аудиторський ризик . . . . .	Д1
Визначення суттєвості та суттєвості виконання при плануванні аудиту . . . . .	Д2–Д11
Суттєвість виконання . . . . .	Д12
Перегляд під час аудиту . . . . .	Д13

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за застосування концепції суттєвості під час планування та проведення аудиту фінансової звітності. В МСА 450<sup>1</sup> пояснюється, як застосовується суттєвість під час оцінки впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит і впливу невикорисованих викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність.

### Суттєвість у контексті аудиту

2. У концептуальних основах фінансової звітності поняття суттєвості часто розглядається у контексті підготовки та подання фінансової звітності. Хоча концептуальні основи фінансової звітності і можуть розглядати суттєвість, використовуючи різну термінологію, зазвичай у них йдеться про те, що:
  - викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обгрунтовано очікується, що вони, окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які приймаються на основі фінансової звітності;
  - судження щодо суттєвості робляться з урахуванням супутніх обставин і залежать від розміру або характеру викривлення, або їх поєднання; та
  - судження щодо питань, які є суттєвими для користувачів фінансовою звітністю, робляться на основі розуміння загальних потреб у фінансовій інформації користувачів як групи<sup>2</sup>. Можливий вплив викривлень на окремих користувачів, потреби яких можуть значно відрізнятися, не розглядається.
3. Такий розгляд, якщо він є в застосовній концептуальній основі фінансової звітності, надає аудитору систему координат для визначення суттєвості для аудиту. Якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності не містить розгляд концепції суттєвості, характеристики, наведені у параграфі 2, нададуть аудитору таку систему координат.
4. Визначення аудитором суттєвості є предметом професійного судження та залежить від розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації. За таких умов аудитору доцільно припустити, що користувачі:

<sup>1</sup> МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту».

<sup>2</sup> Наприклад, *Концептуальна основа підготовки та подання фінансової звітності, прийнята Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку* в квітні 2001 р., вказує, що для комерційного суб'єкта господарювання надання фінансової звітності, яка задовольняє вимоги інвесторів, також зможе задовольнити більшу частину вимог інших користувачів у зв'язку з тим, що інвестори є постачальниками ризикового капіталу для цього суб'єкта господарювання.

## СУТТЄВІСТЬ ПРИ ПЛАНУВАННІ ТА ПРОВЕДЕННІ АУДИТУ

- a) мають достатнє знання бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку, а також готові вивчати інформацію у фінансовій звітності з належною ретельністю;
  - б) розуміють, що фінансову звітність підготовлено, надано й перевірено з урахуванням рівнів суттєвості;
  - в) визнають невизначеність, притаманну вимірюванню сум, що ґрунтуються на оцінках, судженнях і розгляді майбутніх подій; та
  - г) приймають обґрунтовані економічні рішення на основі інформації, що міститься у фінансовій звітності.
5. Концепцію суттєвості аудитор використовує як при плануванні, так і при проведенні аудиту, при оцінці впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит та впливу не виправлених викривлень (за їх наявності) на фінансову звітність, а також при формулюванні висновку в своєму звіті (див. параграф Д1).
6. При плануванні аудиту аудитор застосовує судження щодо розміру викривлень, який вважатиметься суттєвим. Таке судження є основою для:
- a) визначення характеру, часу й обсягу процедур оцінки ризику;
  - б) ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення; та
  - в) визначення характеру, часу й обсягу подальших аудиторських процедур.

Суттєвість, визначена при плануванні аудиту, не обов'язково встановлює суму, нижче від якої не виправлені викривлення, окремо або в сукупності, будуть завжди вважатися несуттєвими. Обставини, пов'язані з деякими викривленнями, можуть змусити аудитора визнати їх суттєвими, навіть якщо вони нижчі від рівня суттєвості. Хоча розробка аудиторських процедур для виявлення викривлень, які вважатимуться суттєвими виключно внаслідок свого характеру, не є виправданою з практичного погляду, аудитор розглядає не тільки розмір, а й характер не виправлених викривлень, а також конкретні обставини їх виникнення при оцінці впливу на фінансову звітність<sup>3</sup>.

### Дата набрання чинності

7. Цей МСА чинний для аудиту фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### Мета

8. Метою аудитора є відповідне застосування концепції суттєвості при плануванні та проведенні аудиту.

<sup>3</sup> МСА 450, параграф Д16.

## Визначення

9. У МСА суттєвість виконання означає величину або величини, встановлені аудитором у розмірі, меншому, ніж суттєвість на рівні фінансової звітності, взятої в цілому, для того, щоб зменшити до прийнятно низького рівня достовірність того, що невиявлені та невикорисані викривлення у сукупності перевищать суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. Якщо це застосовно, суттєвість виконання також належить до величини або величин, установлених аудитором на рівні, нижчому від рівня або рівнів суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації.

## Вимоги

### Визначення суттєвості та суттєвості виконання при плануванні аудиту

10. Визначаючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен визначити суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. Якщо за конкретних обставин суб'єкта господарювання існує один або кілька окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, для яких обґрунтовано очікується, що викривлення, нижче від рівня суттєвості, прийнятого на рівні фінансової звітності в цілому, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийнятих на основі фінансової звітності, аудитор має також визначити рівень або рівні суттєвості, що застосовуватимуться до цих конкретних класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації (див. параграфи Д2–Д11).
11. Аудитор повинен визначити суттєвість виконання для оцінки ризиків суттєвого викривлення та визначення змісту, часу й обсягу подальших аудиторських процедур (див. параграф Д12)

### Перегляд під час аудиту

12. Аудитор повинен переглянути суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому (та в разі доцільності рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації) у випадку, якщо при проведенні аудиту йому стає відомою інформація, яка призвела б до визначення ним іншої величини (або величин) із самого початку (див. параграф Д13).
13. Якщо аудитор доходить висновку, що менший рівень суттєвості для фінансової звітності в цілому (та в разі доцільності рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації), ніж той, який було визначено із самого початку, є більш прийнятним, він повинен визначити, чи слід переглянути суттєвість виконання та чи не втратили свою прийнятність зміст, час та обсяги подальших аудиторських процедур.

## Документація

14. Аудитор повинен включити до аудиторської документації такі суми, а також чинники, використані для їх визначення<sup>4</sup>:
- а) суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому (див. параграф 10);
  - б) якщо це застосовно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації (див. параграф 10);
  - в) суттєвість виконання (див. параграф 11); та
  - г) інформацію щодо будь-яких переглядів (а–в) під час виконання аудиту (див. параграфи 12–13).

\* \* \*

## Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

### Суттєвість та аудиторський ризик (див. параграф 5)

Д1. При виконанні аудиту фінансової звітності основною метою аудитора є отримання обґрунтованої впевненості в тому, чи фінансова звітність в цілому не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства чи помилки, що дає йому змогу висловити думку, чи підготовлено фінансову звітність в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, надати звіт та інформацію про результати аудиту відповідно до вимог МСА<sup>5</sup>. Для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня аудитор отримує достатню впевненість через отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів<sup>6</sup>. Аудиторський ризик полягає в тому, що аудитор надасть невідповідний аудиторський висновок, якщо фінансова звітність є суттєво викривленою. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику не виявлення<sup>7</sup>. Суттєвість та аудиторський ризик враховуються протягом усього аудиту, особливо під час:

- а) ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення<sup>8</sup>;
- б) визначення характеру, змісту, часу й обсягу подальших аудиторських процедур<sup>9</sup>;

<sup>4</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграфи 8–11 та Д6.

<sup>5</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф 11.

<sup>6</sup> МСА 200, параграф 17.

<sup>7</sup> МСА 200, параграф 13в.

<sup>8</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

<sup>9</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

- в) оцінки впливу не виправлених викривлень (за їх наявності) на фінансову звітність<sup>10</sup> та формулювання думки в аудиторському звіті<sup>11</sup>.

### **Визначення суттєвості та суттєвості виконання при плануванні аудиту**

*Особливості застосування в державному секторі (див. параграф 10)*

- Д2. Для організацій державного сектору основними користувачами фінансової звітності є законодавчі та регуляторні органи. Крім того, фінансова звітність може використовуватися для прийняття інших, ніж економічні, рішень. Тому визначення суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому (та в разі доцільності рівня або рівнів суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації) під час аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання державного сектору залежить від законодавчих і нормативних або інших актів, документів та органів влади, а також від потреб у фінансовій інформації законодавчих органів та громадськості стосовно програм в державному секторі.

*Використання контрольних показників для фінансової звітності в цілому (див. параграф 10)*

- Д3. Визначення суттєвості передбачає застосування професійного судження. Часто до контрольного показника при початковому визначенні суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому застосовується відсоток. До чинників, що можуть вплинути на ідентифікацію контрольного показника, належать такі:
- елементи фінансової звітності (наприклад, активи, пасиви, капітал, доходи, витрати);
  - наявність статей, на яких найвірогідніше будуть зосереджувати увагу користувачі фінансової звітності конкретного суб'єкта (наприклад, для оцінки фінансових результатів користувачі можуть зосереджуватися на прибутку, доходах або чистих активах);
  - характер суб'єкта господарювання, стадія життєвого циклу, на якій він перебуває, а також галузь та економічне середовище, в якому працює суб'єкт господарювання;
  - структура власності підприємства та способи його фінансування (наприклад, якщо суб'єкт господарювання фінансується виключно за рахунок боргового фінансування, а не власного капіталу, користувачі можуть приділяти більше уваги активам, а також вимогам до них, ніж доходам підприємства); та
  - відносна нестабільність контрольного показника.

<sup>10</sup> МСА 450.

<sup>11</sup> МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

- Д4. Прикладом контрольних показників, які можуть бути прийнятними залежно від умов діяльності суб'єкта господарювання, можуть бути категорії доходів, наприклад, прибуток до оподаткування, сукупні надходження, валовий прибуток і сукупні витрати, сукупний капітал або вартість чистих активів. Прибуток до оподаткування від операцій, що продовжуються, часто використовується для комерційних суб'єктів господарювання. У разі, якщо прибуток до оподаткування від операцій, що продовжуються, є нестабільним, інші контрольні показники, наприклад валовий прибуток або сукупні надходження, можуть бути більш доречними.
- Д5. Що стосується обраного контрольного показника, то доречні фінансові дані зазвичай включають інформацію щодо фінансових результатів та фінансового стану за попередні періоди, інформацію щодо фінансових результатів і фінансового стану за період по сьогодні, а також бюджети та прогнози на поточний період з урахуванням значних змін в умовах діяльності суб'єкта господарювання (наприклад, значне придбання) і відповідних змін в умовах галузі або економічного середовища, в яких функціонує суб'єкт господарювання. Наприклад, у разі, якщо на початковій стадії суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому для певного суб'єкта господарювання визначається, виходячи з відсотка прибутку до оподаткування від операцій, що продовжуються, обставини, які спричиняють виняткове зменшення або збільшення такого прибутку, можуть призвести аудитора до висновку, що суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому можна більш точно визначити, використовуючи показник нормалізованого прибутку до оподаткування від операцій, що продовжуються, на основі результатів минулих періодів.
- Д6. Суттєвість стосується фінансової звітності, щодо якої аудитор надає звіт. Якщо фінансова звітність готується за звітний період, який більший або менший від дванадцяти місяців, як це може статися у випадку новоствореного суб'єкта господарювання або змінах звітних періодів, суттєвість стосуватиметься фінансової звітності, підготовленої за цей звітний період.
- Д7. Визначення відсотка, що має застосовуватися до контрольного показника, ґрунтується на професійному судженні. Між відсотком та обраним контрольним показником існує взаємозв'язок, який полягає в тому, що відсоток, який застосовується до прибутку до оподаткування внаслідок операцій, що продовжуються, зазвичай буде більшим, ніж відсоток, що застосовується до сукупних доходів. Наприклад, аудитор може дійти думки, що п'ять відсотків прибутку до оподаткування від операцій, що продовжуються, буде прийнятним для комерційного суб'єкта господарювання обробної промисловості, в той час як він може вважати, що один відсоток від сукупних доходів або сукупних витрат



буде більш доречним для неприбуткової організації. Разом із тим вищий або нижчий відсоток може виявитися прийнятним за даних обставин.

Особливі міркування, що стосуються малих підприємств

Д8. У разі, якщо прибуток до оподаткування суб'єкта господарювання залишається послідовно номінальним, наприклад, це може бути тоді, коли управління суб'єктом господарювання здійснює його власник, який отримує значну частину прибутку до оподаткування як оплату праці, такий контрольний показник, як прибуток до оплати праці та податків, може виявитися більш доречним.

Особливості застосування в державному секторі

Д9. Під час аудиту суб'єкта господарювання державного сектору сукупні витрати або чисті витрати (витрати за вирахуванням доходів або видатки за вирахуванням надходжень) можуть виявитись прийнятними контрольними показниками дій за програмою. У випадку, коли суб'єкт господарювання державного сектору зберігає державні активи, як прийнятний контрольний показник може використовуватись вартість активів.

*Рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації* (див. параграф 10)

Д10. До чинників, що можуть вказувати на наявність одного або більшої кількості певних класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, для яких обґрунтовано очікується викривлення у меншому розмірі, ніж суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому, і можуть вплинути на економічні рішення користувачів на основі фінансової звітності, належать такі:

- Чи впливають законодавчі та нормативні акти або застосовна концептуальна основа фінансової звітності на очікування користувачів стосовно вимірювання або розкриття окремих статей (наприклад, операції з пов'язаними сторонами та оплата праці управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями).
- Основні розкриття інформації для галузі, в якій діє суб'єкт господарювання (наприклад, витрати на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи для фармацевтичної компанії).
- Чи зосереджена увага на конкретному аспекті бізнесу суб'єкта господарювання, що окремо розкривається у фінансовій звітності (наприклад, нещодавно придбаний бізнес).

Д11. При розгляді того, чи існують такі класи операцій, залишки на рахунках або розкриття інформації за конкретних умов діяльності суб'єкта господарювання, аудитор може вважати за доцільне отримати розуміння

поглядів і очікувань тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу.

**Суттєвість виконання** (див. параграф 11)

Д12. Планування аудиту виключно з метою виявлення окремих суттєвих викривлень не враховує той факт, що сукупність індивідуально несуттєвих викривлень може призвести до того, що фінансова звітність буде суттєво викривлена, та не залишає місця для можливих невиявлених викривлень. Суттєвість виконання (яке, за визначенням, становить одну чи кілька величин) призначена для того, щоб зменшити до прийнятно низького рівня достовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень фінансової звітності перевищить суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. Крім того, суттєвість виконання, що належить до рівня суттєвості, визначеного для окремого класу операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, призначена для того, щоб зменшити до прийнятно низького рівня достовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень для певного класу операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації перевищить рівень суттєвості для цього певного класу операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації. Визначення суттєвості виконання не є суто механічним розрахунком, а передбачає застосування професійного судження. Воно залежить від розуміння аудитором суб'єкта господарювання, доповненого під час виконання процедур оцінки ризиків, характеру й розміру викривлень, ідентифікованих під час попередніх завдань з аудиту, та відповідно від очікування аудитора щодо викривлень у поточному періоді.

**Перегляд під час аудиту** (див. параграф 12)

Д13. Суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому (а також, якщо це застосовно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації) може потребувати перегляду внаслідок змін в обставинах, що відбулися під час аудиту (наприклад, рішення ліквідувати більшу частину бізнесу суб'єкта господарювання), отримання нової інформації або змін у розумінні аудитором суб'єкта господарювання та його операцій внаслідок виконання подальших аудиторських процедур. Наприклад, якщо під час аудиту здається, що реальні фінансові результати будуть швидше за все суттєво відрізняться від тих, що очікувалися на кінець звітного періоду і використовувалися на початку для визначення суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому, аудитор переглядає таку суттєвість.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 330

## «ДІЇ АУДИТОРА У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Дата набрання чинності . . . . .	2
<b>Мета</b> . . . . .	3
<b>Визначення</b> . . . . .	4
<b>Вимоги</b>	
Загальні дії у відповідь . . . . .	5
Аудиторські процедури, які здійснюються у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень . . . . .	6–23
Достатність подання та розкриття інформації . . . . .	24
Оцінка достатності та прийнятності аудиторських доказів . . . . .	25–27
Документація . . . . .	28–30
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Загальні дії у відповідь . . . . .	Д1–Д3
Аудиторські процедури, які здійснюються у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень . . . . .	Д4–Д58
Достатність подання та розкриття інформації . . . . .	Д59
Оцінка достатності та прийнятності аудиторських доказів . . . . .	Д60–Д62
Документація . . . . .	Д63

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»

## **Вступ**

### **Сфера застосування цього МСА**

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за розробку та провадження дій у відповідь на ризики суттєвого викривлення, ідентифіковані й оцінені аудитором відповідно до МСА 315<sup>1</sup> під час аудиту фінансової звітності.

### **Дата набрання чинності**

2. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше.

## **Мета**

3. Метою аудитора є отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно оцінених ризиків суттєвого викривлення через розробки і провадження відповідних дій у відповідь на такі ризики.

## **Визначення**

4. У цьому МСА наведені далі терміни мають такі значення:
  - а) процедури по суті – аудиторські процедури, призначені для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень. Процедури по суті включають:
    - і) тести деталей (класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації);
    - ii) аналітичні процедури по суті;
  - б) тести заходів контролю – аудиторська процедура, призначена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю в запобіганні або виправленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень.

## **Вимоги**

### **Загальні дії у відповідь**

5. Аудитор повинен розробити та виконати загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності (див. параграфи Д1–Д3).

### **Аудиторські процедури, які здійснюються у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень**

6. Аудитор повинен розробити та виконати подальші аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких ґрунтуються на оцінці ризиків

<sup>1</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

суттєвого викривлення на рівні тверджень і здійснюються у відповідь на таку оцінку (див. параграфи Д4–Д8).

7. Розробляючи подальші аудиторські процедури, аудитор повинен:
- а) розглядати причини оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень окремо за кожним класом операцій, залишком на рахунку та розкриттям інформації, включаючи:
    - і) ймовірність суттєвого викривлення інформації внаслідок певних характеристик доречного класу операцій, залишку на рахунку або розкриття інформації (тобто властивого ризику);
    - іі) чи враховує оцінка ризиків доречні заходи контролю (тобто ризик контролю), що, таким чином, вимагає від аудитора отримання аудиторських доказів, щоб визначити ефективність функціонування заходів контролю (тобто аудитор планує довіряти ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу й обсягу процедур по суті) (див. параграфи Д9–Д18);
  - б) отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим вища оцінка ризику аудитором (див. параграф Д19).

*Тести заходів контролю*

8. Аудитор повинен розробити та виконати тести заходів контролю для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо ефективності функціонування доречних заходів контролю, якщо:
- а) оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень охоплює очікування того, що заходи контролю функціонують ефективно (тобто аудитор планує довіряти ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу й обсягу процедур по суті), або
  - б) тільки процедури по суті не можуть надати достатні та прийнятні аудиторські докази на рівні тверджень (див. параграфи Д20–Д24).
9. Під час розробки та виконання тестів заходів контролю аудитор повинен отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим більше він покладається на ефективність заходів контролю (див. параграф Д25).

*Характер та обсяг тестів заходів контролю*

10. Під час розробки та виконання тестів заходів контролю аудитор повинен:
- а) виконати інші аудиторські процедури у поєднанні із запитами, щоб отримати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю, включаючи:
    - і) як застосовувалися заходи контролю у доречні періоди часу протягом періоду, що перевіряється;

## ДІ АУДИТОРА У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ

- ii) послідовність їх застосуванні;
- iii) хто або за допомогою яких способів їх застосовували (див. параграфи Д26–Д29);
- б) визначити, чи залежать заходи контролю, що підлягають тестуванню, від інших заходів контролю (непрямих заходів контролю), і якщо це так, чи потрібно отримати аудиторські докази, які підтверджують ефективність функціонування таких непрямих заходів контролю (див. параграфи Д30–Д31).

### Визначення часу тестів заходів контролю

11. Аудитор повинен виконати тести заходів контролю за певний час або за весь період, за який він планує довіряти цим заходам контролю згідно з параграфами 12 та 15, наведеними нижче, з метою забезпечення прийнятної основи для запланованого рівня довіри аудитора (див. параграф Д32).

### Використання аудиторських доказів, отриманих протягом проміжного періоду

12. Якщо аудитор отримує аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю протягом проміжного періоду, він повинен:
  - а) отримати аудиторські докази щодо значних змін заходів контролю, що відбулися у період, який настає за проміжним періодом;
  - б) визначити, які додаткові аудиторські докази необхідно отримати за період, що залишається (див. параграфи Д33–Д34).

### Використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх аудитів

13. Визначаючи, чи прийнятно використовувати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю, отриманих під час попередніх аудитів, і якщо це так, тривалість періоду часу, що може минути до повторного тестування контролю, аудитор повинен розглядати такі чинники:
  - а) ефективність інших елементів внутрішнього контролю, включаючи середовище контролю, моніторинг заходів контролю та процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;
  - б) ризики, які виникають унаслідок характеристик контролю, включаючи те, чи є він ручним або автоматизованим;
  - в) ефективність загальних засобів контролю ІТ;
  - г) ефективність контролю та його застосування суб'єктом господарювання, включаючи характер і обсяг відхилень при застосуванні контролю, помічених під час попередніх аудитів, а також, чи відбулися зміни у складі персоналу, які значно впливають на застосування заходів контролю;

- г) чи є відсутність зміни певного заходу контролю ризиком унаслідок обставин, що змінюються;
  - д) ризики суттєвого викривлення та рівень довіри до контролю (див. параграф Д35).
14. У разі, якщо аудитор планує використовувати аудиторські докази щодо ефективності функціонування конкретних заходів контролю, він повинен підтвердити подальшу доречність цих доказів через отримання аудиторських доказів стосовно того, чи відбувалися значні зміни цих заходів контролю після попереднього аудиту. Аудитор повинен отримати такі докази, виконуючи запити у поєднанні із спостереженням або перевіркою, щоб підтвердити розуміння цих конкретних заходів контролю, а також:
- а) якщо були зміни, які впливають на подальшу доречність аудиторських доказів попереднього аудиту, аудитор повинен виконати тести заходів контролю під час поточного аудиту (див. параграф Д36);
  - б) якщо таких змін не було, аудитор повинен виконати тести заходів контролю щонайменше один раз під час кожного третього аудиту та тести деяких заходів контролю під час кожного аудиту з тим, щоб усунути можливість тестування всіх заходів контролю, яким аудитор планує довіряти, під час одного періоду аудиту, не виконуючи тести заходів контролю під час двох наступних періодів аудиту (див. параграфи Д37–Д39).

Заходи контролю значних ризиків

15. Якщо аудитор планує довіряти заходам контролю певного ризику, який визначений аудитором як значний, він повинен виконати тести цих заходів контролю у поточному періоді.

Оцінка ефективності функціонування заходів контролю

16. Під час оцінки ефективності функціонування доречних заходів контролю аудитор повинен оцінити, чи свідчать викривлення, виявлені за допомогою процедур по суті, що заходи контролю не функціонують ефективно. Проте відсутність викривлень, виявлених процедурами по суті, не надає аудиторських доказів, що заходи контролю, пов'язані з твердженням, яке перевіряється, функціонують ефективно (див. параграф Д40).
17. Якщо виявлено відхилення від заходів контролю, яким аудитор планує довіряти, аудитор повинен робити конкретні запити для того, щоб зрозуміти ці питання та їх потенційні наслідки, а також визначити (див. параграф Д41):

## ДІ АУДИТОРА У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ

- а) чи надають виконані тести заходів контролю прийнятну основу для довіри до таких заходів контролю;
- б) чи необхідні додаткові тести заходів контролю;
- в) чи потрібно розглянути потенційні ризики викривлення, застосовуючи процедури по суті.

### *Процедури по суті*

18. Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення аудитор повинен розробити й виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації (див. параграфи Д42–Д47).
19. Аудитор повинен розглянути, чи слід виконати процедури зовнішнього підтвердження як аудиторські процедури по суті (див. параграфи Д48 – Д51).

### *Процедури по суті, пов'язані з процесом закриття фінансової звітності*

20. Процедури аудитора по суті мають охоплювати наведені нижче аудиторські процедури, пов'язані з процесом закриття фінансової звітності:
  - а) узгодження чи звірка фінансової звітності з основними обліковими записами;
  - б) перевірка суттєвих журнальних записів та інших коригувань, зроблених у ході складання фінансової звітності (див. параграф Д52).

### *Процедури по суті у відповідь на оцінені значні ризики*

21. Якщо аудитор визначив, що оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень є значним, він повинен виконати процедури по суті, які конкретно відповідають на такий ризик. Якщо підхід до значного ризику складається тільки з процедур по суті, такі процедури мають містити тести деталей (див. параграф Д53).

### *Визначення часу процедур по суті*

22. Якщо процедури по суті виконуються на проміжну дату, аудитор повинен охопити період, що залишився, виконуючи:
  - а) процедури по суті в поєднанні з тестами заходів контролю за період, що настає, або
  - б) тільки додаткові процедур по суті, якщо аудитор визначає, що цього буде достатньо, які надають обґрунтовану основу для поширення аудиторських звітів на період з проміжної дати до кінця періоду (див. параграфи Д54–Д57).
23. Якщо викривлення, яких не очікував аудитор, коли оцінював ризики суттєвого викривлення, виявлені на проміжну дату, аудитор повинен



оцінити, чи потрібно модифікувати відповідну оцінку ризику та запланований характер, час і обсяг процедур по суті, що охоплюють період, який залишився (див. параграф Д58).

#### **Достатність подання та розкриття інформації**

24. Аудитор повинен виконати аудиторські процедури, щоб оцінити, чи відповідає загальне подання фінансової звітності, включаючи відповідне розкриття інформації, застосовній концептуальній основі фінансової звітності (див. параграф Д59).

#### **Оцінка достатності та прийнятності аудиторських доказів**

25. Виходячи з виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів аудитор повинен оцінити до завершення аудиту, чи залишається прийнятною оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень (див. параграфи Д60–Д61).
26. Аудитор повинен прийняти рішення, чи отримано достатні та прийнятні аудиторські докази. Під час формулювання думки він повинен розглядати всі доречні аудиторські докази незалежно від того, чи підтверджують вони твердження у фінансовій звітності або суперечать ним (див. параграф Д62).
27. Якщо аудитор не отримав достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно будь-якого суттєвого твердження у фінансовій звітності, він повинен намагатися отримати подальші аудиторські докази. Якщо аудитор не в змозі отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, він повинен висловлювати умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності.

#### **Документація**

28. Аудитор повинен включати до складу аудиторської документації<sup>2</sup>:
- а) загальні дії у відповідь для вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, характер, час та обсяг виконаних додаткових аудиторських процедур;
  - б) зв'язок цих процедур з оціненими ризиками на рівні тверджень;
  - в) результати аудиторських процедур, включаючи звіти, якщо інакше вони не є зрозумілими (див. параграф Д63).
29. Якщо аудитор планує використовувати аудиторські докази, що стосуються ефективності функціонування заходів контролю, отримані під час попередніх аудитів, він повинен включити до аудиторської документації висновки, яких він дійшов, щодо довіри до таких заходів контролю, тести яких виконувалися під час попереднього аудиту.

<sup>2</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграфи 8–11 та Д6.

30. Аудиторська документація має доводити, що фінансова звітність відповідає основним обліковим записам або узгоджується з ними.

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

### **Загальні дії у відповідь (див. параграф 5)**

- Д1. Загальні дії у відповідь для вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності можуть містити:

- підкреслення необхідності дотримання професійного скептицизму аудиторською групою;
- призначення більш досвідченого персоналу або персоналу із спеціалізованими навиками чи використання експертів;
- забезпечення більшого нагляду;
- внесення додаткових елементів непередбачуваності у відбір додаткових аудиторських процедур, які слід виконати;
- внесення загальних змін до характеру, часу чи обсягу аудиторських процедур, наприклад, виконання процедур по суті на кінець періоду замість їх виконання на проміжну дату або зміна характеру аудиторських процедур з метою отримання більш переконливих аудиторських доказів.

- Д2. На оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, а отже, загальні дії аудитора у відповідь впливає розуміння аудитором середовища контролю. Ефективне середовище контролю може надати аудитору можливість більше довіряти внутрішньому контролю та достовірності аудиторських доказів, отриманих у межах суб'єкта господарювання, і, таким чином, дати змогу аудитору провести деякі аудиторські процедури на проміжну дату, а не на кінець звітного періоду. Проте недоліки середовища контролю мають протилежний вплив; наприклад, аудитор може здійснити такі дії у відповідь на неефективне середовище контролю:

- провести більше аудиторських процедур станом на кінець періоду, а не на проміжну дату;
- отримати більше аудиторських доказів унаслідок процедур по суті;
- збільшити кількість відділень, які слід включити до обсягу аудиту.

- Д3. Отже, такі міркування мають значний вплив на загальний підхід аудитора, наприклад, чи слід приділяти основну увагу процедурам по суті

(підхід по суті) або чи слід застосовувати підхід, в якому використовуються тести заходів контролю, а також процедури по суті (комплексний підхід).

**Аудиторські процедури, які здійснюються у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень**

*Характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур* (див. параграф 6)

Д4. Оцінка аудитором ідентифікованих ризиків на рівні тверджень створює основу для розгляду прийняттого аудиторського підходу до розробки та виконання подальших аудиторських процедур. Наприклад, аудитор може визначити, що:

- а) лише через виконання тестів заходів контролю він може досягнути ефективної дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення стосовно конкретного твердження;
- б) тільки виконання процедур по суті є прийнятним для певних тверджень, тому аудитор виключає вплив заходів контролю з доречної оцінки ризиків. Це може бути наслідком того, що процедури оцінки ризиків аудитором не ідентифікували будь-яких ефективних заходів контролю, доречних для твердження, або того, що виконання тестів заходів контролю є неефективним, тому аудитор не планує довіряти ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу та обсягу процедур по суті, або
- в) ефективним є комплексний підхід із застосуванням як тестів заходів контролю, так і процедур по суті.

Проте, як вимагає параграф 18, незалежно від того, який підхід обрано, аудитор розробляє та виконує процедури по суті за кожним суттєвим класом операцій, залишком на рахунку і розкриттям інформації.

- Д5. Характер аудиторської процедури стосується її мети (тобто тест заходів контролю або процедура по суті) та типу (тобто перевірка, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, повторне виконання чи аналітична процедура). Характер аудиторської процедури є найважливішим при провадженні дій у відповідь на оцінені ризики.
- Д6. Визначення часу аудиторської процедури означає, коли її виконують, або період чи дату, до яких належать аудиторські докази.
- Д7. Обсяг аудиторської процедури означає кількість процедур, які слід виконати, наприклад, обсяг вибірки або кількість спостережень заходів контролю.
- Д8. Розробка і виконання подальших аудиторських процедур, характер, час та обсяг яких ґрунтується на оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень і які розроблені у відповідь на оцінені ризики, передбачає

## ДІІ АУДИТОРА У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ

чіткий зв'язок між подальшими аудиторськими процедурами та оцінкою ризиків.

Дії у відповідь на оцінені ризики на рівні тверджень (див. параграф 7 а)

### Характер

Д9. Оцінка ризиків аудитором може впливати як на відбір типів аудиторських процедур, які слід виконати, так і на їх поєднання. Наприклад, якщо оцінений ризик високий, аудитор може підтвердити повноту умов контракту у контрагента на додаток до перевірки документа. Крім того, певні аудиторські процедури можуть бути більш прийнятними стосовно деяких тверджень, ніж стосовно інших. Наприклад, щодо доходів тести заходів контролю можуть бути найбільш чутливими як дії у відповідь на оцінений ризик викривлення твердження про повноту, тоді як процедури по суті можуть бути найбільш чутливими як дії у відповідь на оцінений ризик викривлення твердження про наявність.

Д10. Причини для оцінки, наданої ризику, є доречними під час визначення характеру аудиторських процедур. Наприклад, якщо оцінений ризик виявляється нижчим через певні характеристики класу операцій без розгляду відповідних заходів контролю, аудитор може визначити, що одні аналітичні процедури по суті нададуть достатні та прийнятні аудиторські докази. З іншого боку, якщо оцінений ризик виявляється нижчим унаслідок заходів внутрішнього контролю та аудитор планує ґрунтувати процедури по суті на такій низькій оцінці, він виконає тести цих заходів контролю згідно з вимогами параграфа 8 а. Так може бути, наприклад, стосовно класу операцій із достатньо одноманітними, нескладними характеристиками, які регулярно оброблюються та контролюються інформаційною системою суб'єкта господарювання.

### Визначення часу

Д11. Аудитор може виконувати тести заходів контролю або процедури по суті на проміжну дату або на кінець періоду. Чим більший ризик суттєвого викривлення, тим імовірніше, що аудитор може прийняти рішення, що ефективніше виконати процедури по суті ближче до кінця періоду або на кінець періоду, ніж на дату, яка відбувається раніше, або виконати аудиторські процедури без попередження чи в непередбачуваний час (наприклад, виконання аудиторських процедур у відібраних відділеннях без попередження). Це особливо доречно під час розгляду дій у відповідь на ризики шахрайства. Наприклад, аудитор може дійти висновку, що якщо ідентифіковано ризики навмисного викривлення або маніпулювання, аудиторські процедури з метою поширення аудиторських звітів від проміжної дати до кінця періоду будуть неефективними.

Д12. З іншого боку, виконання аудиторських процедур до кінця періоду може допомогти аудитору під час ідентифікації значних питань на ранньому

етапі аудиторської перевірки і, отже, вирішити їх за допомогою управлінського персоналу або через розробки ефективного аудиторського підходу до вирішення таких питань.

- Д13. Крім того, можна виконати певні аудиторські процедури тільки на кінець періоду або після його закінчення, наприклад:
- узгодження фінансової звітності з обліковими записами;
  - перевірку коригувань, зроблених у ході складання фінансової звітності;
  - процедури, здійснювані у відповідь на ризик того, що суб'єкт господарювання може укласти неналежні угоди про продаж або операції можуть бути незавершеними.
- Д14. Додаткові доречні чинники, які впливають на розгляд аудитором того, коли виконувати аудиторські процедури, охоплюють:
- середовище контролю;
  - коли буде доступною доречна інформація (наприклад, електронні файли можуть переписуватися в подальшому або процедури, які слід спостерігати, можуть відбуватися тільки у певний час);
  - характер ризику (наприклад, якщо існує ризик завищення доходів з метою відповідності очікуванням щодо доходів через додаткове створення фальшивих угод про продаж, аудитор може виявити бажання перевірити угоди, доступні на кінець періоду);
  - період чи дату, до яких належать аудиторські докази.

#### Обсяг

- Д15. Обсяг аудиторської процедури, який вважається необхідним, визначається після розгляду суттєвості, оціненого ризику та ступеня впевненості, який планує отримати аудитор. Якщо одній меті відповідає поєднання процедур, обсяг кожної з них розглядається окремо. Як правило, обсяг аудиторських процедур збільшується тією мірою, якою збільшується ризик суттєвого викривлення. Наприклад, у відповідь на оцінений ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства може бути доречним збільшення обсягу вибірки або виконання аналітичних процедур по суті на більш детальному рівні. Проте збільшення обсягу аудиторської процедури є ефективним тільки в тому разі, якщо така процедура сама по собі є доречною для конкретного ризику.
- Д16. Використання комп'ютеризованих методів аудиту (КМА) дає змогу більш розширеного тестування електронних операцій і файлів із рахунками, що може бути корисним тоді, коли аудитор вирішує змінити обсяг тестування, наприклад у відповідь на ризики суттєвого викривлення

## ДІІ АУДИТОРА У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ

внаслідок шахрайства. Такі методи можуть використовуватися для відбору типових операцій з основних електронних файлів, сортування операцій із конкретними характеристиками або тестування всієї генеральної сукупності замість вибірки.

Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

Д17. Що стосується аудитів суб'єктів господарювання державного сектору, то на розгляд аудитором характеру, часу й обсягу подальших аудиторських процедур можуть впливати повноваження аудитора та інші конкретні вимоги до аудиту.

Міркування, що стосуються аудиту малих підприємств

Д18. У дуже малих підприємств може не бути багатьох заходів контролю, які може ідентифікувати аудитор, або може бути обмеженим обсяг, в якому суб'єкт господарювання документував їх існування чи функціонування. У таких випадках більш ефективним для аудитора може бути виконання подальших аудиторських процедур, які являють собою в основному процедури по суті. Проте в деяких рідких випадках відсутність заходів контролю або інших компонентів контролю унеможливило отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів.

Більш високі оцінки ризику (див. параграф 7 б)

Д19. При отриманні більш переконливих аудиторських доказів унаслідок більш високої оцінки ризику аудитор може збільшити кількість доказів або отримати доречніші чи прийнятніші докази, наприклад приділяючи більше уваги отриманню доказів від третіх осіб або отриманню підтвердних доказів із кількох незалежних джерел.

*Тести заходів контролю*

Розробка та виконання тестів заходів контролю (див. параграф 8)

Д20. Тести заходів контролю виконуються тільки для тих із них, які, за визначенням аудитора, належно розроблено для запобігання або виявлення чи виправлення суттєвого викривлення у твердженні. Якщо протягом різних періодів часу використовувалися суттєво відмінні заходи контролю протягом періоду, що перевіряється, кожен із них розглядається окремо.

Д21. Тестування ефективності функціонування заходів контролю відрізняється від отримання розуміння й оцінки структури та застосування заходів контролю. Проте застосовуються одні й такі самі типи аудиторських процедур. Тому аудитор може прийняти рішення, що одночасне тестування ефективності функціонування заходів контролю та оцінка їх структури і визначення, чи застосовувалися вони, буде ефективним.

Д22. Крім того, хоча деякі процедури оцінки ризиків можуть не бути спеціально розробленими як тести заходів контролю, однак вони можуть надати аудиторські докази ефективності функціонування заходів контролю і, отже, виконувати функцію тестів заходів контролю. Наприклад, процедури оцінки ризиків аудитором можуть охоплювати:

- запити про використання бюджетів управлінським персоналом;
- спостереження за порівнянням управлінським персоналом щомісячних витрат за бюджетом і фактичних витрат;
- перевірку звітів, що стосуються розслідування відхилень бюджетних сум від фактичних.

Ці аудиторські процедури дають знання про розробку бюджетних політик суб'єкта господарювання та про те, чи були вони запроваджені, але разом із тим можуть надавати аудиторські докази ефективності функціонування бюджетних політик у запобіганні чи виявленні суттєвих викривлень у класифікації витрат.

Д23. Крім того, аудитор може розробити тест заходів контролю, який слід виконувати паралельно з тестом деталей стосовно однієї й тієї самої операції. Хоча мета тесту заходів контролю відрізняється від мети тесту деталей, обидва тести можна проводити паралельно, виконуючи тест заходів контролю і тест деталей стосовно однієї й тієї самої операції, що відомо також як тест подвійного призначення. Наприклад, аудитор може розробити та оцінити результати тесту для перевірки рахунка-фактури, щоб перевірити, чи був він затвердженим, і щоб надати аудиторські докази по суті щодо операції. Тест подвійного призначення розроблюється та оцінюється через окремий розгляд кожної мети тесту.

Д24. У деяких випадках аудитор може вважати неможливим розробити ефективні процедури по суті, що самі по собі надають достатні та прийнятні аудиторські докази на рівні тверджень<sup>3</sup>. Це може мати місце в тому разі, якщо суб'єкт господарювання провадить свою діяльність із використанням інформаційних технологій і вся документація про операції здійснюється або ведеться тільки через систему ІТ. У таких випадках параграф 8 б вимагає, щоб аудитор виконав тести відповідних заходів контролю.

Аудиторські докази та рівень довіри (див. параграф 9)

Д25. Більш високий рівень впевненості може бути потрібний для ефективності функціонування заходів контролю, якщо прийнятий підхід складається в основному з тестів заходів контролю, зокрема якщо неможливо або нереально отримати достатні та прийнятні аудиторські докази тільки на основі процедур по суті.

<sup>3</sup> МСА 315, параграф 30.

Характер та обсяг тестів заходів контролю

Інші аудиторські процедури у поєднанні із запитом (див. параграф 10 а)

Д26. Запити самі по собі є недостатніми для тестування ефективності функціонування заходів контролю. Відповідно інші аудиторські процедури виконуються у поєднанні із запитом. При цьому запит, поєднаний з перевіркою чи повторним виконанням, може надати більшу впевненість, ніж запит і спостереження, оскільки спостереження є доречним тільки у той момент часу, коли його здійснюють.

Д27. Характер певного контролю впливає на тип процедури, необхідної для отримання аудиторських доказів щодо ефективності його функціонування. Наприклад, якщо ефективність функціонування доводиться документацією, аудитор може прийняти рішення перевірити його, щоб отримати аудиторські докази ефективності його функціонування. Однак стосовно інших заходів контролю документація може не бути доступною або доречною. Наприклад, документація щодо функціонування може не існувати через певні чинники середовища контролю, такі як розподіл повноважень і відповідальності, або через деякі типи заходів контролю, наприклад заходи контролю, що виконуються комп'ютером. За таких обставин аудиторські докази щодо ефективності функціонування можна отримати через поєднання запиту з іншими аудиторськими процедурами, такими як спостереження або застосування КМА.

Обсяг тестів заходів контролю

Д28. Якщо необхідні більш переконливі аудиторські докази ефективності контролю, може бути доцільним збільшити обсяг тестування контролю. Крім рівня довіри до заходів контролю, питання, які розглядає аудитор під час визначення обсягу тестів заходів контролю, охоплюють:

- періодичність виконання контролю суб'єктом господарювання протягом періоду;
- тривалість часу протягом періоду аудиту, коли аудитор довіряє ефективності функціонування контролю;
- очікувану величину відхилення від контролю;
- доречність та достовірність аудиторських доказів, які слід отримати стосовно ефективності функціонування контролю на рівні тверджень;
- обсяг отримання аудиторських доказів у результаті тестів інших заходів контролю, пов'язаних із твердженням.

МСА 530<sup>4</sup> містить подальші рекомендації стосовно обсягу тестування.

<sup>4</sup> МСА 530 «Аудиторська вибірка».



Д29. Через послідовність, властиву обробці за допомогою ІТ, може бути не потрібно збільшувати обсяг тестування автоматизованого контролю. Можна очікувати, що автоматизований контроль функціонує послідовно, якщо не змінюється програма (включаючи таблиці, файли чи інші постійні дані, які використовує програма). Якщо аудитор визначає, що автоматизований контроль функціонує за призначенням (що можна зробити під час початкового запровадження контролю або на деяку іншу дату), він може розглянути виконання тестів з тим, щоб визначити, чи продовжує контроль функціонувати ефективно. Такі тести можуть включати визначення того, що:

- до програми не вносяться зміни без дотримання прийнятних заходів контролю за змінами програми;
- для обробки операцій використовується санкціонована версія програми;
- інші доречні загальні заходи контролю є ефективними.

Такі тести можуть також охоплювати визначення того, що зміни до програм не вносилися, як це може відбуватися, коли суб'єкт господарювання застосовує пакетні прикладні програми без внесення змін до них або їх технічного обслуговування. Наприклад, аудитор може перевірити запис адміністрування щодо безпеки ІТ для того, щоб отримати аудиторські докази про відсутність несанкціонованого доступу протягом періоду.

Тестування непрямих заходів контролю (див. параграф 10 б)

Д30. За деяких обставин може бути необхідним отримання аудиторських доказів, що підтверджують ефективне функціонування непрямих заходів контролю. Наприклад, якщо аудитор приймає рішення тестувати ефективність огляду користувачем звітів про недотримання вимог, які докладно описують продажі, що перевищують дозволені кредитні ліміти, огляд користувачем та подальші заходи являють собою контроль, який є безпосередньо доречним для аудитора. Заходи контролю за точністю інформації у звітах (наприклад, загальні засоби контролю ІТ) називають «непрямими».

Д31. Через властиву послідовність обробки за допомогою ІТ аудиторські докази запровадження автоматизованих засобів контролю за прикладними програмами, якщо їх розглядати у поєднанні з аудиторськими доказами ефективності функціонування загальних заходів контролю суб'єкта господарювання (зокрема, засоби контролю за змінами), можуть також надавати суттєві аудиторські докази ефективності функціонування.

Визначення часу тестів заходів контролю

Визначений період довіри (див. параграф 11)

Д32. Аудиторські докази, які належать тільки до певного моменту часу, можуть бути достатніми для цілей аудитора, наприклад при тестуванні заходів контролю інвентаризації суб'єкта господарювання на кінець періоду. З іншого боку, якщо аудитор планує покладатися на контроль протягом періоду, прийнятними є тести, які можуть надати аудиторські докази ефективного функціонування контролю у доречні моменти часу протягом періоду. Такі тести можуть включати тести моніторингу заходів контролю суб'єктом господарювання.

Використання аудиторських доказів, отриманих протягом проміжного періоду (див. параграф 12 б)

Д33. До доречних чинників при визначенні того, які додаткові аудиторські докази необхідно отримати стосовно заходів контролю, що функціонували протягом періоду, який залишався після проміжного періоду, відносять такі:

- значущість оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень;
- конкретні заходи контролю, тести яких виконували протягом проміжного періоду, та значні зміни до них після виконання тестів, включаючи зміни інформаційної системи, процесів і персоналу;
- ступінь отриманих аудиторських доказів ефективності функціонування таких заходів контролю;
- тривалість періоду, що залишився;
- обсяг, у якому аудитор планує зменшити подальші процедури по суті виходячи з довіри до заходів контролю;
- середовище контролю.

Д34. Додаткові аудиторські докази, наприклад, можна отримати через поширення тестів заходів контролю на решту періоду або через тестування моніторингу заходів контролю суб'єктом господарювання.

Використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх аудитів (див. параграф 13)

Д35. За певних обставин аудиторські докази, отримані під час попередніх аудитів, можуть надати аудиторські докази, коли аудитор виконує аудиторські процедури, щоб визначити їх постійну доречність. Наприклад, під час виконання попереднього аудиту аудитор міг визначити, що автоматизований контроль функціонував за призначенням. Аудитор може отримати аудиторські докази того, чи вносилися зміни до автоматизованого контролю, які могли вплинути на

його подальше ефективне функціонування, через, наприклад, запити до управлінського персоналу та перевірки журналів реєстрації, що засвідчують, які заходи контролю змінювалися. Розгляд аудиторських доказів щодо таких змін може підтвердити збільшення або зменшення очікуваних аудиторських доказів, які слід отримати щодо ефективності функціонування цих заходів контролю у поточному періоді.

Заходи контролю, що були змінені після проведення попередніх аудитів (див. параграф 14 а)

Д36. Зміни можуть впливати на доречність аудиторських доказів, отриманих під час попередніх аудитів, що вони більше не можуть бути основою для подальшої довіри. Наприклад, зміни у системі, що дають змогу суб'єкту господарювання отримати новий звіт від системи, можливо, не впливають на доречність аудиторських доказів попереднього аудиту; проте на неї впливає зміна, яка призводить до іншого способу, в який накопичуються або обчислюються дані.

Заходи контролю, що не були змінені після проведення попередніх аудитів (див. параграф 14 б)

Д37. Рішення аудитора про те, чи довіряти аудиторським доказам, отриманим під час попередніх аудитів заходів контролю, які:

- а) не були змінені з часу останнього тестування;
- б) не є заходами контролю, які зменшують значний ризик,

є питанням професійного судження. Крім того, тривалість часу між повторними тестуваннями таких заходів контролю також є питанням професійного судження, але згідно з вимогами параграфа 14 б їх слід проводити щонайменше один раз кожного третього року.

Д38. Як правило, чим вищий ризик суттєвого викривлення або чим більший рівень довіри до заходів контролю, тим, імовірно, коротшим буде період часу до повторного тестування, якщо воно проводитиметься. До чинників, які можуть скоротити період для повторного тестування контролю або призвести до відсутності довіри до аудиторських доказів, отриманих під час попередніх аудитів, належать такі:

- недостатнє середовище контролю;
- недостатній моніторинг заходів контролю;
- значний «ручний» елемент у доречних заходах контролю;
- зміни персоналу, які значно впливають на застосування контролю;
- зміни обставин, що свідчать про необхідність внесення змін до контролю;
- недостатні загальні засоби контролю ІТ.

Д39. Якщо існує багато заходів контролю, стосовно яких аудитор планує покладатися на аудиторські докази, отримані під час попередніх аудитів, тестування деяких із цих заходів контролю під час кожного аудиту надає підтвердну інформацію про подальшу ефективність середовища контролю. Це є складовою рішення аудитора про те, чи прийнятно довіряти аудиторським доказам, отриманим під час попередніх аудитів.

Оцінка ефективності функціонування заходів контролю (див. параграфи 16–17)

Д40. Суттєве викривлення, виявлене за допомогою аудиторських процедур, є важливим показником існування значного недоліку внутрішнього контролю.

Д41. Концепція ефективності функціонування заходів контролю припускає, що можуть відбуватися деякі відхилення у способі, яким суб'єкт господарювання застосовує заходи контролю. Відхилення від установлених заходів контролю можуть бути спричинені такими чинниками, як зміни провідного персоналу, значні сезонні коливання обсягу операцій і помилки, пов'язані з людським чинником. Виявлена величина відхилення, зокрема, порівняно з очікуваною величиною може свідчити, що контролю не можна довіряти, щоб зменшити ризик на рівні тверджень до ризику, оціненого аудитором.

*Процедури по суті* (див. параграф 18)

Д42. Параграф 18 вимагає, щоб аудитор розробляв і виконував процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення. Ця вимога відображає ті факти, що: а) оцінка ризику аудитором є довільною, тому може не ідентифікувати всі ризики суттєвого викривлення; б) існують властиві обмеження внутрішнього контролю, включаючи його уникнення управлінським персоналом.

Характер та обсяг процедур по суті

Д43. Залежно від обставин аудитор може визначити, що:

- виконання тільки аналітичних процедур по суті буде достатнім для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Наприклад, якщо оцінка ризиків аудитором підтверджується аудиторськими доказами, отриманими від тестів заходів контролю;
- прийнятними є тільки тести деталей;
- поєднання аналітичних процедур по суті та тестів деталей є найбільш чутливим до оцінених ризиків.

- Д44. Аналітичні процедури по суті є, як правило, більш застосовними до великих обсягів операцій, що можна передбачувати з плином часу. МСА 520<sup>5</sup> встановлює вимоги та надає рекомендації щодо застосування аналітичних процедур під час аудиту.
- Д45. Характер ризику та твердження є доречним для розробки тестів деталей. Наприклад, тести деталей, що належать до твердження про існування або наявність, можуть передбачати відбір із статей, що містяться у сумі в фінансовій звітності, та отримання доречних аудиторських доказів. З іншого боку, тести деталей, які відносять до твердження про повноту, можуть передбачати відбір із статей, що, за очікуванням, мають бути включеними до доречної суми у фінансовій звітності, а також дослідження того, чи були вони включені.
- Д46. Оскільки в оцінці ризику суттєвого викривлення береться до уваги внутрішній контроль, може бути потрібним збільшити обсяг процедур по суті, якщо результати тестів заходів контролю будуть незадовільними. Проте збільшення обсягу аудиторської процедури є прийнятним у разі, якщо аудиторська процедура сама є доречною для конкретного ризику.
- Д47. Під час розробки тестів деталей обсяг тестування зазвичай розглядається у контексті обсягу вибірки. Проте доречними також є інші питання, у тому числі, чи буде більш ефективним використання інших вибірових засобів тестування (див. МСА 500<sup>6</sup>).

Розгляд того, чи слід виконувати процедури зовнішнього підтвердження (див. параграф 19)

- Д48. Процедури зовнішнього підтвердження часто є доречними під час розгляду тверджень, пов'язаних із залишками на рахунках та їх елементами, але не потрібно обмежувати їх цими статтями. Наприклад, аудитор може зробити запит про отримання зовнішнього підтвердження умов угод, контрактів або операцій між суб'єктом господарювання та іншими сторонами. Процедури зовнішнього підтвердження можна виконувати також для отримання аудиторських доказів відсутності певних умов. Наприклад, запит може робитися спеціально для отримання підтвердження того, що не існує «побічних угод», які можуть стосуватися твердження про віднесення до відповідного періоду доходів суб'єкта господарювання. До інших ситуацій, в яких процедури зовнішнього підтвердження можуть надати прийнятні аудиторські докази при розробці дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, можна віднести:

- залишки на банківських рахунках та іншу інформацію, доречну для стосунків із банками;

<sup>5</sup> МСА 520 «Аналітичні процедури».

<sup>6</sup> МСА 500 «Аудиторські докази».

## ДІ АУДИТОРА У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ

- 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.

Д49. Хоча зовнішні підтвердження можуть давати доречні аудиторські докази, що стосуються певних тверджень, є такі твердження, для яких зовнішні підтвердження дають менш доречні аудиторські докази. Наприклад, зовнішні підтвердження нададуть менш доречні аудиторські докази стосовно можливості відшкодування залишків дебіторської заборгованості, ніж стосовно її існування.

Д50. Аудитор може визначити, що процедури зовнішнього підтвердження, виконані з однією метою, дають можливість отримати аудиторські докази стосовно інших питань. Наприклад, запити про підтвердження залишків на банківських рахунках часто включають запити про інформацію, доречну для інших тверджень у фінансовій звітності. Такі міркування можуть впливати на рішення аудитора, чи виконувати процедури зовнішнього підтвердження.

Д51. До чинників, які можуть допомогти аудитору під час визначення того, чи слід виконувати процедури зовнішнього підтвердження як аудиторські процедури по суті, можна віднести:

- знання предмета перевірки стороною, яка підтверджує, що відповіді на запити будуть більш достовірними, якщо вони надаються особою сторони, яка підтверджує, що має необхідні знання щодо інформації, яка підтверджується;
- можливість або бажання відповідати визначеній стороні, що надає підтвердження, наприклад, сторона, яка підтверджує:
  - може не брати на себе відповідальність за надання відповіді на запит про підтвердження;
  - може вважати надання відповіді таким, що потребує надмірних витрат або дуже багато часу;

## ДІЇ АУДИТОРА У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ

- може мати сумніви щодо можливої правової відповідальності внаслідок надання відповіді;
- може вести облік операцій у різних валютах або
- може діяти у середовищі, в якому надання відповіді на запити про підтвердження не вважається значним аспектом поточної діяльності.

У таких ситуаціях сторони, які підтверджують, можуть не відповісти, можуть відповісти недбало або намагатися обмежити довіру, що покладають на таку відповідь;

- об'єктивність визначеної сторони, що надає підтвердження: якщо сторона, що надає підтвердження, є пов'язаною стороною суб'єкта господарювання, відповіді на запити про підтвердження будуть менш достовірними.

Процедури по суті, пов'язані із закриттям фінансової звітності (див. параграф 20 б)

Д52. Характер, а також обсяг перевірки аудитором журнальних записів та інших коригувань залежать від характеру та складності процесу фінансової звітності суб'єкта господарювання і відповідних ризиків суттєвого викривлення.

Процедури по суті у відповідь на значні ризики (див. параграф 21)

Д53. Параграф 21 цього МСА вимагає, щоб аудитор виконував процедури по суті, які особливо чутливі до ризиків, що їх аудитор визначив як значні ризики. Аудиторські докази у формі зовнішніх підтверджень, отримані аудитором безпосередньо від відповідних сторін, які надають підтвердження, можуть допомогти йому отримати аудиторські докази вищого рівня достовірності, необхідні аудитору для дій у відповідь на значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Наприклад, якщо аудитор ідентифікує, що управлінський персонал перебуває під тиском з метою досягнення очікувань щодо доходів, може існувати ризик того, що управлінський персонал завищує обсяг ціни продажу через неправильне визнання доходів, пов'язаних із угодами про продаж, умови яких виключають можливість визнання доходів, або через виставлення рахунків-фактур за продажі до відвантаження товарів. За таких обставин аудитор може, наприклад, розробити процедури зовнішнього підтвердження не тільки для підтвердження несплачених сум, а й для підтвердження деталей угод про продаж, включаючи дату, права на повернення та умови доставки. Крім того, аудитор може визнати ефективним доповнити такі процедури зовнішнього підтвердження запитами персоналу нефінансових відділів суб'єкта господарювання стосовно будь-яких змін до угод про продаж та умов доставки.

Визначення часу процедур по суті (див. параграфи 22–23)

Д54. У більшості випадків аудиторські докази, отримані від процедур по суті попереднього аудиту, надають мало аудиторських доказів або зовсім не надають їх для поточного періоду. Проте існують винятки, наприклад, висновок юриста, отриманий під час попереднього аудиту стосовно структури сек'юритизації, яка не зазнала змін, може бути доречним у поточному періоді. У таких випадках може бути прийнятним використання аудиторських доказів, отриманих унаслідок процедур по суті під час попереднього аудиту, якщо такі докази та пов'язаний із ними предмет перевірки істотно не змінилися, і аудиторські процедури були проведені протягом поточного періоду, щоб установити їх подальшу доречність.

Використання аудиторських доказів, отриманих під час проміжного періоду (див. параграф 22)

Д55. За деяких обставин аудитор може визначити, що будуть ефективними виконання процедур по суті на проміжну дату, а також порівняння та звірка інформації про залишок на кінець періоду з порівнювальною інформацією на проміжну дату для того, щоб:

- а) ідентифікувати суми, які здаються незвичайними;
- б) дослідити такі суми;
- в) виконати аналітичні процедури по суті або тести деталей для тестування наступного періоду.

Д56. Виконання процедур по суті на проміжну дату без проведення додаткових процедур на пізнішу дату збільшує ризик того, що аудитор не виявить викривлень, які можуть існувати на кінець періоду. Цей ризик збільшується настільки, наскільки триває період, що залишається. До чинників, які можуть впливати на виконання процедур по суті на проміжну дату, можна віднести такі:

- середовище контролю та інші доречні заходи контролю;
- доступність інформації, необхідної для аудиторських процедур, на пізнішу дату;
- призначення процедур по суті;
- оцінений ризик суттєвого викривлення;
- характер класу операцій чи залишку на рахунку і пов'язані з ними твердження;
- здатність аудитора виконати прийнятні процедури по суті або процедури по суті у поєднанні з тестами заходів контролю, щоб охопити період, який залишився, для зменшення ризику того, що



викривлення, що можуть існувати на кінець періоду, не будуть виявлені.

Д57. До чинників, які можуть впливати на виконання аналітичних процедур по суті стосовно періоду від проміжної дати до кінця періоду, можна віднести такі:

- чи можна обґрунтовано передбачити залишки на кінець періоду певних класів операцій або залишків на рахунках стосовно суми відносної значущості та складу;
- чи є прийнятними процедури суб'єкта господарювання для аналізу та коригування таких класів операцій або залишків на рахунках на проміжну дату, а також для встановлення належного закриття облікових регістрів;
- чи надасть інформаційна система, доречна для фінансової звітності, інформацію про залишки на рахунках на кінець періоду і операції за період, що залишився, яка була б достатньою для того, щоб провести дослідження:
  - а) значних незвичних операцій або записів (у тому числі на кінець періоду або майже на кінець періоду);
  - б) інших причин значних відхилень або очікуваних відхилень, які не відбулися;
  - в) зміни у складі класів операцій або залишків на рахунках.

Викривлення, виявлені на проміжну дату (див. параграф 23)

Д58. Якщо аудитор доходить висновку, що слід змінити запланований характер, час або обсяг процедур по суті, що охоплюють решту періоду внаслідок неочікуваних викривлень, виявлених на проміжну дату, така зміна може охоплювати поширення або повторне виконання на кінець періоду процедур, які виконувалися на проміжну дату.

**Достатність подання та розкриття інформації** (див. параграф 24)

Д59. Оцінювання загального подання фінансової звітності, включаючи відповідне розкриття інформації, пов'язане з тим, чи подані індивідуальні фінансові звіти у спосіб, що відображає доречну класифікацію та опис фінансової інформації, а також форму, структуру та зміст фінансових звітів та приміток, які до них додаються. Це охоплює, наприклад, вжиту термінологію, рівень деталізації, класифікацію статей у звітах та наведені основи сум.

**Оцінка достатності та прийнятності аудиторських доказів**

(див. параграфи 25–27)

Д60. Аудит фінансової звітності є кумулятивним та ітеративним процесом. Оскільки аудитор виконує заплановані аудиторські процедури, отримані

## ДІЇ АУДИТОРА У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ

аудиторські докази можуть бути причиною для зміни характеру, часу або обсягу інших запланованих аудиторських процедур. Увагу аудитора може привернути інформація, що значно відрізняється від інформації, на якій ґрунтувалася оцінка ризиків. Наприклад:

- обсяг викривлень, які аудитор виявляє, виконуючи процедури по суті, може змінити судження аудитора стосовно оцінки ризиків та може свідчити про значний недолік внутрішнього контролю; аудитору може стати відомо про розбіжності в облікових записках або суперечливі чи відсутні докази;
- аналітичні процедури, виконані на етапі загального огляду аудиту, можуть бути ознакою раніше невиявленого ризику суттєвого викривлення.

За таких обставин аудитору може бути потрібно повторно оцінити заплановані аудиторські процедури виходячи з переглянутого розгляду оцінених ризиків для всіх або кількох класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації та пов'язаних з ними тверджень. МСА 315 містить подальші рекомендації щодо перегляду оцінки ризиків аудитором<sup>7</sup>.

Д61. Аудитор не може припускати, що випадок шахрайства або помилки є окремою подією. Тому судження про те, як виявлення викривлення впливає на оцінені ризики суттєвого викривлення, є важливим при визначенні того, чи залишається оцінка доречною.

Д62. На судження аудитора стосовно того, які аудиторські докази є достатніми та прийнятними, впливають такі чинники, як, наприклад:

- значущість потенційного викривлення у твердженні та ймовірність того, що воно матиме суттєвий вплив на фінансову звітність як індивідуально, так і в сукупності з іншими потенційними викривленнями;
- ефективність дій управлінського персоналу у відповідь і заходів контролю для розгляду ризиків;
- досвід, набутий протягом попередніх аудитів стосовно подібних потенційних викривлень;
- результати виконаних аудиторських процедур, включаючи те, чи ідентифікували такі процедури конкретні випадки шахрайства або помилок;
- джерело та достовірність доступної інформації;
- переконливість аудиторських доказів;

<sup>7</sup> МСА 315, параграф 31.

## ДІЇ АУДИТОРА У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ

- розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання.

### **Документація** (див. параграф 28)

Д63. Форма та обсяг аудиторської документації є питанням професійного судження аудитора і залежить від характеру, розміру, складності суб'єкта господарювання та його внутрішнього контролю, доступності інформації суб'єкта господарювання та методики аудиту і технологій, які використовуються під час аудиту.

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 402

# «АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1–5
Дата набрання чинності . . . . .	6
<b>Мета</b> . . . . .	7
<b>Визначення</b> . . . . .	8
<b>Вимоги</b>	
Отримання розуміння послуг, які надаються організацією, що надає послуги, включно з її внутрішнім контролем . . . . .	9–14
Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення . . . . .	15–17
Звіти типу 1 та типу 2, які не включають послуги субпідрядних організацій, що надають послуги . . . . .	18
Шахрайство, недотримання законів та нормативних актів, невикористані викривлення стосовно діяльності організації, що надає послуги . . . . .	19
Звітність аудитора користувача . . . . .	20–22
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Отримання розуміння послуг, які надаються організацією, що надає послуги, включно з її внутрішнім контролем . . . . .	Д1–Д23
Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення . . . . .	Д24–Д39
Звіти типу 1 та типу 2, що не включають послуги субпідрядних організацій . . . . .	Д40
Шахрайство, недотримання законів та нормативних актів, невикористані викривлення стосовно діяльності організації, що надає послуги . . . . .	Д41

\* Відповідні зміни в цьому МСА внаслідок видання МСА 610 (переглянутого) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» наберуть чинності для аудитів фінансових звітів за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 р. або пізніше

АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ,  
ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

Звітність аудитора користувача . . . . . Д42–Д44

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 402 «Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора суб'єкта господарювання за отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів у випадках, якщо суб'єкт господарювання використовує послуги однієї або більше організацій, що надають послуги. Особливо це має відношення до того, як аудитор застосовує вимоги МСА 315<sup>1</sup> і МСА 330<sup>2</sup> для отримання розуміння такого клієнта включно з питаннями внутрішнього контролю, які стосуються аудиту, достатнього для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, а також розробки і виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики.
2. Багато суб'єктів господарювання можуть доручати ведення деяких аспектів свого бізнесу організаціям, які надають послуги, що можуть варіюватися від виконання конкретного завдання під контролем суб'єкта господарювання до заміни такою організацією цілого підрозділу або підрозділів суб'єкта господарювання чи виконання для нього якихось функцій, наприклад дотримання вимог податкового законодавства. Багато з послуг, що надають такі організації, є частиною ділових операцій суб'єкта господарювання; проте не всі такі послуги стосуються аудиту.
3. Послуги, що надають такі організації, стосуються аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача тоді, коли ці послуги та контроль за ними є частиною інформаційної системи користувача послугами включно з відповідними бізнес-процесами, які стосуються фінансової звітності. Хоча більшість заходів внутрішнього контролю в організаціях, що надають послуги, вірогідно, стосуються фінансової звітності, можуть існувати інші заходи контролю, які також можуть мати відношення до аудиту, наприклад контроль за зберіганням активів. Послуги, що надає така організація, є частиною інформаційної системи користувача включно з відповідними бізнес-процесами, що стосуються фінансової звітності, якщо ці послуги впливають на будь-що з такого:
  - а) класи операцій у роботі користувача, важливі для його фінансової звітності;
  - б) процедури як в інформаційних технологіях, так і в ручних системах, якими операції користувача ініціюються, реєструються, в разі потреби коригуються, заносяться в Головну книгу та відображаються у фінансовій звітності;

<sup>1</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

<sup>2</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

- в) відповідні облікові записи в електронному або ручному вигляді, що підтверджують інформацію та конкретні рахунки у фінансовій звітності користувача, які використовуються для ініціації, реєстрації, обробки й відображення операцій користувача; сюди входить коригування неправильної інформації та перенесення її в Головну книгу;
  - г) як інформаційна система користувача крім операцій фіксує події та умови, важливі для фінансової звітності;
  - д) процеси фінансової звітності, що використовуються для її підготовки, включно з важливими обліковими оцінками та розкриттями;
  - е) заходи контролю за записами в облікових журналах включно з нестандартними записами, що використовуються для реєстрації разових, незвичних операцій або коригувань.
4. Характер і обсяг роботи, яку потрібно виконати аудитору користувача стосовно послуг, що надаються сторонніми організаціями, тобто організаціями, які надають послуги, залежать від характеру та важливості цих послуг для користувача і доречності цих послуг для аудиту.
5. Цей МСА не стосується послуг, що надаються фінансовими закладами й обмежуються операціями щодо рахунку суб'єкта господарювання в цьому фінансовому закладі, які санкціонуються безпосередньо суб'єктом господарювання, наприклад операції банку з поточним рахунком або операції брокера з цінними партнерами. Крім того, цей МСА не стосується аудиту операцій, що мають відношення до особистих фінансових інтересів у інших суб'єктів господарювання, наприклад партнерствах, корпораціях та спільних підприємствах, коли особові інтереси враховуються та розкриваються власникам цих інтересів.

### Дата набрання чинності

6. Цей МСА чинний для аудиту фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### Мета

7. Метою аудитора користувача, якщо користувач використовує послуги організації, що надає послуги, є:
- а) отримання розуміння характеру і важливості послуг, що надаються цією організацією, та їх вплив на внутрішній контроль користувача, який має відношення до аудиту, достатнього для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення;
  - б) розробка і виконання аудиторських процедур у відповідь на ці ризики.

## Визначення

8. У цьому МСА наведені далі терміни мають такі значення:
- а) Аудитор користувача – аудитор, який проводить аудити та надає звіти щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача.
  - б) Аудитор організації, що надає послуги – аудитор, який за замовленням організації, що надає послуги, дає звіт з надання впевненості щодо засобів контролю в цій організації.
  - в) Додаткові заходи контролю суб'єкта господарювання – користувача – заходи контролю, які, як припускає організація, що надає послуги, будуть застосовані користувачами та, якщо це потрібно для досягнення цілей контролю, визначаються в описі її системи.
  - г) Звіт з опису та структури засобів контролю організації, що надає послуги (в цьому МСА називається звітом типу 1) – звіт, який містить:
    - і) підготовлений управлінським персоналом організації, що надає послуги, опис її системи, цілей і відповідних засобів контролю, розроблених та впроваджених станом на визначену дату; та
    - ii) звіт аудитора організації, що надає послуги, з метою надання достатньої впевненості, який включає аудиторську думку щодо опису системи, цілей і відповідних заходів контролю в організації, що надає послуги, та прийнятності структури засобів контролю для досягнення визначених цілей контролю.
  - д) Звіт з опису, структури та ефективності функціонування засобів контролю організації, що надає послуги (в цьому МСА називається звітом типу 2) – звіт, який містить:
    - ii) підготовлений управлінським персоналом організації, що надає послуги, опис її системи, цілей і відповідних заходів контролю, їхньої структури та впровадження станом на визначену дату або протягом визначеного періоду і в деяких випадках ефективності їх функціонування протягом зазначеного періоду; та
    - iii) звіт аудитора організації, що надає послуги, з метою надання достатньої впевненості, який включає:
      - а) аудиторську думку стосовно опису системи, цілей та відповідних засобів контролю в організації, що надає послуги, прийнятності структури засобів контролю для досягнення визначених цілей та ефективності функціонування засобів контролю;
      - б) опис тестів контролю, проведених аудитором організації, що надає послуги, та їх результатів.



## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

- е) Організація, що надає послуги – стороння організація (або частина сторонньої організації), яка надає суб'єктам господарювання – користувачам послуги, що є частиною інформаційних систем, важливих для фінансової звітності цих суб'єктів господарювання.
- є) Система організації, що надає послуги – політики і процедури, які розробила, впровадила та підтримує організація, що надає послуги, для надання суб'єктам господарювання – користувачам послуг, зазначених у звіті аудитора організації, що надає послуги.
- ж) Субпідрядна організація, що надає послуги – субпідрядна організація, що надає послуги, яку використовує інша організація, що надає послуги, для надання суб'єктам господарювання – користувачам деяких послуг, які є частиною інформаційних систем, важливих для фінансової звітності цих суб'єктів господарювання.
- з) Суб'єкт господарювання – користувач – суб'єкт господарювання, який використовує організацію, що надає послуги, і фінансова звітність якого підлягає аудиту.

### Вимоги

#### Отримання розуміння послуг, які надаються організацією, що надає послуги, включно з її внутрішнім контролем

9. Отримуючи розуміння суб'єкта господарювання – користувача відповідно до МСА 315<sup>3</sup>, аудитор користувача послугами повинен отримати розуміння, як користувач використовує послуги організації, що надає їх, у своїй діяльності включно з (див. параграфи Д1–Д2):
- а) характером послуг, що надаються відповідною організацією, та важливістю цих послуг для користувача включно з впливом на них внутрішнього контролю суб'єкта господарювання – користувача (див. параграфи Д3–Д5);
  - б) характером і суттєвістю операцій або рахунків чи процесів підготовки фінансової звітності, на які впливає організація, що надає послуги (див. параграф Д6);
  - в) ступенем взаємного впливу діяльності організації, яка надає послуги, і суб'єкта господарювання – користувача (див. параграф Д7);
  - г) характером відносин між суб'єктом господарювання – користувачем та організацією, яка надає послуги, включно з відповідними умовами контракту на послуги, що їх надає така зовнішня організація (див. параграфи Д8–Д11).
10. Отримуючи розуміння внутрішнього контролю, що стосується аудиту, відповідно до МСА 315<sup>4</sup>, аудитор користувача повинен оцінити

<sup>3</sup> МСА 315, параграф 11.

<sup>4</sup> МСА 315, параграф 12.

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

структуру і впровадження відповідних заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання – користувача щодо послуг, які надаються організацією, що надає послуги, включно з тими заходами контролю, що застосовуються до операцій, які виконує організація, що надає послуги (див. параграфи Д12–Д14).

11. Аудитор користувача повинен визначити, чи отримав він розуміння, достатнє для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, характеру й важливості послуг, що надаються зовнішньою організацією, та їх впливу на доречні для аудиту заходи внутрішнього контролю користувача.
12. Якщо аудитор користувача не в змозі отримати достатнє розуміння через суб'єкта господарювання – користувача, він повинен отримати таке розуміння через виконання однієї чи більше з таких процедур:
  - а) отримання звіту типу 1 чи типу 2, якщо вони існують;
  - б) звернення до організації, яка надає послуги, через суб'єкта господарювання – користувача для отримання конкретної інформації;
  - в) виконання процедур, які нададуть йому необхідну інформацію про відповідні заходи внутрішнього контролю організації, що надає послуги, безпосередньо в самій організації;
  - г) використання іншого аудитора для виконання процедур, які нададуть необхідну інформацію про відповідні заходи внутрішнього контролю організації, що надає послуги (див. параграфи Д15–Д20).

*Використання звіту типу 1 чи типу 2 для підтвердження аудитором користувача розуміння організації, що надає послуги*

13. При визначенні достатності й прийнятності аудиторських доказів, які надаються звітами типу 1 чи типу 2, аудитор користувача повинен певнитись у:
  - а) професійній компетентності та незалежності від організації, що надає послуги, аудитора цієї організації;
  - б) адекватності стандартів, відповідно до яких готувався та надавався звіт типу 1 чи типу 2 (див. параграф Д21).
14. Якщо аудитор користувача планує використовувати звіт типу 1 чи типу 2 як аудиторські докази, що підтверджують розуміння ним структури і застосування заходів внутрішнього контролю в організації, яка надає послуги, він повинен:
  - а) оцінити, чи відповідає опис і структура внутрішнього контролю в організації, що надає послуги, даті чи періоду, що відповідає його потребам;

АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ,  
ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

- б) оцінити достатність і прийнятність доказів, наданих звітом, для розуміння доречних для аудиту заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання – користувача;
- в) визначити, чи додаткові заходи контролю користувача, ідентифіковані організацією, яка надає послуги, відповідають обставинам користувача, та, якщо це так, отримати розуміння того, чи дійсно суб'єкт господарювання – користувач розробив і впровадив такі заходи контролю (див. параграфи Д22–Д23).

**Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення**

- 15. Виконуючи дії у відповідь на оцінені ризики відповідно до МСА 330, аудитор користувача повинен:
  - а) визначити, чи можна отримати достатні й прийнятні аудиторські докази стосовно тверджень у відповідних фінансових звітах з документів, що зберігаються суб'єктом господарювання – користувачем, та, якщо ні,
  - б) виконати подальші аудиторські процедури для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів або використати іншого аудитора для виконання таких процедур безпосередньо в організації, яка надає послуги, від імені аудитора користувача (див. параграфи Д24–Д28).

*Тести заходів внутрішнього контролю*

- 16. Якщо оцінка ризиків аудитором користувача включає сподівання, що внутрішній контроль організації, яка надає послуги, функціонує ефективно, він повинен отримати аудиторські докази щодо ефективного його функціонування через виконання однієї або кількох із таких процедур:
  - а) отримання звіту типу 2, якщо такий є;
  - б) виконання відповідних тестів внутрішнього контролю організації, яка надає послуги; або
  - в) використання іншого аудитора для виконання таких процедур безпосередньо в організації, яка надає послуги, від імені аудитора користувача (див. параграфи Д29–Д30).

Використання звіту типу 2 як аудиторських доказів, що внутрішній контроль організації, що надає послуги, функціонує ефективно

- 17. Якщо відповідно до вимог параграфу 16а аудитор користувача планує використати звіт типу 2 як аудиторські докази, що внутрішній контроль організації, що надає послуги, функціонує ефективно, він повинен визначити, чи надає звіт аудитора організації, що надає послуги, достатні й прийнятні аудиторські докази ефективності заходів внутрішнього контролю на підтримку його оцінки ризиків через:

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

- а) оцінку, чи є опис і структура внутрішнього контролю в організації, що надає послуги, відповідними на дату чи за період, що відповідає його потребам;
- б) визначення, чи додаткові заходи контролю користувача, ідентифіковані організацією, що надає послуги, відповідають обставинам користувача послугами та, якщо це так, отримати розуміння того, чи дійсно суб'єкт господарювання – користувач розробив і впровадив такі заходи контролю, і, якщо це так, тестування ефективності їх функціонування;
- в) оцінку адекватності періоду часу, що покривається тестами заходів внутрішнього контролю, і часу, що минув після виконання таких тестів;
- г) оцінку того, чи стосуються тести заходів внутрішнього контролю, виконані аудитором організації, яка надає послуги, та їх результати, викладені в звіті цього аудитора, тверджень у фінансовій звітності суб'єкта господарювання – користувача і чи надають вони достатні й прийнятні аудиторські докази на підтримку оцінки ризиків аудитором користувача послугами (див. параграфи Д31–Д39).

### **Звіти типу 1 та типу 2, які не включають послуги субпідрядних організацій, що надають послуги**

18. Якщо аудитор користувача планує використати звіт типу 1 чи типу 2, що не включає послуги, які надаються субпідрядною організацією, яка надає послуги, а ці послуги стосуються аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача, аудитор користувача послугами повинен застосувати вимоги цього МСА до послуг, що їх надає субпідрядна організація, яка надає послуги (див. параграф Д40).

### **Шахрайство, недотримання законів та нормативних актів, не виправлені викривлення стосовно діяльності організації, яка надає послуги**

19. Аудитор користувача повинен звернутися із запитом до управлінського персоналу користувача, чи сповіщала його організація, яка надає послуги, або чи стало йому відомо з інших джерел про будь-які випадки шахрайства, недотримання вимог законодавчих і нормативних актів або не виправлені викривлення, що впливають на фінансову звітність користувача. Аудитор користувача має оцінити, як ці питання впливають на характер, час і обсяг його подальших аудиторських процедур включно з їх впливом на його висновки і звіт (див. параграф Д41).

### **Звітність аудитора користувача**

20. Аудитор користувача повинен модифікувати висновок у своєму звіті відповідно до вимог МСА 705<sup>5</sup>, якщо він не може отримати достатні й

<sup>5</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора», параграф 6.

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

прийнятні аудиторські докази щодо послуг, які надаються зовнішньою організацією та стосуються фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача (див. параграф Д42).

21. Аудитор користувача не повинен посилатися на роботу аудитора організації, яка надає послуги, в своєму звіті у разі немодифікованого висновку, якщо це не вимагається законом чи нормативними актами. Якщо таке посилання вимагається законом чи нормативними актами, у звіті аудитора користувача має зазначатися, що таке посилання не зменшує його відповідальності за висловлену ним думку (див. параграф Д43).
22. Якщо посилання на роботу аудитора організації, яка надає послуги, важливо для розуміння причин модифікації висновку аудитора користувача, в звіті аудитора користувача має зазначатися, що таке посилання не зменшує його відповідальності за висловлену ним думку (див. параграф Д44).

\* \* \*

### **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

#### **Отримання розуміння послуг, які надаються організацією, що надає послуги, включно з її внутрішнім контролем**

*Джерела інформації* (див. параграф 9)

- Д1. Інформацію про характер послуг, які надаються організацією, що надає послуги, можна отримати з різних джерел, наприклад:
  - Інструкцій для користувачів.
  - Оглядів системи.
  - Технічних інструкцій.
  - Контрактів або угод на надання послуг між суб'єктом господарювання – користувачем послугами та організацією, яка надає послуги.
  - Звітів організацій, які надають послуги, внутрішніх аудиторів або регуляторних органів щодо внутрішнього контролю організації, яка надає послуги.
  - Звітів аудитора організації, яка надає послуги, включно з його листом керівництву, якщо вони доступні.
- Д2. Знання, отримані аудитором користувача через попередній досвід роботи з організацією, яка надає послуги, наприклад через досвід виконання інших завдань з аудиту, може виявитися корисним при отриманні

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

розуміння характеру послуг, що надаються такою організацією. Особливо корисним це може бути в разі, якщо послуги та заходи внутрішнього контролю щодо цих послуг в організації, яка надає послуги, є стандартизованими.

*Характер послуг, що надаються відповідною організацією* (див. параграф 9а)

- Д3. Суб'єкт господарювання – користувач може користуватися такими послугами організації, що надає послуги, як, наприклад, обробка операцій і ведення відповідного обліку або реєстрація операцій та обробка відповідних даних. Організаціями, що надають такі послуги, можуть бути, наприклад, підрозділ банку, який займається трастовими операціями та інвестує й обслуговує активи для пенсійних планів або для інших осіб; іпотечні банкіри, що обслуговують іпотеку для інших осіб, або постачальники апаратно-програмних ресурсів, які постачають разом програмне забезпечення, та технологічне середовище, що дає змогу замовникам обробляти фінансові та управлінські операції.
- Д4. Прикладами послуг, що стосуються аудиту та надаються зовнішніми організаціями, можуть бути:
- Ведення бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання – користувача.
  - Управління активами.
  - Ініціація, запис або обробка операцій як представника суб'єкта господарювання – користувача.

*Застосування в невеликих фірмах*

- Д5. Невеликі фірми можуть користуватися послугами зовнішнього бухгалтерського обліку починаючи з обробки деяких операцій (наприклад, виплати податків на фонд заробітної плати) або ведення їм бухгалтерського обліку та закінчуючи підготовкою їх фінансової звітності. Використання організації, яка надає послуги, для підготовки фінансової звітності не звільняє управлінський персонал та, якщо це застосовно, найвищий управлінський персонал невеликої фірми від відповідальності щодо фінансової звітності<sup>6</sup>.

*Характер та суттєвість операцій, які обробляються організацією, що надає послуги* (див. параграф 9б)

- Д6. Організація, яка надає послуги, може встановлювати таку політику та процедури, що будуть впливати на систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання – користувача. Ця політика та процедури щонайменше частково фізично та функціонально відокремлені від користувача послугами. Важливість заходів контролю організації, яка

<sup>6</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграфи 4 та Д2–Д3.

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

надає послуги, для заходів контролю суб'єкта господарювання – користувача залежить від характеру послуг, що надаються такою зовнішньою організацією, включно з характером та суттєвістю операцій, які вона обробляє для користувача. В деяких випадках операції, що обробляються організацією, яка надає послуги, та рахунки, на які впливає така організація, не є суттєвими для фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача, але характер цих операцій може бути важливим; саме тому аудитор користувача може визначити необхідність отримання розуміння відповідних заходів контролю в таких обставинах.

*Ступінь взаємного впливу діяльності організації, що надає послуги, та суб'єкта господарювання – користувача (див. параграф 9в)*

Д7. Важливість заходів контролю організації, яка надає послуги, для заходів контролю суб'єкта господарювання – користувача залежить також від ступеня взаємного впливу діяльності організації, що надає послуги, та суб'єкта господарювання – користувача. Ступінь взаємного впливу – це міра, якою суб'єкт господарювання – користувач може впровадити і вирішує впровадити ефективні заходи внутрішнього контролю за обробкою операцій, яку виконує організація, що надає послуги. Наприклад, високий ступінь взаємного впливу існує між діяльністю користувача та організації, яка надає послуги, тоді, коли суб'єкт господарювання – користувач санкціонує операції, а організація, яка надає послуги, оброблює та здійснює їх облік. За таких обставин для користувача може виявитися практичним впровадження ефективних заходів внутрішнього контролю за цими операціями. З іншого боку, якщо організація, яка надає послуги, ініціює або вперше реєструє, обробляє й обліковує операції для суб'єкта господарювання – користувача, ступінь взаємного впливу між ними нижчий. За таких обставин користувач не може впровадити або вирішує не впроваджувати ефективних заходів внутрішнього контролю за обробкою операцій, що виконує організація, яка надає послуги, та покладається на ті заходи контролю, що їх впровадила така організація.

*Характер відносин між суб'єктом господарювання – користувачем та організацією, що надає послуги (див. параграф 9г)*

Д8. Контракт або угода про рівень послуг між суб'єктом господарювання – користувачем та організацією, яка надає послуги, може надати інформацію стосовно таких питань:

- інформація, яку необхідно надати користувачеві, та відповідальність щодо ініціації операцій стосовно дій, які виконує організація, що надає послуги;
- застосування вимог регуляторних органів до форми записів, які потрібно вести, або доступу до них;

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

- відшкодування збитків суб'єкта господарювання – користувача у разі невідповідного надання послуг;
- чи надається організацією, яка надає послуги, звіт щодо її заходів внутрішнього контролю та, якщо це так, яким звітом він буде – типу 1 чи типу 2;
- чи матиме аудитор користувача право доступу до облікових записів, що веде організація, яка надає послуги, та іншої інформації, необхідної для виконання аудиту;
- чи дозволяє угода пряме спілкування аудитора користувача з аудитором організації, яка надає послуги.

Д9. Існують прямі відносини між організацією, яка надає послуги, та суб'єктом господарювання – користувачем, а також між організацією, яка надає послуги, та її аудитором. Такі відносини не обов'язково є прямими відносинами між аудитором користувача і аудитором організації, яка надає послуги. Якщо прямі відносини між аудитором користувача і аудитором організації, яка надає послуги, відсутні, спілкування між аудитором користувача і аудитором організації, яка надає послуги, здійснюється через суб'єкта господарювання – користувача та організацію, яка надає послуги. Прямі відносини між аудитором користувача й аудитором організації, яка надає послуги, можна встановити з урахуванням відповідних вимог етики та конфіденційності. Аудитор користувача, наприклад, може використати аудитора організації, яка надає послуги, для виконання таких процедур від свого імені, як:

- а) тести заходів внутрішнього контролю організації, яка надає послуги;
- б) процедури по суті стосовно операцій і залишків, що відображаються у фінансовій звітності користувача та обліковуються організацією, яка надає послуги.

Застосування організаціями, що виконують аудит у державному секторі

Д10. Аудитори, які працюють у державному секторі, зазвичай мають широкі права доступу, встановлені законодавчо. Однак бувають ситуації, коли такі права доступу не існують, наприклад, якщо організація, яка надає послуги, розташована в іншій юрисдикції. В таких випадках аудитор, що працює в державному секторі, може виявитися потрібним отримати розуміння застосовного законодавства цієї іншої юрисдикції для визначення можливості отримання відповідних прав доступу. Крім того, аудитор, який працює в державному секторі, може отримати право доступу через умови угоди або домовитися із суб'єктом господарювання – користувачем про включення положення щодо права доступу в умови угоди між суб'єктом господарювання – користувачем та організацією, яка надає послуги.



АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ,  
ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

Д11. Аудитори, які працюють у державному секторі, можуть використати іншого аудитора для виконання тестів заходів внутрішнього контролю чи процедур по суті стосовно дотримання вимог законодавчих і нормативних актів чи регуляторних органів.

*Розуміння внутрішнього контролю стосовно послуг, які надаються організацією, що надає послуги (див. параграф 10)*

Д12. Суб'єкт господарювання – користувач може впровадити заходи контролю за послугами, що надаються зовнішньою організацією, які аудитор користувача може опротестувати, що дасть йому змогу дійти висновку про ефективність функціонування заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання – користувача щодо деяких або всіх відповідних тверджень незалежно від заходів внутрішнього контролю, які використовує організація, що надає послуги. Якщо суб'єкт господарювання – користувач використовує організацію, яка надає послуги, для ведення операцій із заробітною платою, він може встановити заходи контролю над передачею та прийманням інформації про заробітну плату, які зможуть попередити або ідентифікувати суттєві викривлення. Такі заходи контролю можуть включати:

- Порівняння даних, переданих в організацію, яка надає послуги, з інформацією, отриманою від такої організації після обробки даних.
- Перерахунок відібраних сум заробітної плати на точність розрахунку та перевірку загальної суми заробітної плати на її обґрунтованість.

Д13. У такій ситуації аудитор користувача може виконати тести щодо заходів внутрішнього контролю стосовно обробки заробітної плати, які стануть основою для його висновку, що заходи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання – користувача щодо тверджень стосовно операцій, пов'язаних із заробітною платою, функціонують ефективно.

Д14. Як зазначено в МСА 315<sup>7</sup> стосовно деяких ризиків, аудитор користувача може дійти висновку, що отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів за рахунок виконання лише процедур по суті непрактичне або неможливе. Такі ризики можуть стосуватися неточних або неповних записів звичайних і важливих класів операцій та залишків на рахунках, характеристики яких часто дають змогу використовувати високоавтоматизовану обробку з незначною кількістю ручних втручань або зовсім без них. Такі характеристики високоавтоматизованої обробки можуть мати місце в разі використання суб'єктом господарювання – користувачем організації, яка надає послуги. При цьому заходи внутрішнього контролю користувача щодо подібних ризиків стосуються аудиту, а від аудитора суб'єкта господарювання вимагається отримати

<sup>7</sup> МСА 315, параграф 30.

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

розуміння цих заходів внутрішнього контролю та оцінити їх відповідно до вимог параграфів 9 і 10 цього МСА.

*Подальші процедури, коли через суб'єкта господарювання – користувача неможливо отримати достатнє розуміння (див. параграф 12)*

Д15. На рішення аудитора, яку із процедур окремо або разом з іншими процедурами, наведеними в параграфі 12, потрібно виконати для отримання інформації, що надала б основу для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення стосовно використання суб'єктом господарювання – користувачем тих послуг, які надаються зовнішньою організацією, можуть впливати такі чинники, як:

- розмір як користувача, так і організації, яка їх надає;
- складність операцій користувача та складність послуг, що надаються зовнішньою організацією;
- місцезнаходження організації, яка надає послуги (наприклад, аудитор користувача може вирішити використати іншого аудитора для виконання процедур від свого імені в організації, яка надає послуги, якщо вона розташована далеко від користувача);
- чи очікується, що процедура (процедури) дійсно нададуть аудитору користувача достатні й прийнятні аудиторські докази;
- характер взаємного впливу користувача і організації, яка їх надає.

Д16. Організація, яка надає послуги, може поставити перед своїм аудитором завдання підготувати звіт щодо опису і структури своїх заходів внутрішнього контролю (звіт типу 1) або звіт щодо опису і структури своїх заходів внутрішнього контролю, а також їх ефективності функціонування (звіт типу 2). Звіти типу 1 чи типу 2 можуть надаватися відповідно до Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3402<sup>8</sup> або стандартів, установлених уповноваженою на це або визнаною організацією (де вони можуть ідентифікуватися під іншими назвами, наприклад звіт типу А чи звіт типу Б).

Д17. Наявність звіту типу 1 чи типу 2 зазвичай залежатиме від того, чи вимагається його надання організацією, яка надає послуги, умовами контракту між такою організацією та суб'єктом господарювання – користувачем. Крім того, сама організація, яка надає послуги, може з практичних міркувань надати звіти типу 1 або типу 2 користувачам її послугами. Однак у деяких випадках звіт типу 1 або типу 2 може виявитися недоступним для суб'єктів господарювання – користувачів.

<sup>8</sup> МСЗНВ 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги».

- Д18. За деяких обставин суб'єкт господарювання – користувач може використовувати послуги однієї організації чи більше, яка надає послуги, для виконання однієї чи більше важливих справ або функцій, наприклад усі функції щодо планування податків або дотримання вимог законодавства, функції фінансового відділу та бухгалтерії або функції контролінгу. Оскільки звіт щодо опису та структури заходів внутрішнього контролю організації, яка надає послуги, може виявитися відсутнім за таких обставин, найбільш ефективною процедурою отримання розуміння заходів внутрішнього контролю в цій організації для аудитора користувача може виявитися візит до неї, оскільки за таких обставин існує достовірність прямої взаємодії між керівництвом суб'єкта господарювання – користувача і організації, яка надає послуги.
- Д19. Для виконання процедур, які нададуть необхідну інформацію щодо відповідних заходів внутрішнього контролю в організації, що надає послуги, можна використати іншого аудитора. Якщо надавався звіт типу 1 чи типу 2, аудитор користувача може використати аудитора організації, яка надає послуги, для виконання цих процедур, оскільки такий аудитор має сталі стосунки з організацією, що надає послуги. Аудитор користувача, який використовує роботу іншого аудитора, може знайти корисні поради в МСА 600<sup>9</sup>, оскільки цей МСА стосується розуміння іншого аудитора (включно з його незалежністю та професійною компетентністю), участі в роботі іншого аудитора під час планування характеру, часу і обсягу такої роботи, а також в оцінці достатності й прийнятності отриманих аудиторських доказів.
- Д20. Суб'єкт господарювання – користувач може користуватися послугами зовнішньої організації, яка, в свою чергу, використовує субпідрядну організацію для надання деяких послуг користувачу, що є частиною його інформаційної системи, яка має відношення до фінансової звітності. Така субпідрядна організація, що надає послуги, може бути окремим суб'єктом господарювання або спорідненою з організацією, яка надає послуги. Аудитору користувача може бути потрібно розглянути заходи внутрішнього контролю субпідрядної організації. В ситуаціях, якщо використовується одна чи більше субпідрядних організацій, взаємний вплив діяльності суб'єкта господарювання – користувача та організації, яка надає послуги, розширюється, включаючи взаємний вплив діяльності суб'єкта господарювання – користувача, організації, яка надає послуги, та субпідрядної організації. Ступінь такого взаємного впливу, а також характер і суттєвість операцій, що оброблюються організацією, яка надає послуги, та субпідрядною організацією, є найбільш важливими чинниками для аудитора користувача при визначенні значущості

<sup>9</sup> МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)», параграф 2: «Якщо цей МСА адаптувати відповідно до обставин, він може виявитися корисним для аудитора, якщо він залучає до аудиту фінансових звітів, що не є фінансовими звітами групи, інших аудиторів». Див. також параграф 19 МСА 600.

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

заходів внутрішнього контролю організації, яка надає послуги, та субпідрядної організації для заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання – користувача.

*Використання звіту типу 1 чи типу 2 в підтримку розуміння аудитором користувача організації, яка надає послуги (див. параграфи 13 – 14)*

- Д21. Аудитор користувача може звернутися із запитом до аудитора організації, яка надає послуги, до його професійної організації або інших аудиторів для визначення, чи підпадає він під нагляд регуляторних органів. Аудитор організації, яка надає послуги, може працювати в юрисдикції, де існують інші стандарти щодо звітів про заходи внутрішнього контролю в організації, яка надає послуги; в такому разі аудитор користувача може отримати інформацію про стандарти, якими користується аудитор організації, яка надає послуги, від організацій, що встановлюють стандарти.
- Д22. Звіт типу 1 чи типу 2 разом із інформацією щодо суб'єкта господарювання, який користується послугами, може допомогти аудитору користувача в отриманні розуміння:
- а) тих аспектів внутрішнього контролю організації, яка надає послуги, що можуть впливати на обробку операцій користувача, включно з використанням субпідрядних організацій;
  - б) потоку важливих операцій через організацію, яка надає послуги, для визначення в ньому місць, де може відбутися суттєве викривлення у фінансовій звітності користувача;
  - в) цілей внутрішнього контролю організації, яка надає послуги, що мають відношення до тверджень у фінансовій звітності користувача;
  - г) чи розроблено й упроваджено у відповідний спосіб заходи внутрішнього контролю в організації, яка надає послуги, для попередження чи ідентифікації й виправлення помилок в обробці, що можуть призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності користувача.

Звіт типу 1 чи типу 2 може допомогти аудитору в отриманні достатнього розуміння для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення. При цьому слід пам'ятати, що звіт типу 1 не надає доказів ефективності функціонування відповідних заходів внутрішнього контролю.

- Д23. Звіт типу 1 чи типу 2 на дату або за період, що не збігається зі звітним періодом користувача, може допомогти аудитору користувача отримати попереднє розуміння заходів внутрішнього контролю в організації, яка надає послуги, якщо звіт підтримується додатковою поточною інформацією з інших джерел. Якщо опис заходів внутрішнього контролю організації, яка надає послуги, надавався на дату або за період, що передують початку періоду, за який виконується аудит, аудитор

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

користувача може виконати процедури оновлення інформації в звіті типу 1 чи типу 2, наприклад:

- обговорити зміни в організації, яка надає послуги, з тим персоналом користувача, що може знати про такі зміни;
- перевірити поточну документацію та листування з організацією, яка надає послуги;
- обговорити зміни з персоналом організації, яка надає послуги.

**Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення** (див. параграф 15)

Д24. Чи призведе використання послуг організації, яка їх надає, до збільшення ризику суттєвих викривлень для користувача, залежить від характеру послуг, що надаються, і заходів внутрішнього контролю за цими послугами; в деяких випадках використання організації, яка надає послуги, може зменшувати ризик суттєвого викривлення для користувача, особливо якщо користувач не має досвіду та знань, необхідних для виконання конкретних дій, наприклад ініціації, обробки та реєстрації операцій, або не має адекватних для цього ресурсів (наприклад, систем ІТ).

Д25. Якщо організація, яка надає послуги, відповідає за суттєві елементи облікових записів користувача, прямий доступ до цих записів може виявитися потрібним для аудитора користувача для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів стосовно функціонування заходів внутрішнього контролю за ними, для підтвердження записаних операцій і залишків або для обох цих цілей. Такий доступ може включати або особисту перевірку записів безпосередньо в організації, яка надає послуги, або перевірку записів в електронному вигляді з офісу користувача чи іншого місця, або і те, й інше. Якщо прямий доступ досягається за рахунок використання електронних засобів, аудитор користувача може отримати докази щодо адекватності заходів внутрішнього контролю, що їх використовує організація, яка надає послуги, стосовно повноти та цілісності даних користувача, за які відповідає ця організація.

Д26. Визначаючи характер і обсяг аудиторських доказів, які необхідно отримати стосовно залишків, що являють собою активи, які утримуються, або операції, що виконуються організацією, яка надає послуги від імені користувача, аудитор користувача може розглянути такі процедури, як:

- а) Перевірка записів і документів, що утримуються користувачем: надійність цього джерела доказів визначається характером та обсягом облікових записів і підтвердної документації, що є у користувача. В деяких випадках користувач може не вести власних

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

деталізованих записів або документації стосовно конкретних операцій, що виконуються від його імені.

- б) Перевірка записів і документів, що утримуються організацією, яка надає послуги: доступ аудитора користувача до записів організації, яка надає послуги, може бути обумовленим безпосередньо в контрактній угоді між користувачем та організацією, яка надає послуги. Аудитор користувача може також використати іншого аудитора для отримання доступу від свого імені до записів, що стосуються користувача та утримуються організацією, яка надає послуги.
- в) Отримання інформації щодо залишків і операцій від організації, яка надає послуги: якщо користувач веде власні записи щодо залишків та операцій, підтвердження організацією, яка надає послуги, що підтримує записи користувача, може являти достатні й прийнятні аудиторські докази стосовно існування відповідних операцій і активів. Наприклад, якщо використовується кілька організацій, які надають послуги, зокрема компанія з управління інвестиціями та компанія з послуг щодо зберігання цінних паперів, і ці організації, які надають послуги, здійснюють свої власні записи, аудитор користувача може підтвердити залишки з цими організаціями для порівняння інформації із записами користувача.  

Якщо користувач не веде власних записів, інформація, яку отримано через підтвердження з організації, яка надає послуги, буде лише доказом того, що відображено в записах, які здійснюються в організації, яка надає послуги. Саме цьому самі по собі такі підтвердження не є достовірними аудиторськими доказами. За таких обставин аудитор користувача може розглянути питання пошуку альтернативного джерела незалежної інформації.
- г) Виконання аналітичних процедур щодо записів, які ведуться у користувача, або щодо звітів, отриманих від організації, яка надає послуги; ефективність аналітичних процедур залежатиме від тверджень, а також обсягу та деталізації наявної інформації.

Д27. Аудитор користувача може використати іншого аудитора для виконання процедур по суті. Таке завдання може, наприклад, включати виконання іншим аудитором процедур, узгоджених користувачем і його аудитором або організацією, яка надає послуги, та її аудитором. Результати процедур, виконаних іншим аудитором, перевіряє аудитор користувача для визначення, чи являють вони собою достатні й прийнятні аудиторські докази. Крім того, можуть існувати вимоги, що висувуються державними органами або прописуються в умовах контрактів, за якими аудитор організації, яка надає послуги, виконує визначені процедури, що за своїм характером є процедурами по суті. Результати виконання визначених процедур щодо залишків і операцій, які оброблюються організацією, яка

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

надає послуги, можуть використовуватись аудитором користувача як частина доказів, необхідних для підтримки свого висновку. За таких обставин для аудитора користувача і аудитора організації, яка надає послуги, може бути корисним узгодити аудиторську документацію до виконання процедур або домовитися про доступ до аудиторської документації, який буде надано аудиторю користувача.

- Д28. За деяких обставин, особливо якщо користувач передає деякі або всі свої фінансові функції організації, яка надає послуги, аудитор користувача може потрапити в ситуацію, коли значна частина аудиторських доказів перебуває в організації, яка надає послуги. В такому разі аудиторю користувача або іншому аудиторю на його користь може бути потрібним виконати процедури по суті безпосередньо в організації, яка надає послуги. Аудитор організації, яка надає послуги, може надати звіт типу 2 і на додаток виконати процедури по суті від імені аудитора користувача. Участь іншого аудитора не скасовує відповідальності аудитора користувача за отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, які б створили основу, достатню для його висновку. Відповідні міркування аудитора користувача, чи було отримано достатні та прийнятні аудиторські докази та чи потрібно йому виконувати подальші процедури по суті, мають включати його участь (або докази) в управлінні, нагляді або виконанні процедур по суті іншим аудитором.

*Тести заходів внутрішнього контролю* (див. параграф 16)

- Д29. МСА 330<sup>10</sup> вимагає від аудитора користувача розробки й виконання тестів заходів внутрішнього контролю для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів ефективності функціонування відповідних заходів внутрішнього контролю в деяких обставинах. У контексті організації, яка надає послуги, ці вимоги застосовні в тому разі, якщо:

- а) оцінка ризиків суттєвого викривлення аудитором користувача включає очікування, що внутрішній контроль в організації, яка надає послуги, функціонує ефективно (тобто аудитор користувача планує покладатися на ефективність заходів внутрішнього контролю в організації, яка надає послуги, при визначенні характеру, часу й обсягу процедур по суті);
- б) самі лише процедури по суті або такі процедури разом із тестами ефективності функціонування заходів внутрішнього контролю у користувача не можуть надати достатні й прийнятні аудиторські докази на рівні тверджень.

- Д30. Якщо звіт типу 2 є недоступним, аудитор користувача може звернутися через користувача до організації, яка надає послуги, із запитом, щоб аудитор організації, яка надає послуги, надав звіт типу 2 з описом тестів

<sup>10</sup> МСА 330, параграф 8.

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

відповідних заходів внутрішнього контролю; крім того, аудитор користувача може використати іншого аудитора для виконання процедур, які б протестували операційну ефективність заходів внутрішнього контролю організації, що надає послуги. За згодою організації, яка надає послуги, аудитор користувача може відвідати її та виконати в ній тести відповідних заходів внутрішнього контролю. Оцінка ризиків аудитором користувача ґрунтується на спільних доказах, отриманих як завдяки роботі іншого аудитора, так і власним процедурам аудитора користувача.

Використання звіту типу 2 як аудиторського доказу, що заходи внутрішнього контролю організації, яка надає послуги, функціонують ефективно (див. параграф 17)

Д31. Звіт типу 2 може бути розрахованим на кількох різних аудиторів користувачів; саме тому тести заходів внутрішнього контролю, описані в звіті аудитора організації, яка надає послуги, можуть виявитися такими, що не стосуються тверджень, важливих для фінансової звітності конкретного користувача. Відповідні тести заходів внутрішнього контролю та їх результати оцінюються для визначення, чи надає звіт аудитора організації, яка надає послуги, достатні й прийнятні аудиторські докази щодо ефективності заходів внутрішнього контролю в підтвердження оцінки ризиків аудитором користувача. При цьому аудитор користувача може розглянути такі чинники:

- а) період часу, що покривається тестами заходів внутрішнього контролю, та час, що минув після цих тестів;
- б) обсяг роботи аудитора організації, яка надає послуги, та відповідні послуги й процеси, протестовані заходи внутрішнього контролю і виконані тести й спосіб, яким було тестовано заходи контролю, що стосуються заходів контролю користувача, і думки аудитора організації, яка надає послуги, щодо операційної ефективності цих заходів контролю.

Д32. Для деяких тверджень чим менший період, що покривається конкретним тестом, і чим довший період після виконання тесту, тим менше аудиторських доказів цей тест може надати. Порівнюючи період, що покривається звітом типу 2, із періодом фінансової звітності користувача, аудитор користувача може дійти висновку, що звіт типу 2 надає менше аудиторських доказів, якщо існує незначне перекриття між періодом, що покривається звітом типу 2, і періодом, протягом якого аудитор користувача покладається на цей звіт. Якщо таке є, звіт типу 2, який покриває попередній або наступний період, може надати додаткові аудиторські докази. В інших випадках аудитор користувача може визнати необхідним виконати або використати іншого аудитора для виконання тестів заходів внутрішнього контролю в організації, яка надає послуги,



## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно ефективності функціонування цих заходів контролю.

Д33. Для аудитора користувача може бути потрібним отримання додаткових доказів щодо значних змін у відповідних заходах контролю в організації, яка надає послуги, поза межами періоду, що покривається звітом типу 2, або визначення, які додаткові аудиторські процедури йому слід виконати. Важливими чинниками у визначенні, які додаткові аудиторські докази необхідно отримати щодо заходів внутрішнього контролю організації, яка надає послуги, поза періодом, що покривається звітом аудитора організації, яка надає послуги, можуть бути:

- важливість оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень;
- конкретні заходи контролю, що тестувалися в проміжний період, та важливі зміни в них уже після тестування включно зі змінами в інформаційній системі, процесах і персоналі;
- ступінь отримання аудиторських доказів щодо ефективності функціонування цих заходів контролю;
- тривалість періоду, що залишається;
- ступінь, до якого аудитор користувача планує зменшити подальші процедури по суті на основі довіри внутрішньому контролю;
- ефективність середовища внутрішнього контролю і моніторингу заходів внутрішнього контролю користувача.

Д34. Додаткові аудиторські докази можна отримати через виконання, наприклад, тестів заходів внутрішнього контролю в періоді, що залишається, або тестування моніторингу заходів контролю користувача.

Д35. Якщо період тестування аудитором організації, яка надає послуги, взагалі не збігається з періодом фінансової звітності користувача, аудитор користувача не зможе покластися на такі тести і дійти висновку, що заходи внутрішнього контролю користувача функціонують ефективно, оскільки вони не нададуть аудиторських доказів ефективності заходів внутрішнього контролю в поточному періоді, якщо не виконати інші процедури.

Д36. За деяких обставин послуги, що надаються організації, яка надає послуги, можуть плануватися з припущенням, що деякі заходи внутрішнього контролю будуть впроваджуватися користувачем. Наприклад, послуги можуть плануватися з припущенням, що користувач впровадить заходи внутрішнього контролю щодо санкціонування операцій до того, як вони потраплять в організацію, яка надає послуги, для обробки. В такому разі опис заходів внутрішнього контролю в організації, яка надає послуги, може включати також опис таких допоміжних заходів внутрішнього

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

контролю користувача. Аудитор користувача розглядає, чи стосуються такі допоміжні заходи внутрішнього контролю користувача тих послуг, які він отримує.

Д37. Якщо аудитор користувача вважає, що звіт аудитора організації, яка надає послуги, не надає достатніх та прийнятних аудиторських доказів, наприклад якщо в звіті аудитора організації, яка надає послуги, відсутній опис тестів заходів внутрішнього контролю цим аудитором та їх результатів, аудитор користувача може доповнити розуміння процедур і висновків аудитора організації, яка надає послуги, звернувшись через користувача до організації, яка надає послуги, із запитом про можливості обговорення з її аудитором обсягу та результатів його роботи. Крім того, якщо аудитор користувача вважає потрібним, він може звернутися через користувача до організації, яка надає послуги, із запитом про виконання її аудитором процедур у самій організації. З іншого боку, такі процедури може виконати сам аудитор користувача або інший аудитор на його прохання.

Д38. У звіті типу 2 аудитора організації, яка надає послуги, наводяться результати тестів включно з винятками та інша інформація, що може вплинути на висновки аудитора користувача. Винятки, зазначені аудитором організації, яка надає послуги, або модифікація висновку в звіті типу 2 аудитора організації, яка надає послуги, не означає автоматично, що звіт типу 2 аудитора організації, яка надає послуги, не є корисним для аудиту фінансової звітності користувача при оцінці ризиків суттєвого викривлення. Швидше за все винятки та питання, що призвели до модифікації висновку в звіті типу 2 аудитора організації, яка надає послуги, будуть враховуватись аудитором користувача при оцінці результатів тестування заходів внутрішнього контролю, виконаного аудитором організації, яка надає послуги. Розглядаючи винятки та питання, що призвели до модифікації висновку в звіті типу 2 аудитора організації, що надає послуги, аудитор користувача може обговорити ці питання з аудитором організації, яка надає послуги. Таке спілкування залежить від того, чи буде користувач звертатися до організації, яка надає послуги, з проханням про це та чи дасть свою згоду на таке спілкування організація, яка надає послуги.

Надання інформації про недоліки в системі внутрішнього контролю, ідентифіковані під час аудиту

Д39. Від аудитора користувача вимагається своєчасне надання інформації в письмовому вигляді про значні недоліки, ідентифіковані під час аудиту, як управлінському персоналу, так і тим, кого наділено найвищими повноваженнями<sup>11</sup>. Від аудитора користувача також вимагається своєчасне інформування управлінського персоналу з відповідним рівнем

<sup>11</sup> МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу», параграфи 9–10.

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

відповідальності про інші недоліки, ідентифіковані під час аудиту, які, за професійним судженням аудитора користувача, досить важливі та заслуговують на увагу з боку управлінського персоналу<sup>12</sup>. Питання, які аудитор користувача може ідентифікувати під час аудиту та про які він може вирішити інформувати управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, включають:

- будь-який моніторинг заходів внутрішнього контролю, який може впровадити користувач, включно із заходами, ідентифікованими внаслідок отримання звіту типу 1 чи звіту типу 2;
- випадки, коли допоміжні заходи внутрішнього контролю користувача зазначено в звіті типу 1 чи звіті типу 2, але вони не впроваджені користувачем;
- заходи внутрішнього контролю, які можуть виявитися необхідними в організації, яка надає послуги, що їх не було впроваджено або описано в звіті типу 2.

### **Звіти типу 1 та типу 2, які не включають послуги субпідрядних організацій, що надають послуги (див. параграф 18)**

Д40. Якщо організація, яка надає послуги, використовує субпідрядну організацію, звіт аудитора організації, яка надає послуги, може включати або не включати цілі внутрішнього контролю та відповідні заходи внутрішнього контролю субпідрядної організації в опис системи внутрішнього контролю організації, яка надає послуги, та в обсяг своєї роботи. Ці два методи звітності відомі відповідно як метод включення і метод виключення. Якщо звіт типу 1 чи звіт типу 2 не включає опис заходів внутрішнього контролю в субпідрядній організації, а послуги, що надаються такою субпідрядною організацією, стосуються аудиту фінансової звітності користувача, від аудитора користувача послугами вимагається застосування вимог цього МСА і до субпідрядної організації. Характер та обсяг роботи, яку аудитору користувача необхідно виконати стосовно послуг, що надаються субпідрядною організацією, залежать від характеру і важливості цих послуг для користувача, а також доречності цих послуг до аудиту. Застосування вимог, викладених у параграфі 9, допоможе аудитору користувача у визначенні впливу субпідрядної організації, характеру й обсягу роботи, яку потрібно виконати.

### **Шахрайство, недотримання законодавчих та нормативних актів, не виправлені викривлення стосовно діяльності організації, що надає послуги (див. параграф 19)**

Д41. Від організації, яка надає послуги, умовами контракту може вимагатися розкриття тим користувачам, на яких це впливає, інформації щодо шахрайства, недотримання законів і нормативних актів, не виправлених

<sup>12</sup> МСА 265, параграф 10.

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

викривлень, які стосуються управлінського персоналу та співробітників організації, яка надає послуги. Як вимагається в параграфі 19, аудитор користувача надсилає запити управлінському персоналу користувача, чи не повідомляла йому організація, яка надає послуги, про такі випадки, та оцінює, чи вплинуть такі повідомлені організацією випадки, яка надає послуги, на характер, час та обсяг його подальших аудиторських процедур. За деяких обставин аудитор користувача може затребувати додаткову інформацію для проведення такої оцінки та звернутися із запитом до користувача про звернення для отримання необхідної інформації до організації, яка надає послуги.

### **Звітність аудитора користувача** (див. параграф 20)

Д42. Якщо аудитор користувача не може отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо послуг організації, яка надає послуги, що стосуються аудиту фінансової звітності користувача, виникає ситуація обмеження обсягу. Таке може трапитися, якщо:

- аудитор користувача не може отримати достатнє розуміння послуг, що надаються такою організацією, та не має основи для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення;
- оцінка ризиків аудитором користувача включає очікування, що заходи внутрішнього контролю організації, яка надає послуги, функціонують ефективно, але він не може отримати достатні та прийнятні аудиторські докази ефективності функціонування цих заходів внутрішнього контролю;
- достатні та прийнятні аудиторські докази можна отримати лише із записів, що ведуться організацією, яка надає послуги, а аудитор користувача не може отримати прямого доступу до них.

Висловить аудитор користувача умовно-позитивну думку чи відмовиться від висловлення думки, залежить від висновку аудитора користувача, яким є можливий вплив на фінансову звітність – суттєвим чи всеохоплюючим.

*Посилання на роботу аудитора організації, що надає послуги* (див. параграфи 21–22)

Д43. У деяких випадках законодавством чи нормативними актами може вимагатися посилання на роботу аудитора організації, яка надає послуги, в звіті аудитора користувача, наприклад для прозорості в державному секторі. За таких обставин аудитору користувача може бути потрібно отримати на це згоду аудитора організації, яка надає послуги, до того, як він зробить таке посилання.

Д44. Той факт, що користувач використовує організацію, яка надає послуги, не скасовує відповідальності аудитора користувача відповідно до МСА стосовно отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів як

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

основи, достатньої для висловлення ним свого аудиторського висновку. Саме тому аудитор користувача не посилається на звіт аудитора організації, яка надає послуги, як на основу (або її частину) для висловлення свого висновку щодо фінансової звітності користувача. Проте якщо аудитор користувача висловлює модифікований висновок внаслідок модифікованого висновку в звіті аудитора організації, яка надає послуги, він може послатися на звіт аудитора організації, яка надає послуги, якщо таке посилання допоможе пояснити причини модифікації його висновку. За таких обставин аудитор користувача може бути потрібно отримати на це згоду аудитора організації, яка надає послуги, до того, як він зробить таке посилання.

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 450

### «ОЦІНКА ВИКРИВЛЕНЬ, ІДЕНТИФІКОВАНИХ ПІД ЧАС АУДИТУ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше)

#### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Дата набрання чинності . . . . .	2
<b>Мета</b> . . . . .	3
<b>Визначення</b> . . . . .	4
<b>Вимоги</b>	
Накопичення ідентифікованих викривлень . . . . .	5
Розгляд ідентифікованих викривлень протягом аудиту . . . . .	6–7
Інформування про викривлення та їх виправлення . . . . .	8–9
Оцінка впливу невикорисованих викривлень . . . . .	10–13
Письмові запевнення . . . . .	14
Документація . . . . .	15
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Визначення викривлення . . . . .	Д1
Накопичення ідентифікованих викривлень . . . . .	Д2–Д3
Розгляд ідентифікованих викривлень протягом аудиту . . . . .	Д4–Д6
Інформування про викривлення та їх виправлення . . . . .	Д7–Д10
Оцінка впливу невикорисованих викривлень . . . . .	Д11–Д23
Письмові запевнення . . . . .	Д24
Документація . . . . .	Д25

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за оцінку впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит і впливу не виправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність. МСА 700 розглядає відповідальність аудитора за висновок під час формулювання думки щодо фінансової звітності, чи було отримано обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому вільна від суттєвих викривлень. Висновок аудитора відповідно до МСА 700 має враховувати оцінку не виправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність згідно з вимогами цього МСА<sup>1</sup>. МСА 320<sup>2</sup> розглядає питання відповідальності аудитора за правильне застосування концепції суттєвості під час планування і виконання аудиту фінансової звітності.

### Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### Мета

3. Метою аудитора є оцінка:
  - а) впливу на аудит ідентифікованих викривлень;
  - б) впливу не виправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність.

### Визначення

4. У цьому МСА наведені далі терміни мають такі значення:
  - а) 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 (див. параграф Д1).

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

<sup>1</sup> МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», параграфи 10–11.

<sup>2</sup> МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту».

звітність була подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах або для того, щоб вона достовірно й справедливо відображала інформацію.

- б) Невиправлені викривлення – викривлення, які аудитор накопичив під час аудиту і які не було виправлено.

## **Вимоги**

### **Накопичення ідентифікованих викривлень**

- 5. Аудитор повинен накопичити викривлення, ідентифіковані під час аудиту, крім тих, що є явно незначними (див. параграфи Д2–Д3).

### **Розгляд ідентифікованих викривлень протягом аудиту**

- 6. Аудитор повинен визначити необхідність перегляду загальної стратегії аудиту та плану аудиту, якщо:
  - а) характер ідентифікованих викривлень і обставини їх виникнення вказують на можливість існування інших викривлень, які разом із викривленнями, накопиченими під час аудиту, можуть виявитись суттєвими (див. параграф Д4);
  - б) взяті разом викривлення, накопичені під час аудиту, наближуються до рівня суттєвості, визначеного відповідно до МСА 320 (див. параграф Д5).
- 7. Якщо на вимогу аудитора управлінський персонал перевірів клас операцій, залишків на рахунках або розкриття та виправив ідентифіковані викривлення, аудитор повинен виконати додаткові аудиторські процедури для визначення, чи не залишилося цих викривлень (див. параграф Д6).

### **Інформування про викривлення та їх виправлення**

- 8. Аудитор повинен своєчасно інформувати відповідний управлінський персонал про всі викривлення, накопичені під час аудиту, якщо це не заборонено законом або нормативними актами<sup>3</sup>. Аудитор повинен вимагати від управлінського персоналу виправлення цих викривлень (див. параграфи Д7–Д9).
- 9. Якщо управлінський персонал відмовляється виправляти деякі або всі викривлення, про які йому повідомив аудитор, аудитор повинен отримати розуміння підстав управлінського персоналу не робити виправлень і враховувати це розуміння, оцінюючи, чи вільна в цілому фінансова звітність від суттєвих викривлень (див. параграф Д10).

<sup>3</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф 7.



### Оцінка впливу невикорєвлених викривлень

10. До оцінки впливу невикорєвлених викривлень аудитор повинен переглянути рівень суттєвості, визначений відповідно до МСА 320, на підтвердження його відповідності в контексті дійсних фінансових результатів суб'єкта господарювання (див. параграфи Д11–Д12).
11. Аудитор повинен визначити, чи є невикорєвлені викривлення суттєвими самі по собі або взяті сукупно. Визначаючи це, аудитор повинен розглянути:
  - а) розмір і характер викривлень як стосовно конкретних класів операцій, залишків на рахунках або розкриття, так і фінансової звітності в цілому, а також особливі обставини їх виникнення (див. параграфи Д13–Д17, Д19–Д20);
  - б) вплив невикорєвлених викривлень попередніх періодів як стосовно конкретних класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому (див. параграф Д18).

#### *Інформування тих, кого наділено найвищими повноваженнями*

12. Аудитор повинен інформувати тих, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це йому не заборонено законодавчими або нормативними актами<sup>4</sup>, про невикорєвлені викривлення та їх можливий вплив поодиночі або сукупно на висновок у звіті незалежного аудитора. В повідомленні аудитора має зазначатися кожне окреме суттєве невикорєвлене викривлення. Аудитор повинен вимагати виправлення невикорєвлених викривлень (див. параграфи Д21–Д23).
13. Аудитор повинен також інформувати тих, кого наділено найвищими повноваженнями, як про вплив невикорєвлених викривлень попередніх періодів на конкретні класи операцій, залишки на рахунках або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому.

### Письмові запевнення

14. Аудитор повинен звернутися із запитом про надання письмового запевнення до управлінського персоналу та, якщо це прийнятно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що він вважає, що вплив невикорєвлених викривлень, взятих окремо або сукупно, на фінансову звітність у цілому не є суттєвим. Перелік таких статей має включатися в письмове запевнення або додаватися до нього (див. параграф Д24).

### Документація

15. Аудитор повинен включити в аудиторську документацію таку інформацію<sup>5</sup> (див. параграф Д25):

<sup>4</sup> Див. виноску 3.

<sup>5</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграфи 8–11 і Д6.

- а) суму, нижчу за яку викривлення можна вважати явно незначними (параграф 5);
- б) усі викривлення, накопичені під час аудиту, та чи було їх виправлено (параграфи 5, 8 і 12);
- в) аудиторський висновок щодо суттєвості цих невикорисаних викривлень, взятих окремо або в сукупності, та основу такого висновку (параграф 11).

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

### **Визначення викривлення (див. параграф 4а)**

Д1 Викривлення можуть виникати внаслідок:

- а) неточності в зборі чи обробці даних, на основі яких готується фінансова звітність;
- б) пропуску суми або розкриття інформації;
- в) правильної облікової оцінки через ігнорування або явного неправильного трактування фактів;
- г) судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає неприйнятними, або вибір і застосування облікової політики, яку аудитор вважає непринятною.

Приклади викривлень внаслідок шахрайства наведено в МСА 240<sup>6</sup>.

### **Накопичення ідентифікованих викривлень (див. параграф 5)**

- Д2. Аудитор може вибрати суму, нижчу від якої викривлення можна вважати явно незначними та їх можна не накопичувати, оскільки аудитор вважає, що накопичення таких сум явно не матиме суттєвого впливу на фінансову звітність. Слід ураховувати, що термін «явно незначні» – це не синонім «несуттєві». Питання, які є явно незначними, є питаннями зовсім іншого (значно меншого) порядку значущості, ніж суттєвість, визначена відповідно до МСА 320: це питання, взяті окремо або сукупно, що явно не мають значних наслідків, якщо їх оцінювати критеріями розміру, характеру або обставин. Якщо існує хоч якась невпевненість, чи є окрема сума або кілька сум явно незначними, вони розглядаються як такі, що не є явно незначними.
- Д3. Для допомоги аудитору в оцінці впливу накопичених у процесі аудиту викривлень та інформуванні управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо цих викривлень може бути

<sup>6</sup> МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», параграфи Д1–Д6.

корисно чітко розподілити викривлення на викривлення фактів викривлення внаслідок судження і викривлення внаслідок переносу:

- Викривлення фактів – це викривлення, щодо яких немає ніяких сумнівів.
- Викривлення внаслідок судження – це різниці, що виникають внаслідок судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає неприйнятними, або вибір та застосування облікової політики, яку аудитор вважає непринятною.
- Викривлення внаслідок переносу – це найкраща можлива для аудитора оцінка викривлень у генеральних сукупностях включно з переносом викривлень, ідентифікованих в аудиторських вибірках, на всі генеральні сукупності, з яких і виконувалася вибірка. Поради щодо визначення викривлень внаслідок переносу та оцінки результатів надано в МСА 530<sup>7</sup>.

**Розгляд ідентифікованих викривлень протягом аудиту (див. параграфи 6–7)**

- Д4. Викривлення може бути непоодиноким випадком. Доказом можливості існування інших викривлень може бути, наприклад, ідентифікація аудитором викривлення, яке виникло внаслідок розладу в системі внутрішнього контролю або внаслідок невідповідних припущень чи методів оцінки, які широко застосовуються суб'єктом господарювання.
- Д5. Якщо в цілому викривлення, накопичені під час аудиту, наближаються до рівня суттєвості, визначеного відповідно до МСА 320, існує ризик, більший ніж допустимо прийнятний низький, що можливі непомічені викривлення, якщо їх взяти в цілому з накопиченими під час аудиту викривленнями, можуть перевищити прийнятий рівень суттєвості. Непомічені викривлення можуть існувати внаслідок присутності ризику, пов'язаного з вибіркою, та ризику, не пов'язаного з вибіркою<sup>8</sup>.
- Д6. Аудитор може запропонувати управлінському персоналу перевірити клас операцій, залишків на рахунках або розкриття для того, щоб управлінський персонал зрозумів причину викривлення, ідентифікованого аудитором, виконати процедури визначення суми дійсного викривлення в класі операцій, залишках на рахунках або розкритті, а також внести відповідні коригування в фінансові звіти. Така пропозиція аудитора може ґрунтуватись, наприклад, на переносі викривлення, виявленого в аудиторській вибірці, на всю відповідну генеральну сукупність, для якої робилася така вибірка.

<sup>7</sup> МСА 530 «Аудиторська вибірка», параграфи 14–15.

<sup>8</sup> МСА 530, параграф 5 в–г.

**Інформування про викривлення та їх виправлення** (див. параграфи 8–9)

- Д7. Своєчасне інформування управлінського персоналу відповідного рівня є важливим, оскільки дає змогу йому оцінити, чи дійсно є викривленнями зазначені суми, поінформувати аудитора, якщо він не погоджується з цим, та вжити необхідних заходів. Зазвичай відповідним рівнем управлінського персоналу є той рівень, що має повноваження й несе відповідальність за оцінку викривлень і вживаних необхідних заходів.
- Д8. Законодавчі або нормативні акти можуть обмежувати інформування управлінського персоналу або інших осіб суб'єкта господарювання щодо деяких викривлень. Наприклад, законодавчими або нормативними актами може прямо заборонятись інформування або інші дії, якщо вони можуть зашкодити розслідуванню відповідних органів влади дійсного або підозрюваного порушення закону. В деяких випадках потенційний конфлікт між обов'язком аудитора дотримуватися конфіденційності та обов'язком інформування може виявитись досить складним. У таких випадках аудитору може бути потрібна юридична консультація.
- Д9. Виправлення управлінським персоналом усіх викривлень включно з тими викривленнями, про які його поінформував аудитор, дає змогу управлінському персоналу вести точні облікові книги та записи і зменшує ризики суттєвих викривлень у фінансовій звітності майбутніх періодів внаслідок кумулятивного впливу несуттєвих невикорисаних викривлень попередніх періодів.
- Д10. МСА 700 вимагає від аудитора оцінки, чи підготовлено та подано фінансову звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Така оцінка включає розгляд якісних аспектів облікової практики суб'єкта господарювання включно з показниками можливих помилок у судженнях управлінського персоналу<sup>9</sup>, на що може впливати розуміння аудитором причин невикорисання викривлень управлінським персоналом.

**Оцінка впливу невикорисаних викривлень** (див. параграфи 10–11)

- Д11. Визначення аудитором рівня суттєвості відповідно до МСА 320 часто ґрунтується на оціночних фінансових результатах суб'єкта господарювання, оскільки фактичні фінансові результати можуть бути ще невідомими. Саме цьому до оцінки аудитором впливу невикорисаних викривлень може бути потрібно переглянути рівень суттєвості, визначений відповідно до МСА 320, на основі дійсних фінансових результатів.
- Д12. У МСА 320 пояснено, що в процесі аудиту рівень суттєвості для фінансової звітності в цілому (та, якщо це необхідно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або

<sup>9</sup> МСА 700, параграф 12.

розкриття) має переглядатися у випадку, якщо аудитору стає відомою інформація, яка б змусила його початково визначити інший рівень (суму) суттєвості<sup>10</sup>. Це означає, що будь-який значний перегляд має бути зроблений ще до оцінки аудитором впливу не виправлених викривлень. Однак якщо переоцінка аудитором рівня суттєвості відповідно до МСА 320 (див. параграф 10 цього МСА) призводить до зменшення суми (або сум), необхідно переглянути характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, на яких ґрунтуватиметься висновок аудитора.

- Д13. Кожне окреме викривлення розглядається для оцінки його впливу на відповідні класи операцій, залишки на рахунках або розкриття включно з питанням, чи не перевищено рівень суттєвості для конкретного класу операцій, залишків на рахунках або розкриття.
- Д14. Якщо окреме викривлення вважається суттєвим, навряд чи воно компенсується іншими викривленнями. Наприклад, якщо доходи суттєво завищено, то фінансова звітність у цілому буде суттєво завищеною навіть у тому разі, якщо вплив викривлення на доходи повністю компенсується еквівалентним завищенням витрат. Може бути прийнятним компенсувати викривлення для такого самого залишку на рахунку або класу операцій; однак перед тим як робити висновок, що компенсація навіть несуттєвих викривлень буде прийнятною, слід розглянути ризик існування інших невиявлених викривлень<sup>11</sup>.
- Д15. Визначення, чи є викривлення класифікації суттєвим, включає оцінку якісних показників, наприклад вплив викривлення класифікації на борг або інші контрактні зобов'язання, вплив на окремі рядки або проміжний підсумок чи вплив на основні коефіцієнти. Можуть існувати обставини, за яких аудитор дійде висновку, що викривлення класифікації не є суттєвим у контексті фінансових звітів у цілому, хоча воно й може перевищувати рівень або рівні суттєвості, прийняті при оцінці інших викривлень. Наприклад, неправильна класифікація статей балансу може не вважатися суттєвою в контексті фінансової звітності в цілому, якщо сума неправильної класифікації незначна порівняно з розміром відповідних статей балансу, не впливає на звіт про фінансові результати або основні коефіцієнти.
- Д16. Обставини деяких викривлень можуть змусити аудитора оцінити їх як суттєві окремо або разом з іншими викривленнями, накопиченими під час аудиту, навіть якщо вони й нижчі від рівня суттєвості для фінансової звітності в цілому. Обставини, що можуть вплинути на оцінку, включають ступінь, до якого викривлення:

<sup>10</sup> МСА 320, параграф 12.

<sup>11</sup> Ідентифікація кількох несуттєвих викривлень для такого самого залишку на рахунку або класу операцій може вимагати від аудитора переоцінки ризиків суттєвого викривлення для цього самого залишку на рахунку або класу операцій.

## ОЦІНКА ВИКРИВЛЕНЬ, ІДЕНТИФІКОВАНИХ ПІД ЧАС АУДИТУ

- впливає на дотримання вимог законодавства;
- впливає на дотримання боргових або інших контрактних умов;
- стосується неправильного вибору або застосування облікової політики, які не мають суттєвого впливу на фінансову звітність поточного періоду, проте, вірогідно, матимуть суттєвий вплив на фінансову звітність майбутніх періодів;
- маскують зміни в доходах або інші тенденції, особливо в контексті загальної економічної ситуації або ситуації в галузі;
- впливає на коефіцієнти, які використовуються для оцінки фінансового стану, результати діяльності або рух грошових коштів суб'єкта господарювання;
- впливає на інформацію щодо сегментів, яка надається в фінансовій звітності (наприклад, важливість питання для сегмента або іншої частини бізнесу суб'єкта господарювання, які було ідентифіковано як такі, що відіграють значну роль у роботі або прибутковості суб'єкта господарювання);
- веде за собою підвищення компенсацій управлінському персоналу, наприклад забезпечуючи, що витримано вимоги до виплат винагород, премій або інших заохочень;
- є важливим стосовно розуміння аудитором попереднього інформування користувачів, наприклад щодо прогнозованих доходів;
- стосується статей, де задіяні конкретні сторони (наприклад, якщо зовнішні сторони в операціях мають родинні зв'язки з представниками управлінського персоналу);
- є пропуском інформації, яка конкретно не вимагається застосовною концептуальною основою фінансової звітності, але яка, на думку аудитора, є важливою для розуміння користувачем фінансового стану, фінансових результатів або потоків грошових коштів суб'єкта господарювання;
- впливає на іншу інформацію, наведену в документах, що містять фінансову звітність, яка пройшла аудит (наприклад, інформацію, наведену в «Обговоренні та аналізі управлінського персоналу» або «Огляді операційних та фінансових показників»), і, як очікується, можуть вплинути на економічні рішення користувачів фінансовою звітністю. МСА 720<sup>12</sup> стосується розгляду аудитором іншої інформації, яку він не зобов'язаний наводити в своєму звіті, але яка

<sup>12</sup> МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність».

подана в документах, що містять фінансову звітність, яка пройшла аудит.

Наведені вище обставини – це лише приклади; не всі вони будуть зустрічатися під час виконання всіх завдань з аудиту, та й сам перелік не є повним. Наявність таких обставин не обов'язково має вести до висновку, що викривлення є суттєвим.

- Д17. У МСА 240<sup>13</sup> пояснюється, як прихований зміст викривлення, що є або може бути результатом шахрайства, слід розглядати стосовно інших аспектів аудиту, навіть якщо сума викривлення не є суттєвою щодо фінансової звітності.
- Д18. Кумулятивний вплив несуттєвих не виправлених викривлень попередніх періодів може бути суттєвим для фінансової звітності поточного періоду. Існують різні прийнятні підходи до оцінки аудитором впливу таких не виправлених викривлень на фінансову звітність поточного періоду. Використання одного й такого самого підходу до оцінки забезпечує послідовність дій у різних періодах.

*Застосування організаціями, що виконують аудит у державному секторі*

- Д19. У випадку аудиту суб'єкта господарювання в державному секторі оцінка того, чи є викривлення суттєвим, може також залежати від відповідальності аудитора, встановленої законодавчими та нормативними актами або органами влади, щодо повідомлення про конкретні питання включно, наприклад, із шахрайством.
- Д20. Більше того, такі питання, як інтерес громадськості, підзвітність, сумлінність та, зокрема, забезпечення ефективного парламентського нагляду, можуть впливати на оцінку, чи є конкретна стаття суттєвою внаслідок свого характеру. Це особливо правильно для статей, які стосуються дотримання вимог законів, регулятивних актів або органів влади.

*Інформування тих, кого наділено найвищими повноваженнями*  
(див. параграф 12)

- Д21. Якщо про не виправлені викривлення вже повідомлялось особам, які несуть відповідальність за управління, а ці особи також несуть відповідальність за найвище управління, немає потреби знову інформувати про них цих осіб, але вже в ролі тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Однак аудитор має бути впевненим, що при інформуванні осіб, які несуть відповідальність за управління, адекватно інформуються всі інші особи, кому б аудитор повідомляв цю інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> МСА 240, параграф 35.

<sup>14</sup> МСА 260, параграф 13.

Д22. Якщо існує значна кількість окремих несуттєвих невикорисаних викривлень, аудитор може поінформувати про їх загальну кількість і загальний монетарний вплив невикорисаних викривлень, а не наводити подробиці кожного окремого невикорисаного викривлення.

Д23. МСА 260 вимагає від аудитора інформування тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про письмові запевнення, щодо надання яких він звернувся (див. параграф 14 цього МСА)<sup>15</sup>. Аудитор може обговорити з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, причини невикорисання викривлень і можливі наслідки такого невикорисання, враховуючи розмір та характер викривлення, оціненого в існуючих обставинах, а також можливі наслідки для фінансової звітності майбутніх періодів.

**Письмові запевнення** (див. параграф 14)

Д24. Оскільки при підготовці фінансової звітності від управлінського персоналу і там, де це прийнятно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, вимагається коригування фінансової звітності для виправлення суттєвих викривлень, аудитор повинен звернутися до нього з вимогою надати письмові запевнення щодо невикорисаних викривлень. У деяких випадках управлінський персонал і там, де це прийнятно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть не вважати, що деякі невикорисані викривлення є викривленнями. Саме тому вони можуть побажати включити в свої письмові запевнення такі слова, як: «Ми не згодні, що ... та ... являють собою викривлення, оскільки [опис причин]». Отримання такого твердження, проте, не звільняє аудитора від необхідності формулювання висновку щодо впливу невикорисаних викривлень.

**Документація** (див. параграф 15)

Д25. Документуючи невикорисані викривлення, аудитор може брати до уваги:

- а) розгляд сукупного впливу невикорисаних викривлень;
- б) оцінку того, чи було перевищено рівень (або рівні) суттєвості для конкретного класу операцій, залишків на рахунку або розкриття, якщо такі були;
- в) оцінку впливу невикорисаних викривлень на основні коефіцієнти або тенденції та дотримання законодавчих, регулятивних або контрактних вимог (наприклад, умов повернення боргу).

<sup>15</sup> МСА 260, параграф 16 в, ii



# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 500

## «АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)\*

### ЗМІСТ

*Параграф*

#### **Вступ**

Сфера застосування цього МСА . . . . . 1–2

Дата набрання чинності . . . . . 3

**Мета** . . . . . 4

**Визначення** . . . . . 5

#### **Вимоги**

Достатні та прийнятні аудиторські докази . . . . . 6

Інформація, яку можна використовувати як аудиторські докази . . . . . 7–9

Вибір елементів для тестування з метою отримання  
аудиторських доказів . . . . . 10

Суперечність аудиторських доказів чи сумніви в їх достовірності . . . . . 11

#### **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

Достатні та прийнятні аудиторські докази . . . . . Д1–Д25

Інформація, яку можна використовувати як  
аудиторські докази . . . . . Д26–Д51

Вибір елементів для тестування з метою отримання  
аудиторських доказів . . . . . Д52–Д56

Суперечність аудиторських доказів чи сумніви в їх достовірності . . . . . Д57

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 500 «Аудиторські докази» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

\* Відповідні зміни в цьому МСА внаслідок видання МСА 610 (переглянутого) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» наберуть чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 р. або пізніше.

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає, з чого складаються аудиторські докази під час аудиту фінансової звітності, та відповідальність аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, що дадуть йому можливість сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора.
2. Цей МСА стосується всіх аудиторських доказів, отриманих під час виконання аудиту. Інші МСА стосуються конкретних аспектів аудиту (наприклад, МСА 315<sup>1</sup>), аудиторських доказів, які необхідно отримати щодо конкретного питання (наприклад, МСА 570<sup>2</sup>), конкретних процедур для отримання аудиторських доказів (наприклад, МСА 520<sup>3</sup>) та оцінки, чи були отримані достатні та прийнятні аудиторські докази (МСА 200<sup>4</sup> і МСА 330<sup>5</sup>).

### Дата набрання чинності

3. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

## Мета

4. Метою аудитора є розробка та виконання аудиторських процедур у такий спосіб, який уможливить отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, що дадуть йому змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора.

## Визначення

5. У цьому МСА наведені далі терміни мають такі значення:
  - а) Аудиторські докази – інформація, що використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в облікових записях, які є основою для фінансової звітності, та інша інформація.
  - б) Достатність (аудиторських доказів) – міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають

<sup>1</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

<sup>2</sup> МСА 570 «Безперервність».

<sup>3</sup> МСА 520 «Аналітичні процедури».

<sup>4</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

<sup>5</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якості таких аудиторських доказів.

- в) Експерт від управлінського персоналу – особа або організація з належною кваліфікацією у сфері, що не належить до бухгалтерського обліку або аудиту, діяльність якої у цій сфері використовує суб'єкт господарювання для надання йому допомоги у складанні фінансової звітності.
- г) Облікові записи – початкові бухгалтерські записи та підтвердні записи (наприклад, чеки і записи електронних переказів коштів; рахунки-фактури; контракти; Головна і допоміжні книги, журнальні записи та інші коригування фінансової звітності, не відображені в офіційних журнальних записах; та такі записи, як робочі та електронні таблиці, що підтверджують розподіл витрат, обчислення, звірки і розкриття інформації).
- д) Прийнятність (аудиторських доказів) – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та достовірність, для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.

### Вимоги

#### Достатні та прийнятні аудиторські докази

- 6. Аудитор повинен розробити та виконати процедури аудиту, що за певних обставин відповідають меті отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів (див. параграфи Д1–Д25).

#### Інформація, яку можна використовувати як аудиторські докази

- 7. У процесі розробки і виконання аудиторських процедур аудитор повинен брати до уваги доречність та достовірність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази (див. параграфи Д26–Д33).
- 8. Якщо інформацію, що використовуватиметься як аудиторські докази, було підготовлено з використанням роботи експерта від управлінського персоналу, аудитор повинен, якщо це потрібно, з огляду на значущість роботи експерта для досягнення мети аудитора (див. параграфи Д34–Д36):
  - а) оцінити компетентність, можливості та об'єктивність цього експерта (див. параграфи Д37–Д43);
  - б) отримати розуміння роботи цього експерта (див. параграфи Д44–Д47); та
  - в) оцінити відповідність використання роботи цього експерта як аудиторські докази для відповідного твердження (див. параграф Д48).

## АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

9. У разі використання інформації, наданої суб'єктом господарювання, аудитор повинен оцінити, чи ця інформація достатньо достовірна для досягнення мети аудиту, включаючи залежно від обставин:
- а) отримання аудиторських доказів щодо точності та повноти інформації (див. параграфи Д49–Д50); та
  - б) оцінку достатньої точності та детальності інформації для досягнення мети аудитора (див. параграф Д51).

### **Вибір елементів для тестування з метою отримання аудиторських доказів**

10. У процесі розробки тестів внутрішнього контролю та детальних тестів аудитор повинен визначити засоби вибору елементів для тестування, які є досить ефективними для досягнення мети аудиторської процедури (див. параграфи Д52–Д56).

### **Суперечність аудиторських доказів чи сумніви в їх достовірності**

11. Аудитор повинен визначити, які зміни або доповнення потрібно внести до аудиторських процедур для вирішення проблеми, а також вивчити вплив цієї проблеми (якщо він існує) на інші аспекти аудиту (див. параграф Д57), якщо:
- а) аудиторські докази, отримані з одного джерела, суперечать доказам, отриманим з іншого; або
  - б) в аудитора є сумніви щодо достовірності інформації, яка використовується як аудиторські докази.

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

### **Достатні та прийнятні аудиторські докази (див. параграф 6)**

- Д1. Аудиторські докази необхідні для обґрунтування аудиторської думки та звіту. За своїм характером докази є сукупними і отримуються в основному за допомогою аудиторських процедур, які виконуються в процесі аудиту. При цьому вони можуть також включати інформацію, отриману з інших джерел, наприклад із попередніх завдань з аудиту (за умови визначення аудитором, чи не виникли зміни після попереднього аудиту, які можуть вплинути на їх застосовність до поточного аудиту<sup>6</sup>) чи процедур контролю якості фірми щодо прийняття клієнта та продовження стосунків. Крім того, інформація, яку може бути використано як аудиторські докази, могла бути підготовлена з використанням роботи експерта від управлінського персоналу. Аудиторські докази включають як інформацію, що підтверджує та

<sup>6</sup> МСА 315, параграф 9.

підкріплює твердження управлінського персоналу, так і будь-яку інформацію, що суперечить цим твердженням. У деяких випадках відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати пояснення на запит аудитора) також використовується аудитором і, отже, є аудиторським доказом.

- Д2. Більша частина аудиторської роботи при формулюванні аудиторської думки полягає в отриманні й оцінці аудиторських доказів. Аудиторські процедури, спрямовані на отримання аудиторських доказів, можуть включати крім запитів ще й перевірку, спостереження, підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання та аналітичні методи, які часто комбінуються між собою. Незважаючи на те що запит може надавати важливі аудиторські докази і навіть доказ викривлення, використання лише запиту, як правило, не дає змоги отримати достатні аудиторські докази ні щодо відсутності суттєвого викривлення на рівні тверджень, ні стосовно операційної ефективності заходів внутрішнього контролю.
- Д3. Як пояснюється в МСА 200<sup>7</sup>, достатню впевненість можна отримати в тому разі, якщо аудитор отримав достатні та прийнятні аудиторські докази для зменшення аудиторського ризику (тобто ризику висловлення аудитором невідповідної думки в разі суттєвого викривлення фінансової звітності) до припустимо низького рівня.
- Д4. Достатність і прийнятність аудиторських доказів взаємопов'язані. Достатність – це міра кількості аудиторських доказів. Необхідна кількість аудиторських доказів залежить від результатів оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення (чим вище оцінений ризик, тим більше аудиторських доказів потрібно отримати), а також від якості таких аудиторських доказів (чим вища якість, тем менше доказів буде необхідно). Однак отримання більшої кількості аудиторських доказів не обов'язково може компенсувати їхню низьку якість.
- Д5. Прийнятність – це міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність і надійність у підтриманні висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. Надійність доказів перебуває під впливом джерела отримання та свого характеру, а також залежить від індивідуальних обставин, в яких їх було отримано.
- Д6. МСА 330 вимагає від аудитора визначити, чи було отримано достатні та прийнятні аудиторські докази<sup>8</sup>. Визначення, чи були отримані достатні та прийнятні аудиторські докази, що дає змогу знизити аудиторський ризик до припустимо низького рівня, надаючи аудитору можливість зробити обґрунтовані висновки, на яких базуватиметься його думка, – це питання професійного судження. У МСА 200 розглядаються такі питання, як

<sup>7</sup> МСА 200, параграф 5.

<sup>8</sup> МСА 330, параграф 26.

## АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

характер аудиторських процедур, своєчасність складання та подання фінансової звітності, баланс між вигодами та витратами. Всі ці питання є важливими, аудитор має їх брати до уваги, застосовуючи професійне судження, чи були отримані достатні та прийнятні аудиторські докази.

### *Джерела аудиторських доказів*

- Д7. Деяку частину аудиторських доказів отримують через виконання аудиторських процедур, спрямованих на тестування облікових записів, наприклад за допомогою аналізу та перевірки, повторного проведення процедур, що застосовувалися під час складання й подання фінансової звітності, а також звірки споріднених типів та шляхів застосування однієї й тієї самої інформації. За допомогою таких процедур аудитор може визначити, чи облікові записи внутрішньо послідовні та чи узгоджуються вони із фінансовою звітністю.
- Д8. Більший рівень впевненості можна, як правило, отримати із сумісних аудиторських доказів, які отримано з різних джерел або які мають різний характер, а не з окремо розглянутих частин аудиторських доказів. Наприклад, підтвердна інформація, отримана з джерела, яка не залежить від суб'єкта господарювання, може збільшити впевненість аудитора, що ґрунтується на аудиторських доказах, отриманих ним від самого суб'єкта господарювання (зокрема, доказах, що існують в облікових записах, протоколах зборів або запевненнях управлінського персоналу).
- Д9. Інформація з джерел, що не залежать від суб'єкта господарювання, яку аудитор може використати як аудиторські докази, може включати підтвердження від третіх осіб, звіти аналітиків і зіставні дані про конкурентів (порівняльні дослідження).

### *Аудиторські процедури отримання доказів*

- Д10. Як вимагається та пояснюється в МСА 315 та МСА 330, аудиторські докази для отримання обґрунтованих висновків, на яких базуватиметься аудиторська думка, отримують за рахунок виконання:
- а) процедур оцінки ризиків;
  - б) подальших аудиторських процедур, що включають:
    - і) тести заходів внутрішнього контролю, якщо це вимагається МСА або якщо аудитор вирішив провести їх;
    - ii) процедури по суті включно з детальними тестами та аналітичними процедурами по суті.
- Д11. Аудиторські процедури, описані в параграфах Д14–Д25, можуть використовуватися як процедури оцінки ризиків, тести заходів внутрішнього контролю або процедури по суті залежно від контексту, в якому вони застосовуються аудитором. Як пояснено в МСА 330, аудиторські докази, отримані під час виконання попередніх завдань з

аудиту, за певних обставин надають достатні аудиторські докази, якщо аудитор виконує аудиторські процедури з метою встановлення чи продовжують вони бути доречними<sup>9</sup>.

- Д12. На характер і час аудиторських процедур, які буде використано, може впливати той факт, що деякі облікові дані та інша інформація можуть існувати лише в електронній формі або лише в конкретні моменти чи періоди часу. Наприклад, такі первинні документи, як замовлення та рахунки-фактури, можуть існувати лише в електронній формі, якщо суб'єкт господарювання займається електронною торгівлею, або знищуватися після сканування, якщо суб'єкт господарювання використовує системи обробки зображень для полегшення зберігання і пошуку документів.
- Д13. Деяка електронна інформація може виявитися невідомою після закінчення певного періоду часу, наприклад, якщо файли змінювались або якщо резервних файлів не існує. Отже, в зв'язку із впровадженою у суб'єкта господарювання політикою збереження даних аудитор може вважати потрібним звернутися до суб'єкта господарювання із запитом щодо зберігання певної інформації для її перевірки або виконати аудиторські процедури в той час, коли така інформація існує.

### Перевірка

- Д14. Перевірка означає вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній або іншій формі, або фізичний огляд активу. Перевірка записів або документів надає аудиторські докази різних ступенів достовірності залежно від їхнього характеру або джерела отримання, а також у разі внутрішніх записів або документів – залежно від ефективності заходів внутрішнього контролю над їх формуванням. Прикладом перевірки, що використовується як тест заходів внутрішнього контролю, є перевірка записів для отримання доказів їх санкціонування.
- Д15. Деякі документи є прямими аудиторськими доказами щодо існування активу, наприклад документи, які являють собою фінансові інструменти (акції або облигації). Перевірка таких документів не обов'язково надасть аудиторські докази про право власності або їх ціну. Крім того, перевірка виконаного контракту може надати аудиторські докази про застосування суб'єктом господарювання облікової політики, наприклад визнання доходів.
- Д16. Перевірка матеріальних активів може надати достовірні аудиторські докази їх існування, проте не обов'язково надасть інформацію про права та зобов'язання суб'єкта господарювання або оцінку активів. Перевірка окремих запасів може здійснюватися разом із спостереженням за процесом інвентаризації.

<sup>9</sup> МСА 330, параграф Д35.

### Спостереження

Д17. Спостереження являє собою нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи, наприклад спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів внутрішнього контролю. Спостереження надає аудиторські докази про виконання процесу або процедури, але обмежується тим моментом часу, коли таке спостереження відбувається, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу або процедури. Додаткові вказівки щодо спостереження за інвентаризацією наведено у МСА 501<sup>10</sup>.

### Зовнішнє підтвердження

Д18. Зовнішнє підтвердження являє собою аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі. Процедури зовнішнього підтвердження часто є доречними при розгляді тверджень, пов'язаних із певними залишками на рахунках та їх елементами. Однак зовнішнє підтвердження не повинне обмежуватися виключно залишками на рахунках. Наприклад, аудитор може затребувати підтвердження умов угод або операцій між суб'єктом господарювання і третіми сторонами. Запит на підтвердження може бути сформульовано так, щоб дізнатися, чи не вносилися будь-які зміни в угоду, і якщо вносилися, то які конкретно. Процедури зовнішнього підтвердження також використовуються для отримання аудиторських доказів щодо відсутності певних умов, наприклад додаткових угод, які можуть впливати на визнання доходів. Додаткові вказівки наведено у МСА 505<sup>11</sup>.

### Повторне обчислення

Д19. Повторне обчислення являє собою перевірку математичної правильності документів чи записів. Його можна виконувати вручну або за допомогою електронних засобів.

### Повторне виконання

Д20. Повторне виконання являє собою незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

### Аналітичні процедури

Д21. Аналітичні процедури являють собою оцінку фінансової інформації через аналіз правдоподібного взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури також включають усі необхідні дослідження ідентифікованих коливань чи взаємозв'язків, що

<sup>10</sup> МСА 501 «Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів».

<sup>11</sup> МСА 505 «Зовнішні підтвердження».



суперечать іншій доречній інформації або значно відрізняються від очікуваних показників. Додаткові вказівки наведено у МСА 520.

Запит

- Д22. Запит являє собою пошук фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами. Запит широко використовується протягом усього аудиту на додаток до інших аудиторських процедур. Запити можуть варіюватися від офіційних письмових запитів до неформальних усних. Оцінка отриманих відповідей є невід'ємною частиною процесу запиту.
- Д23. Відповіді на запити можуть надавати аудитору інформацію, якої він раніше не мав, або інформацію, що підкріплює отримані аудиторські докази. І навпаки, відповіді можуть надавати інформацію, що значно відрізняється від іншої інформації, отриманої аудитором, наприклад інформацію про можливість ігнорування заходів внутрішнього контролю управлінським персоналом. У деяких випадках відповіді на запити дають аудитору підстави для коригування або виконання додаткових аудиторських процедур.
- Д24. Хоча підтвердження даних, отримане через запит, часто має особливо важливе значення, в разі запитів про наміри управлінського персоналу інформація, що підтверджує такі наміри, може бути обмеженою. В таких випадках розуміння попередніх дій управлінського персоналу для реалізації зазначених намірів, причин вибору конкретного методу дій, а також здатності управлінського персоналу дотримуватися певного методу дій можуть надавати достатню інформацію для підтвердження даних, отриманих через запит.
- Д25. Стосовно деяких питань аудитор може вважати за потрібне отримання письмових пояснень управлінського персоналу або, якщо це доцільно, вимагати від персоналу вищих органів управління підтвердження відповідей на усні запити. Додаткові вказівки наведено у МСА 580<sup>12</sup>.

**Інформація, яку можна використовувати як аудиторські докази**

*Доречність і достовірність* (див. параграф 7)

- Д26. Як зазначено у параграфі Д1, хоча основним джерелом отримання аудиторських доказів є аудиторські процедури, що виконуються в процесі аудиту, такі докази можуть включати інформацію з інших джерел, попередніх завдань з аудиту (за певних обставин), а також із запроваджених у фірмі процедур контролю якості щодо прийняття нових клієнтів і продовження стосунків. На якість усіх аудиторських доказів впливають доречність та достовірність інформації, на якій вони ґрунтуються.

<sup>12</sup> МСА 505 «Зовнішні підтвердження».

Доречність

- Д27. Доречність являє собою логічний зв'язок з метою процедури аудиту, а також, якщо це доречно, з твердженням, що розглядається. На доречність інформації, яку можна використовувати як аудиторські докази, може впливати напрям тестування. Наприклад, якщо метою аудиторської процедури є тестування наявності завищення вартості або оцінки кредиторської заборгованості, тестування зареєстрованої кредиторської заборгованості може бути доречною аудиторською процедурою. З іншого боку, під час тестування наявності зниження вартості або оцінки кредиторської заборгованості тестування зареєстрованої кредиторської заборгованості не буде доречним; в цьому разі доречним буде тестування такої інформації, як подальші сплати, несплачені рахунки-фактури, дані постачальників і прибуткові документи, що не збігаються.
- Д28. Певний набір аудиторських процедур може надавати аудиторські докази, доречні для деяких тверджень, але недоречні для інших. Наприклад, перевірка документів, пов'язаних із сплатою дебіторської заборгованості після завершення періоду, може надавати аудиторські докази про її існування та оцінку, але не обов'язково на дату закриття періоду. Аналогічно отримання аудиторських доказів стосовно певного твердження, наприклад існування запасів, не може замінити отримання аудиторських доказів стосовно іншого твердження, наприклад оцінки цих запасів. З іншого боку, аудиторські докази з різних джерел або різного характеру часто можуть бути доречними для одного й того самого твердження.
- Д29. Тестування заходів внутрішнього контролю передбачене для оцінки операційної ефективності таких заходів, спрямованих на попередження або виявлення й виправлення суттєвих викривлень на рівні твердження. Розробка тестів заходів внутрішнього контролю для отримання доречних аудиторських доказів включає ідентифікацію умов (характеристик або властивостей), що вказують на виконання цих заходів, а також умов, що свідчать про відхилення від адекватного їх виконання. Після цього наявність або відсутність таких умов може бути протестована аудитором.
- Д30. Процедури по суті використовують для визначення суттєвих викривлень на рівні твердження. Вони включають детальні тести та аналітичні процедури по суті. Розробка процедур по суті передбачає ідентифікацію умов, доречних з метою тестування, що являють собою викривлення у відповідному твердженні.

Достовірність

- Д31. На достовірність інформації, яка використовується як аудиторські докази, а отже, і самих аудиторських доказів впливає джерело та характер інформації, а також умови її отримання, включаючи заходи внутрішнього контролю за підготовкою і зберіганням, якщо це доречно. Таким чином,

існують важливі винятки із загальних правил щодо достовірності різноманітних видів аудиторських доказів. Навіть якщо інформацію, що використовується як аудиторські докази, отримано з джерел за межами суб'єкта господарювання, можуть існувати певні обставини, що впливатимуть на її достовірність. Наприклад, інформація, отримана з незалежного зовнішнього джерела, може виявитися недостовірною, якщо джерело не є обізнаним, або експерту від управлінського персоналу не вистачає об'єктивності. За умови визнання можливості існування винятків корисними можуть бути такі загальні правила щодо достовірності аудиторських доказів:

- Достовірність аудиторських доказів підвищується, якщо їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання.
- Достовірність аудиторських доказів, отриманих усередині суб'єкта господарювання, підвищується, якщо запроваджені ним відповідні заходи внутрішнього контролю, включаючи контроль за підготовкою та зберіганням інформації, є ефективними.
- Аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором (наприклад, у результаті спостереження за застосуванням заходів внутрішнього контролю), є більш достовірними, ніж докази, отримані опосередковано або на основі припущень (наприклад, через запити про застосування заходів контролю).
- Аудиторські докази в документарній формі (в паперовому, електронному або іншому вигляді) є більш достовірними, ніж докази, отримані в усній формі (наприклад, своєчасно складений письмовий протокол зборів більш достовірний, ніж подальше усне викладення питань, що обговорювалися на зборах).
- Аудиторські докази, підкріплені оригіналами документів, більш достовірні, ніж підкріплені ксерокопіями або факсимільними копіями чи документами, що були сфотографовані, цифровані або в інший спосіб трансформовані в електронну форму. Достовірність таких доказів може залежати від заходів внутрішнього контролю за їх підготовкою та зберіганням.

Д32. МСА 520 містить додаткову інформацію щодо достовірності даних, які використовуються з метою розробки аналітичних процедур як процедур по суті<sup>13</sup>.

Д33. У МСА 240 розглядаються обставини, коли в аудитора є підстави вважати, що документ не є автентичним або що в нього було внесено зміни, а аудитора про це не повідомили<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> МСА 520, параграф 5а.

<sup>14</sup> МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», параграф 13.

*Достовірність інформації, підготовленої експертом від управлінського персоналу (див. параграф 8)*

- Д34. Складання фінансової звітності суб'єкта господарювання може вимагати знань у галузі, що відрізняється від бухгалтерського обліку або аудиту, наприклад у сфері актуарних розрахунків, оцінки або технічних даних. Суб'єкт господарювання може наймати або залучати експертів у цих галузях для отримання знань, необхідних для складання фінансової звітності. Невиконання цього, якщо такі знання є необхідними, підвищує ризики суттєвого викривлення.
- Д35. Якщо інформацію, що використовується як аудиторські докази, було підготовлено за допомогою роботи експерта від управлінського персоналу, до неї застосовуються вимоги, зазначені у параграфі 8 цього МСА. Наприклад, приватна особа або організація може мати знання у галузі застосування моделей для оцінки справедливої вартості цінних паперів, для яких не існує активного ринку. Якщо така особа або організація застосовує свої знання для підготовки облікової оцінки, яку суб'єкт господарювання використовує для підготовки фінансової звітності, така особа або організація є експертом від управлінського персоналу і на неї поширюється дія вимог параграфа 8. З іншого боку, якщо така особа або організація лише надає дані про рівень цін стосовно приватних операцій, які суб'єкт господарювання не може отримати іншим шляхом та які він використовує під час виконання власних облікових оцінок, така інформація, якщо її використовувати як аудиторські докази, підпадає від вимоги параграфа 7 цього МСА, але не являє собою користування суб'єктом господарювання послугами експерта від управлінського персоналу.
- Д36. На характер, час та обсяг аудиторських процедур відповідно до вимог параграфа 8 цього МСА можуть впливати такі чинники, як:
- Характер і складність питання, яким займається експерт від управлінського персоналу.
  - Ризики суттєвого викривлення в цьому питанні.
  - Наявність інших джерел аудиторських доказів.
  - Характер, обсяг та об'єктивність роботи експерта від управлінського персоналу.
  - Чи експерт від управлінського персоналу є працівником суб'єкта господарювання, чи він є стороною, залученою суб'єктом господарювання для надання відповідних послуг.
  - Ступінь, до якого управлінський персонал може контролювати роботу експерта від управлінського персоналу або впливати на неї.

- Чи регламентується робота експерта від управлінського персоналу технічними стандартами або іншими професійними чи галузевими вимогами.
- Характер та обсяг будь-яких заходів внутрішнього контролю за роботою експерта від управлінського персоналу.
- Знання та досвід аудитора в галузі знань експерта від управлінського персоналу.
- Попередній досвід ознайомлення аудитора з роботою такого експерта.

Компетентність, можливість та об'єктивність експерта від управлінського персоналу (див. параграф 8а).

Д37. Компетентність пов'язана із характером і рівнем знань експерта від управлінського персоналу. Можливості стосуються здатності експерта від управлінського персоналу використовувати свою компетентність за заданих обставин. Чинники, які впливають на можливості, включають, зокрема, географічне положення, наявність часу та ресурсів. Об'єктивність пов'язана із можливим впливом, який спричиняє упередження, конфлікт інтересів або вплив інших осіб на професійне або ділове судження експерта від управлінського персоналу. Компетентність, можливість та об'єктивність експерта від управлінського персоналу, а також будь-які заходи внутрішнього контролю за його роботою в межах суб'єкта господарювання є важливими чинниками щодо достовірності будь-якої інформації, підготовленої експертом від управлінського персоналу.

Д38. Інформація про компетентність, можливість та об'єктивність експерта від управлінського персоналу може надходити з різноманітних джерел, наприклад:

- Особистого досвіду попередньої співпраці із цим експертом.
- Обговорень із цим експертом.
- Дискусій з іншими особами, які обізнані з роботою експерта.
- Відомостей про кваліфікацію експерта, його членство у професійних організаціях або галузевих асоціаціях, наявність дозволу на роботу або інших форм зовнішнього визнання.
- Опублікованих статей або книг експерта.
- Експерта від аудитора (за наявності), який допомагає аудитору отримувати достатні та прийнятні аудиторські докази стосовно інформації, підготовленої експертом від управлінського персоналу.

Д39. Питання, пов'язані з оцінкою компетентності, можливостей та об'єктивності експерта від управлінського персоналу, включають регламентування його роботи технічними стандартами або іншими професійними чи галузевими вимогами, наприклад стандартами професійної етики та іншими вимогами до членів професійних організацій чи галузевих асоціацій, а також стандартами акредитації органу, що надає ліцензії, або вимогами законодавства чи нормативних положень.

Д40. Інші питання, які можуть бути доречними, включають:

- Компетентність експерта від управлінського персоналу відповідає питанню, до якого застосовуватимуться результати його роботи, включаючи будь-яку спеціалізацію в сфері його діяльності. Наприклад, конкретний актуарій може спеціалізуватися на страхуванні майна та страхуванні від нещасних випадків, але мати обмежені знання щодо пенсійних розрахунків.
- Компетентність експерта від управлінського персоналу щодо відповідних вимог бухгалтерського обліку, наприклад, знання припущень і методів, включаючи моделі (якщо це доречно), які відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності.
- Наявність непередбачених подій, змін в обставинах або отримання в результаті процедур аудиту аудиторських доказів, які вказують на необхідність перегляду початкової оцінки компетентності, можливостей та об'єктивності експерта від управлінського персоналу в ході аудиту.

Д41. Об'єктивності експерта може загрозувати широкий спектр обставин, наприклад загрозу власного інтересу, захисту, особистих стосунків, власної оцінки або тиску. Запобіжні заходи можуть зменшити такі загрози. Подібні заходи створюються або зовнішніми структурами (наприклад, експертом від управлінського персоналу, законодавством або нормативними положеннями) або середовищем його діяльності (наприклад, політикою та процедурами контролю якості).

Д42. Хоча запобіжні заходи не можуть усунути всі загрози об'єктивності експерта від управлінського персоналу, деякі ризики (наприклад, загрози тиску) можуть бути менш значними для експертів, залучених суб'єктом господарювання, ніж для експертів, які є його працівниками, а ефективність запобіжних заходів (наприклад, політики та процедур контролю якості) у такому разі може бути вищою. Оскільки загрози об'єктивності працівника суб'єкта господарювання завжди присутні, працівник-експерт зазвичай не може вважатися більш об'єктивним, ніж інші працівники цієї організації.

Д43. Оцінюючи об'єктивність експерта, залученого суб'єктом господарювання, може бути доречним обговорити з управлінським персоналом і експертом будь-які інтереси чи взаємовідносини, що можуть створювати загрозу об'єктивності експерта, можливості застосування будь-яких відповідних запобіжних заходів, включаючи професійні вимоги до експерта, а також оцінити адекватність таких запобіжних заходів. Інтереси та взаємовідносини, що створюють загрози, можуть включати:

- фінансові інтереси;
- ділові та особисті стосунки;
- надання інших послуг.

Отримання розуміння роботи експерта від управлінського персоналу (див. параграф 86).

Д44. Розуміння роботи експерта від управлінського персоналу включає розуміння відповідної галузі експертних знань, які можна отримати разом із визначенням, чи повинен сам аудитор мати знання для оцінки роботи експерта від управлінського персоналу або йому потрібно залучити експерта аудитора з цією метою<sup>15</sup>.

Д45. Аспекти сфери компетентності експерта від управлінського персоналу, які аудитор повинен розуміти, можуть включати такі питання:

- Чи існують у сфері компетентності експерта спеціалізації, доречні для аудиту.
- Чи поширюються на роботу експерта професійні або інші стандарти та нормативні чи законодавчі вимоги.
- Які припущення та методи використовує експерт від управлінського персоналу та чи є вони загальноприйнятими в сфері знань експерта і чи відповідають вони цілям підготовки та подання фінансової звітності.
- Характер внутрішніх і зовнішніх даних або інформації, що використовує експерт від управлінського персоналу.

Д46 У разі, якщо експерт від управлінського персоналу залучається суб'єктом господарювання, зазвичай складається лист-зобов'язання або письмова угода іншої форми між суб'єктом господарювання та експертом. Оцінка такої угоди в процесі отримання розуміння роботи експерта від управлінського персоналу може допомогти аудитору визначити, чи відповідають його цілям такі чинники:

- характер, обсяг та мета роботи експерта;

<sup>15</sup> МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора», параграф 7.

## АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

- роль та обов'язки управлінського персоналу і експерта;
- характер, час і обсяг обміну інформацією між управлінським персоналом та експертом, включаючи звіти будь-якої форми, що надаються експертом.

Д47. У разі, якщо експерт від управлінського персоналу є працівником суб'єкта господарювання, наявність письмової угоди менш вірогідна. При цьому найбільш доречним способом отримання аудитором необхідного розуміння може бути запит до експерта та інших осіб з управлінського персоналу.

Оцінка відповідності роботи експерта від управлінського персоналу (див. параграф 8в).

Д48. Питання, що потребують розгляду під час оцінки прийнятності використання результатів роботи експерта як аудиторські докази для певного твердження, можуть включати:

- застосовність та обґрунтованість результатів або висновків, отриманих експертом, їхня сумісність з іншими аудиторськими доказами та відповідність їх відображення у фінансовій звітності;
- якщо робота експерта передбачає використання значних припущень і методів – їх застосовність та обґрунтованість;
- якщо робота експерта передбачає значне використання первинних даних – застосовність, повнота і точність таких даних.

*Інформація, яка надається суб'єктом господарювання та використовується аудитором* (див. параграф 9 а і б)

Д.49. Для того щоб аудитор отримав достовірні аудиторські докази, інформація, що надається суб'єктом господарювання і використовується для виконання аудиторських процедур, має бути достатньо повною та точною. Наприклад, на ефективність аудиту доходів із застосуванням стандартних цін до записів щодо обсягу продажів впливає точність даних про рівень цін та повнота і точність даних про обсяг продажів. Аналогічно, якщо аудитор має намір виконати тестування певної сукупності (наприклад, платежів) на певну характеристику (наприклад, санкціонування), результати такого тесту будуть менш достовірними, якщо сукупність, з якої вибирають елементи для тестування, не є повною.

Д.50. Аудиторські докази стосовно точності та повноти такої інформації можуть отримуватись паралельно з проведенням аудиторської процедури, яка застосовується до інформації, якщо отримання таких аудиторських доказів є невід'ємною частиною самої аудиторської процедури. В інших випадках аудитор може отримати аудиторські докази щодо точності та повноти такої інформації через тестування заходів внутрішнього контролю за підготовкою та зберіганням інформації. При



цьому в деяких ситуаціях аудитор може прийняти рішення про необхідність додаткових аудиторських процедур.

- Д51. У деяких випадках аудитор може вирішити використати інформацію, надану суб'єктом господарювання, для інших цілей аудиту. Зокрема, аудитор може планувати використання показників діяльності суб'єкта господарювання в аналітичних процедурах або застосовувати інформацію, підготовлену суб'єктом господарювання з метою моніторингу, наприклад звіти внутрішнього аудитора. При цьому на прийнятність отриманих аудиторських доказів впливає те, чи є інформація досить точною та детальною для цілей аудитора. Наприклад, показники діяльності, які використовуються управлінським персоналом, можуть бути недостатньо точними для виявлення суттєвих викривлень.

**Вибір елементів для тестування з метою отримання аудиторських доказів**  
(див. параграф 10)

- Д52. Ефективні тести надають прийнятні аудиторські докази, що будуть достатніми для цілей аудитора в разі їх використання разом з іншими доказами, які вже отримано або буде отримано. Відповідно до вимог параграфу 7 під час вибору елементів для тестування аудитор повинен визначити доречність і достовірність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази; ефективність (достатність) даних є іншим важливим чинником, який слід брати до уваги під час вибору статей для тестування. Доступні для аудитора методи вибору елементів для тестування включають:

- а) вибір усіх елементів (100% дослідження);
- б) вибір окремих елементів;
- в) аудиторську вибірку.

Доречність застосування будь-якого методу або поєднання їх залежить від конкретних обставин, наприклад ризиків суттєвого викривлення, пов'язаного з твердженням, що тестується, а також практичності й ефективності різних методів.

*Вибір усіх елементів*

- Д53. Аудитор може визначити доречним дослідити всю сукупність елементів, що становлять клас операцій або залишок на рахунку (або страту в межах цієї сукупності). У разі тестування заходів внутрішнього контролю 100% дослідження є малодостовірним, однак воно досить поширене під час детального тестування. 100% дослідження може бути доречним у випадках, якщо, наприклад:

- сукупність складається з невеликої кількості елементів, кожен з яких має велику вартість;

## АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

- існує значний ризик або інші методи не надають достатніх та прийнятних аудиторських доказів;
- повторюваний характер розрахунків або інших процесів, що автоматично виконуються інформаційною системою, робить 100% дослідження економічно прийнятним.

### *Вибір окремих елементів*

Д54. Аудитор може вирішити вибрати окремі елементи з генеральної сукупності. Чинники, які можуть бути доречними під час прийняття такого рішення, включають розуміння аудитором суб'єкта господарювання, оцінені ризики суттєвого викривлення, а також характеристики сукупності, що тестується. Суб'єктивний вибір окремих елементів залежить від ризику, не пов'язаного з вибіркою. Вибрані окремі елементи можуть включати:

- *Основні елементи або елементи з високою вартістю.* Аудитор може вирішити відібрати окремі елементи в межах сукупності, оскільки вони мають високу вартість або демонструють інші характеристики, наприклад елементи, що є підозрілими, незвичайними, особливо схильними до ризику або з історією помилок.
- *Усі елементи, що перевищують певну суму.* Аудитор може вирішити перевірити всі елементи, зареєстрована вартість яких перевищує певну суму, з метою підтвердження великої частини загальної суми класу операцій або залишку на рахунку.
- *Елементи для отримання інформації.* Аудитор може перевіряти елементи з метою отримання інформації з таких питань, як характер суб'єкта господарювання або характер його операцій.

Д55. Хоча вибіркоче дослідження конкретних елементів з класу операцій або залишку на рахунку часто буде ефективним засобом отримання аудиторських доказів, воно не являє собою аудиторську вибірку. Результати аудиторських процедур щодо елементів, відібраних у такий спосіб, не можна поширювати на генеральну сукупність; відповідно до цього вибіркоче дослідження конкретних елементів не надає аудиторські докази стосовно недослідженої частини сукупності.

### *Аудиторська вибірка*

Д56. Аудиторська вибірка розрахована на надання можливості отримання висновків щодо генеральної сукупності на основі тестування вибірки з такої сукупності. Аудиторська вибірка більш детально розглядається в МСА 530<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> МСА 530 «Аудиторська вибірка».

**Суперечність аудиторських доказів чи сумніви в їх надійності**  
(див. параграф 11)

Д57. Отримання аудиторських доказів з різних джерел або різного характеру може вказувати на те, що окремий аудиторський доказ не є надійним, таке може, наприклад, трапитися, якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, не збігаються з доказами, отриманими з іншого джерела. Крім того, таке може статися, коли відповіді на запити до управлінського персоналу, внутрішнього аудиту та інших підрозділів суб'єкта господарювання не збігаються або коли відповіді на запити до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, зроблені для підтвердження відповідей на запити до управлінського персоналу, не збігаються з відповідями управлінського персоналу. В МСА 230 наведено конкретні вимоги до документування випадків, коли аудитор ідентифікував інформацію, що суперечить його висновку з важливого питання<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграф 11.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 501

## «АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ – ДОДАТКОВІ МІРКУВАННЯ ЩОДО ВІДІБРАНИХ ЕЛЕМЕНТІВ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

---

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Дата набрання чинності . . . . .	2
<b>Мета</b> . . . . .	3
<b>Вимоги</b>	
Запаси . . . . .	4–8
Судові справи та претензії . . . . .	9–12
Інформація за сегментами . . . . .	13
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Запаси . . . . .	Д1–Д16
Судові справи та претензії . . . . .	Д17–Д25
Інформація за сегментами . . . . .	Д26–Д27

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 501 «Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає додаткові міркування аудитора при отриманні достатніх та прийнятних аудиторських доказів відповідно до МСА 330<sup>1</sup>, МСА 500<sup>2</sup> 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.

### Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### Мета

3. Метою аудитора є отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів стосовно:
  - а) наявності та стану запасів;
  - б) повноти інформації щодо судових справ і претензій, що стосуються суб'єкта господарювання;
  - в) подання і розкриття інформації за сегментами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

### Вимоги

#### Запаси

4. 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 (див. параграфи Д1–Д3):
    - i) оцінити інструкції та процедури управлінського персоналу для реєстрації й контролю результатів інвентаризації фізичних запасів суб'єкта господарювання (див. параграф Д4);
    - ii) ознайомитися з процедурами підрахунку, які здійснюються управлінським персоналом (див. параграф Д5);
    - iii) перевірити запаси (див. параграф Д6);
    - iv) виконати контрольну перевірку (див. параграфи Д7–Д8); та

<sup>1</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

<sup>2</sup> МСА 500 «Аудиторські докази».

АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ – ДОДАТКОВІ МІРКУВАННЯ  
ЩОДО ВІДБРАНИХ ЕЛЕМЕНТІВ

- б) здійснення аудиторських процедур щодо остаточних даних про запаси суб'єкта господарювання, щоб визначити, чи точно вони відображають фактичні результати інвентаризації.
5. Якщо інвентаризація здійснюється на іншу дату, ніж дата фінансової звітності, то аудитор повинен крім процедур відповідно до вимог параграфа 4 виконати аудиторські процедури для отримання аудиторських доказів про належне відображення змін у запасах між датою інвентаризації та датою фінансової звітності (див. параграфи Д9–Д11).
6. 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.
7. 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<sup>3</sup> (див. параграфи Д12–Д14).
8. 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:
- а) надіслати запит до третьої сторони про підтвердження кількості і стану запасів, які зберігаються в інтересах суб'єкта господарювання (див. параграф Д15).
  - б) здійснити перевірку або інші аудиторські процедури, які є належними за таких обставин (див. параграф Д16).

**Судові справи та претензії**

9. 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 (див. параграфи Д17–Д19):
- а) звернення із запитом до управлінського персоналу і, якщо це доречно, інших осіб суб'єкта господарювання, включаючи його штатного юриста;
  - б) перегляд протоколів засідань вищих органів управління та листування між суб'єктом господарювання і його зовнішнім юрисконсультом;
  - в) аналіз рахунків видатків на юридичні послуги (див. параграф Д20).

<sup>3</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ – ДОДАТКОВІ МІРКУВАННЯ  
ЩОДО ВІДІБРАНИХ ЕЛЕМЕНТІВ

10. Якщо аудитор оцінює ризик суттєвого викривлення щодо ідентифікованої судової справи або претензій або коли виконані аудиторські процедури вказують на можливу наявність інших суттєвих судових справ або претензій, він повинен разом з іншими процедурами, які вимагаються іншими МСА, звернутися безпосередньо до зовнішнього юрисконсульта компанії. Аудитор повинен зробити це, надсилаючи письмовий запит, підготовлений управлінським персоналом, в якому зовнішнього юрисконсульта суб'єкта господарювання просять надати інформацію безпосередньо аудитору. Якщо законом, нормативними актами або відповідним юридичним професійним органом забороняється зовнішньому юрисконсульту суб'єкта господарювання надавати інформацію безпосередньо аудитору, аудитор повинен виконати альтернативні аудиторські процедури (див. параграфи Д21–Д25).
11. Аудитор повинен модифікувати думку у звіті аудитора відповідно до вимог МСА 705, якщо:
- а) управлінський персонал відмовляється надати дозвіл аудитору безпосередньо звернутися за інформацією або зустрітися із зовнішнім юрисконсультом суб'єкта господарювання, або якщо зовнішній юрисконсульт суб'єкта господарювання відмовляється надати належну відповідь на письмовий запит, або якщо йому заборонено надавати відповідь; та
  - б) аудитор не може отримати достатні та прийнятні аудиторські докази через виконання альтернативних аудиторських процедур.

*Письмові запевнення*

12. 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.

**Інформація за сегментами**

13. Аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо подання й розкриття інформації за сегментами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності через (див. параграф Д26):
- а) отримання розуміння методів, які використовуються управлінським персоналом при визначенні інформації за сегментами (див. параграф Д27);

АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ – ДОДАТКОВІ МІРКУВАННЯ  
ЩОДО ВІДБРАНИХ ЕЛЕМЕНТІВ

- i) оцінку достовірності того, що такі методи приведуть до розкриття інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
  - ii) тестування, якщо це прийнятно, застосування таких методів;
- б) виконання аналітичних або інших аудиторських процедур, які є належними за таких обставин.

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

### **Запаси**

*Присутність під час інвентаризації* (див. параграф 4а)

- Д1. Як правило, управлінський персонал установлює процедури проведення інвентаризації щонайменше раз на рік, що використовується як основа для підготовки фінансової звітності та, якщо це доречно, підтверджує надійність існуючої системи постійного обліку запасів суб'єкта господарювання.
- Д2. Присутність під час проведення інвентаризації передбачає:
- перевірку запасів для підтвердження їх наявності та оцінки їх стану, а також виконання контрольної перевірки;
  - нагляд за дотриманням інструкцій управлінського персоналу та виконання процедур для запису і контролю результатів інвентаризації;
  - наявність у суб'єкта господарювання системи постійного обліку запасів;
  - місця, в яких зберігаються запаси, включаючи суттєвість запасів і ризику суттєвого викривлення в різних місцях, при прийнятті рішень про те, в яких місцях присутність аудитора є належною. МСА 600<sup>4</sup> визначає участь інших аудиторів і відповідно його вимоги можуть бути доречними, якщо така участь пов'язана з присутністю під час проведення інвентаризації у віддаленому місці;
  - чи потрібна допомога експерта від аудитора. МСА 620<sup>5</sup> визначає використання експерта від аудитора для допомоги в отриманні достатніх і прийнятних аудиторських доказів.

<sup>4</sup> МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)».

<sup>5</sup> МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора».



АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ – ДОДАТКОВІ МІРКУВАННЯ  
ЩОДО ВІДІБРАНИХ ЕЛЕМЕНТІВ

Ці процедури можуть слугувати тестом заходів внутрішнього контролю або процедурою по суті залежно від оцінки аудитором ризику, запланованого підходу і конкретних виконаних процедур.

Д3. Питання, які є доречними при плануванні присутності під час проведення інвентаризації (або при розробці й виконанні аудиторських процедур відповідно до вимог параграфів 4–8 цього МСА), включають, наприклад:

- ризику суттєвих викривлень, пов'язаних із запасами;
- характер внутрішнього контролю стосовно запасів;
- чи очікується застосування адекватних процедур і надання належних інструкцій з проведення інвентаризації;
- час проведення інвентаризації;
- наявність у суб'єкта господарювання системи постійного обліку запасів;
- місця, в яких зберігаються запаси, включаючи суттєвість запасів і ризику суттєвого викривлення в різних місцях, при прийнятті рішень про те, в яких місцях присутність аудитора є належною. МСА 600<sup>6</sup> визначає участь інших аудиторів і відповідно його вимоги можуть бути доречними, якщо така участь пов'язана з присутністю під час проведення інвентаризації у віддаленому місці;
- чи потрібна допомога експерта від аудитора. МСА 620<sup>7</sup> визначає використання експерта від аудитора для допомоги в отриманні достатніх і прийнятних аудиторських доказів.

Оцінка інструкцій та процедур управлінського персоналу (див. параграф 4а, і)

Д4. Питання, які є доречними при оцінці інструкцій та процедур управлінського персоналу для запису і контролю над проведенням інвентаризації, включають, наприклад, їх спрямованість на:

- застосування належних заходів внутрішнього контролю, зокрема збирання використаних бланків із записами про інвентаризацію запасів, облік невикористаних бланків записів щодо інвентаризації запасів, процедури підрахунку і перерахунку;
- точне визначення стадії завершення незавершеного виробництва, запасів, що повільно обертаються, застарілих або пошкоджених запасів і запасів, які належать третій стороні, наприклад на умовах консигнації;

<sup>6</sup> МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)».

<sup>7</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф Д48.

АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ – ДОДАТКОВІ МІРКУВАННЯ  
ЩОДО ВІДБРАНИХ ЕЛЕМЕНТІВ

- процедури, що використовуються для оцінки фізичних кількостей, якщо це доречно, зокрема процедури, які можуть бути необхідними при оцінці фізичної кількості запасів вугілля у штабелі;
- контроль над рухом запасів між різними зонами, відвантаження й отримання запасів до і після дати відсікання.

Спостереження за виконанням процедур інвентаризації, встановлених управлінським персоналом (див. параграф 4а, ii)

Д5. Спостереження за виконанням процедур інвентаризації, встановлених управлінським персоналом, наприклад процедур щодо контролю над рухом запасів до інвентаризації, протягом або після неї, допомагає аудитору в отриманні аудиторських доказів щодо адекватної розробки і виконання інструкцій та процедур інвентаризації, встановлених управлінським персоналом. Крім того, аудитор може отримати копії документів з інформацією про стан запасів на дату відсікання, зокрема інформацію про рух запасів, що допоможе йому виконати аудиторські процедури щодо обліку такого руху на більш пізню дату.

Перевірка запасів (див. параграф 4а, iii)

Д6. Перевірка запасів під час присутності при проведенні інвентаризації допомагає аудитору підтвердити наявність запасів (хоча й необов'язково право власності на них), а також ідентифікувати, наприклад, застарілі та пошкоджені запаси або запаси, що починають старіти.

Виконання контрольних перевірок (див. параграф 4а, iv)

Д7. Виконання контрольних перевірок, наприклад, порівнянням об'єктів, відібраних з інвентаризаційних реєстрів управлінського персоналу, та цих самих об'єктів у запасах, а також порівняння об'єктів, відібраних серед запасів, з об'єктами, відображеними в інвентаризаційних реєстрах управлінського персоналу, надає аудиторські докази щодо повноти та точності відповідних облікових записів.

Д8. Крім запису аудитором результатів контрольних перевірок, отримання копій реєстрів проведеної управлінським персоналом інвентаризації допомагає аудитору виконати подальші процедури аудиту для визначення, чи точно відображають інвентаризаційні реєстри запасів фактичні результати інвентаризації.

*Інвентаризація, яка проводилася не на дату фінансової звітності*  
(див. параграф 5)

Д9. З практичних міркувань інвентаризація може проводитися на дату або дати, що відрізняються від дати фінансової звітності. Це можна зробити незалежно від того, чи визначає управлінський персонал кількість запасів у результаті щорічної інвентаризації або чи має він систему постійного обліку запасів. У будь-якому разі ефективність розробки, впровадження і

АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ – ДОДАТКОВІ МІРКУВАННЯ  
ЩОДО ВІДІБРАНИХ ЕЛЕМЕНТІВ

виконання заходів контролю за змінами у запасах визначає, чи відповідає цілям аудиту проведення інвентаризації на дату або дати, які відрізняються від дати фінансової звітності. В МСА 330 встановлено вимоги й надано рекомендації щодо процедур по суті, які виконуються на проміжну дату<sup>8</sup>.

- Д10. Якщо має місце система постійного обліку запасів, то управлінський персонал може проводити інвентаризацію або інші тести для підтвердження надійності інформації про кількість запасів, включену в систему постійного обліку запасів компанії. У деяких випадках управлінський персонал або аудитор можуть ідентифікувати відмінності між записами постійного обліку та наявною кількістю, виявленою під час інвентаризації; це може свідчити про неефективність заходів внутрішнього контролю за змінами запасів.
- Д11. 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 записах:
- 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.

*Присутність під час інвентаризації неможлива з практичних міркувань (див. параграф 7)*

- Д12. У деяких випадках присутність під час інвентаризації може бути неможливою з практичних міркувань. Це може спричинитися такими чинниками, як характер і місце проведення інвентаризації, наприклад, коли запаси зберігаються у місці, що може являти загрозу для безпеки аудитора. Проте це питання загальної незручності для аудитора не є достатнім для обґрунтування аудитором свого рішення про неможливість присутності з практичних міркувань. Крім того, як пояснюється в МСА 200<sup>9</sup>, питання складності, часу або пов'язаних витрат саме по собі не є правомірною підставою для ухилення аудитора від аудиторської процедури, для якої немає альтернативи, або для використання аудиторських доказів, які є менш ніж переконливими.

<sup>8</sup> МСА 330, параграфи 22–23.

<sup>9</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф Д48.

## АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ – ДОДАТКОВІ МІРКУВАННЯ ЩОДО ВІДБРАНИХ ЕЛЕМЕНТІВ

Д13. У деяких випадках, якщо присутність є неможливою з практичних міркувань, альтернативні аудиторські процедури (наприклад, перевірка документації щодо подальшого продажу конкретних об'єктів елементів запасів, отриманих або придбаних до проведення інвентаризації) можуть надавати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо наявності й стану запасів.

Д14. Однак в інших випадках не можна отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо наявності та стану запасів за допомогою альтернативних аудиторських процедур. У такому разі МСА 705 вимагає від аудитора модифікації своєї думки в аудиторському звіті внаслідок обмеження обсягу<sup>10</sup>.

*Запаси, що перебувають на зберіганні у третьої сторони і під її контролем*

Підтвердження (див. параграф 8а)

Д15. У МСА 505<sup>11</sup> встановлено вимоги й надано рекомендації для здійснення процедур зовнішнього підтвердження.

Інші аудиторські процедури (див. параграф 8б)

Д16. Залежно від обставин, наприклад, якщо отримується інформація, яка викликає сумніви щодо чесності й об'єктивності третьої сторони, аудитор може вважати за потрібне провести інші аудиторські процедури замість або на додаток до підтвердження третьої сторони. Прикладами інших аудиторських процедур можуть бути:

- відвідування або організація відвідування іншим аудитором інвентаризації, що проводиться третьою стороною, якщо це можливо з практичних міркувань;
- отримання звіту іншого аудитора або аудитора організації, яка надає послуги, або надання аудиторського звіту щодо адекватності системи внутрішнього контролю третьої сторони для забезпечення належного обліку та адекватного зберігання запасів;
- перевірка документації щодо запасів, які перебувають у третіх сторін, наприклад складських розписок;
- звернення до інших сторін з метою отримання підтверджень, якщо запаси були надані у заставу.

### **Судові справи та претензії**

*Повнота інформації щодо судових справ і претензій* (див. параграф 9)

Д17. 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.

<sup>10</sup> МСА 705, параграф 13.

<sup>11</sup> МСА 505 «Зовнішні підтвердження».

- Д18. На додаток до процедур, визначених у параграфі 9, 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.
- Д19. 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<sup>12</sup> 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.

Аналіз рахунків видатків на юридичні послуги (див. параграф 9в)

- Д20. 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.

*Спілкування із зовнішнім юрисконсультом суб'єкта господарювання*  
(див. параграфи 10–11)

- Д21. Безпосереднє спілкування із зовнішнім юрисконсультком суб'єкта господарювання допомагає аудитору отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо знання управлінським персоналом про потенційно суттєву судову справу й претензії та розуміння оцінок ним фінансових наслідків, включаючи витрати.
- Д22. У деяких випадках аудитор може намагатися зв'язатися безпосередньо із зовнішнім юрисконсультком суб'єкта господарювання, надсилаючи йому загальний письмовий запит. Для цього у загальному письмовому запиті зовнішнього юрисконсульта суб'єкта господарювання просять проінформувати аудитора про будь-яку судову справу та претензії, які йому відомі, а також оцінити результат судової справи і претензій та надати оцінку фінансових аспектів, включаючи пов'язані витрати.
- Д23. Якщо маловірогідно, що зовнішній юрисконсульт суб'єкта господарювання належно відповість на загальний письмовий запит, наприклад, якщо професійний орган, до якого належить зовнішній юрисконсульт, забороняє давати відповідь на такий лист, то аудитор може намагатися встановити безпосереднє спілкування через конкретизований письмовий запит, який включає:

<sup>12</sup> МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації».

АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ – ДОДАТКОВІ МІРКУВАННЯ  
ЩОДО ВІДБРАНИХ ЕЛЕМЕНТІВ

- а) перелік судових справ та претензій;
- б) оцінку управлінським персоналом результатів кожної ідентифікованої судової справи та претензій, якщо вона є, а також оцінку ним фінансових аспектів, включаючи пов'язані витрати;
- в) прохання до зовнішнього юрисконсульта суб'єкта господарювання підтвердити обґрунтованість оцінок управлінського персоналу і надати аудитору додаткову інформацію, якщо, на думку зовнішнього юрисконсульта суб'єкта господарювання, перелік є неповним або неправильним.

Д24. За деяких обставин аудитор може вважати за потрібне зустрітися із зовнішнім юрисконсультом суб'єкта господарювання для обговорення вірогідного результату судової справи або претензій. Наприклад, це може мати місце, якщо:

- аудитор визначить, що це питання пов'язане із значним ризиком;
- питання є складним;
- існує незгода між управлінським персоналом і зовнішнім юрисконсультом суб'єкта господарювання.

Зазвичай для організації такої зустрічі потрібна згода управлінського персоналу, а на самій зустрічі має бути присутній представник управлінського персоналу.

Д25. Відповідно до вимог МСА 700<sup>13</sup> аудитор повинен датувати свій звіт датою не раніше від тієї, коли він отримав достатні та прийнятні аудиторські докази, на яких ґрунтуватиметься аудиторська думка щодо фінансової звітності. Аудиторські докази про стан судових справ і претензій на дату аудиторського звіту можуть бути отримані через надання запиту управлінському персоналу, включаючи штатного юрисконсульта, який відповідає за вирішення відповідних питань. У деяких випадках аудитору, можливо, слід отримати оновлену інформацію від зовнішнього юрисконсульта суб'єкта господарювання.

**Інформація за сегментами** (див. параграф 13)

Д26. Залежно від застосовної концептуальної основи фінансової звітності від суб'єкта господарювання може вимагатись або йому може бути дозволено розкриття у фінансовій звітності інформації за сегментами. Відповідальність аудитора за подання і розкриття інформації за сегментами стосується фінансової звітності у цілому. Відповідно від аудитора не вимагається виконання аудиторських процедур, які будуть потрібними для висловлення думки щодо інформації за сегментами, поданої окремо.

<sup>13</sup> МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», параграф 41.

АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ – ДОДАТКОВІ МІРКУВАННЯ  
ЩОДО ВІДІБРАНИХ ЕЛЕМЕНТІВ

*Розуміння методів, які використовуються управлінським персоналом*  
(див. параграф 13 а)

Д27. Залежно від обставин прикладами питань, які можуть бути доречними для отримання розуміння методів, що використовуються управлінським персоналом при визначенні інформації за сегментами, а також того, чи приведуть такі методи до розкриття відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, можуть бути:

- продажі, перекази і витрати між сегментами, а також усунення взаємних залишків між сегментами;
- порівняння з бюджетом та іншими очікуваними результатами, наприклад операційних прибутків як відсотка від продажу;
- розподіл активів і витрат між сегментами;
- узгодженість з попередніми періодами та адекватність розкриття інформації щодо суперечностей.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 505

## «ЗОВНІШНІ ПІДТВЕРДЖЕННЯ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

---

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Процедури зовнішнього підтвердження для отримання аудиторських доказів . . . . .	2–3
Дата набрання чинності . . . . .	4
<b>Мета</b> . . . . .	5
<b>Визначення</b> . . . . .	6
<b>Вимоги</b>	
Процедури зовнішнього підтвердження . . . . .	7
Відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору на запит про підтвердження . . . . .	8–9
Результати процедур зовнішнього підтвердження . . . . .	10–14
Негативні підтвердження . . . . .	15
Оцінка отриманих доказів . . . . .	16
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Процедури зовнішнього підтвердження . . . . .	Д1–Д7
Відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору на запит про підтвердження . . . . .	Д8–Д10
Результати процедур зовнішнього підтвердження . . . . .	Д11–Д22
Негативні підтвердження . . . . .	Д23
Оцінка отриманих доказів . . . . .	Д24–Д25

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 505 «Зовнішні підтвердження» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».



## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає використання аудитором процедур зовнішнього підтвердження для отримання аудиторських доказів відповідно до вимог МСА 330<sup>1</sup> і МСА 500<sup>2</sup>. У ньому не розглядаються запити щодо судових справ і претензій, що підпадають під дію МСА 501<sup>3</sup>.

### Процедури зовнішнього підтвердження для отримання аудиторських доказів

2. У МСА 500 зазначено, що достовірність аудиторських доказів залежить від джерела їх походження та характеру, а також від конкретних обставин їх отримання<sup>4</sup>. До цього МСА також включено такі узагальнення, що стосуються аудиторських доказів<sup>5</sup>:
  - 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.

3. В інших МСА визнається важливість зовнішніх підтверджень як аудиторських доказів, наприклад:
  - У МСА 330 розглядається відповідальність аудитора за розробку та виконання дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, а також розробку й виконання подальших аудиторських процедур, характер, час і обсяг яких

<sup>1</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

<sup>2</sup> МСА 500 «Аудиторські докази».

<sup>3</sup> МСА 501 «Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів».

<sup>4</sup> МСА 500, параграф Д5.

<sup>5</sup> МСА 500, параграф Д31.

## ЗОВНІШНІ ПІДТВЕРДЖЕННЯ

грунтуються та відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення на рівні твердження<sup>6</sup>. Крім того, МСА 330 вимагає від аудитора незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення розробки й виконання процедур по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку або розкриття даних. Аудитор також має розглянути, чи мають процедури зовнішнього підтвердження виконуватись як аудиторські процедури по суті<sup>7</sup>.

- Згідно з вимогами МСА 330, чим вища оцінка аудитором ризику, тим переконливіші аудиторські докази він має отримати<sup>8</sup>. Для цього аудитор може збільшити кількість даних або отримати більш доречні та надійні дані, або здійснити те й інше. Наприклад, аудитор може робити більший наголос на отриманні доказів безпосередньо від третіх сторін або отриманні підтверджуючих доказів із кількох незалежних джерел. У МСА 330 також зазначено, що процедури зовнішнього підтвердження можуть допомогти аудитору отримати аудиторські докази з високим рівнем достовірності, які потрібні йому для дій у відповідь на значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки<sup>9</sup>.
- У МСА 240 вказано, що аудитор може так формулювати запити щодо підтвердження, щоб отримати додаткову підтверджуючу інформацію як відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні твердження<sup>10</sup>.
- У МСА 500 визначено, що підтвердження, отримані з незалежних стосовно суб'єкта господарювання джерел, наприклад зовнішні підтвердження, можуть збільшити впевненість, яку аудитор отримує від доказів, існуючих серед облікових записів, або від пояснень управлінського персоналу<sup>11</sup>.

### Дата набрання чинності

4. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### Мета

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

<sup>6</sup> МСА 330, параграфи 5–6.

<sup>7</sup> МСА 330, параграфи 18–19.

<sup>8</sup> МСА 330, параграф 76.

<sup>9</sup> МСА 330, параграф Д53.

<sup>10</sup> МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», параграф Д37.

<sup>11</sup> МСА 500, параграфи Д8–Д9.

## Визначення

6. У цьому МСА наведені далі терміни мають такі значення:
- а) Зовнішнє підтвердження – аудиторські докази, отримані як пряма письмова відповідь аудитору від третьої сторони (сторони, яка підтверджує) у паперовій формі або на електронних чи інших носіях інформації.
  - б) 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.
  - в) 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.
  - г) Відсутність відповіді – відсутність відповіді або повної відповіді з боку сторони, що надає підтвердження, або повернення недоставленого запиту щодо підтвердження.
  - д) 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.

## Вимоги

### Процедури зовнішнього підтвердження

7. При використанні процедур зовнішнього підтвердження аудитор повинен контролювати запити про зовнішнє підтвердження, включаючи:
- а) визначення інформації, яку слід підтвердити або надати (див. параграф Д1);
  - б) вибір належної сторони, що надає підтвердження (див. параграф Д2);
  - в) формулювання запитів про підтвердження, включаючи визначення належного одержувача запитів і наявність реквізитів для надсилання відповідей безпосередньо аудитору (див. параграфи Д3–Д6);
  - г) надсилання запитів, у тому числі подальших запитів, якщо це потрібно, стороні, яка надає підтвердження (див. параграф Д7).

### Відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору на запит про підтвердження

8. Якщо управлінський персонал відмовляється дозволити аудитору надіслати запит про підтвердження, аудитор має:

## ЗОВНІШНІ ПІДТВЕРДЖЕННЯ

- a) зробити запит про причини відмови управлінського персоналу, а також намагатись отримати аудиторські докази щодо правомірності й обґрунтованості цих причин (див. параграф Д8);
  - б) оцінити наслідки відмови управлінського персоналу для своєї оцінки відповідних ризиків суттєвого викривлення, включаючи ризик шахрайства, а також характер, час та обсяг інших аудиторських процедур (див. параграф Д9);
  - в) здійснити альтернативні аудиторські процедури, призначені для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів (див. параграф Д10).
9. Якщо аудитор доходить висновку, що відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору надіслати запит про підтвердження є безпідставною, або якщо аудитор не може отримати достатні та прийнятні аудиторські докази за допомогою альтернативних аудиторських процедур, він має звернутися до тих, кого наділено найвищими повноваженнями відповідно до вимог МСА 260<sup>12</sup>. Аудитор також має визначити можливі наслідки для аудиту та аудиторської думки відповідно до вимог МСА 705<sup>13</sup>.

### **Результати процедур зовнішнього підтвердження**

#### *Достовірність відповідей на запити про підтвердження*

10. Якщо аудитор ідентифікує чинники, які викликають сумніви щодо достовірності відповіді на запит про підтвердження, він має отримати подальші аудиторські докази для усунення таких сумнівів (див. параграфи Д11–Д16).
11. Якщо аудитор визначає, що відповідь на запит про підтвердження не є достовірною, він має оцінити наслідки цього на оцінку відповідних ризиків суттєвого викривлення, включаючи ризик шахрайства, і на характер, час та обсяг інших аудиторських процедур (див. параграф Д17).

#### *Відсутність відповіді*

12. Для кожного випадку відсутності відповіді аудитор повинен виконати альтернативні аудиторські процедури для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів (див. параграфи Д18–Д19).

*Якщо відповідь на запит про позитивне підтвердження необхідна для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів*

13. Якщо аудитор визначив, що відповідь на запит про позитивне підтвердження необхідна для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, то альтернативні аудиторські процедури не

<sup>12</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф 16.

<sup>13</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

## ЗОВНІШНІ ПІДТВЕРДЖЕННЯ

нададуть тих аудиторських доказів, які потрібні аудитору. Якщо аудитор не отримує таке підтвердження, він має визначити можливі наслідки цього для аудиту та аудиторської думки відповідно до вимог МСА 705 (див. параграф Д20).

### *Винятки*

14. Аудитор повинен дослідити винятки для того, щоб визначити, чи не вказують вони на наявність викривлень (див. параграфи Д21–Д22).

### **Негативні підтвердження**

15. Негативні підтвердження надають менш переконливі аудиторські докази порівняно з позитивними підтвердженнями. Відповідно аудитор повинен не використовувати запити про негативне підтвердження як єдину аудиторську процедуру по суті для дій у відповідь на оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження, крім випадків, якщо існують усі наведені нижче умови (див. параграф Д23):

- а) аудитор оцінив ризик суттєвого викривлення як низький і отримав достатні та прийнятні аудиторські докази операційної ефективності заходів внутрішнього контролю, що є доречними для такого твердження;
- б) сукупність статей, на які поширюються процедури негативного підтвердження, включає велику кількість невеликих, однорідних залишків на рахунках, операцій або умов;
- в) очікується дуже низький рівень винятків; та
- г) аудитору невідомо про обставини або умови, що змушують одержувачів запитів про негативне підтвердження не відповідати на ці запити.

### **Оцінка отриманих доказів**

16. Аудитор повинен оцінити, чи надають результати процедур зовнішнього підтвердження доречні та достовірні аудиторські докази, чи потрібні подальші аудиторські докази (див. параграфи Д24–Д25).

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

### **Процедури зовнішнього підтвердження**

*Визначення інформації, яку необхідно підтвердити або надати*  
(див. параграф 7а)

- Д1. Процедури зовнішнього підтвердження часто виконуються для отримання підтвердження або запиту щодо інформації про залишки на

## ЗОВНІШНІ ПІДТВЕРДЖЕННЯ

рахунках та їх елементи. Вони також можуть використовуватися для підтвердження умов угод, контрактів або операцій між компанією та іншими сторонами, або для підтвердження відсутності певних умов, наприклад додаткової угоди.

*Вибір належної сторони, що надає підтвердження (див. параграф 7б)*

Д2. Відповіді на запити про підтвердження надають більш доречні та достовірні аудиторські докази, якщо запити про підтвердження спрямовуються стороні, що надає підтвердження, яка, на думку аудитора, володіє інформацією, яку необхідно підтвердити. Наприклад, посадова особа фінансової установи, що знає про операції або угоди, стосовно яких здійснюється запит про підтвердження, може бути найбільш обізнаною особою у фінансовій установі для отримання запитів про підтвердження.

*Формулювання запитів щодо підтвердження (див. параграф 7в)*

Д3. Формулювання запиту про підтвердження може безпосередньо впливати на кількість відповідей на підтвердження, а також надійність і характер аудиторських доказів, отриманих з відповідей.

Д4. 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.
- Метод обміну інформацією (наприклад, на паперовому, електронному або іншому носії).
- Надання дозволу управлінським персоналом або заохочення ним сторін, що надають підтвердження, до надання відповіді аудитору. 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 рахунка-фактури порівняно із сумарним залишком).

Д5. Запит про позитивне зовнішнє підтвердження містить прохання до сторони, що підтвердження, може надати відповідь на запит без підтвердження достовірності інформації. Аудитор може зменшити цей ризик, використовуючи запити про позитивне підтвердження, в яких не

зазначається сума (або інша інформація), і просити сторону, яка надає підтвердження, вписати суму або надати іншу інформацію. З іншого боку, використання такого типу «незаповненого» запиту про підтвердження може знизити кількість відповідей, оскільки це потребує додаткових зусиль з боку сторін, що надають підтвердження.

- Д6. Визначення належних одержувачів запитів включає тестування чинності деяких або всіх адрес у запитах про підтвердження до того, як вони будуть розіслані.

*Подальші дії у зв'язку із запитами щодо підтвердження* (див. параграф 7г)

- Д7. Аудитор може надсилати додаткові запити про підтвердження, якщо відповідь на попередній запит не була отримана протягом прийнятного періоду часу. Наприклад, аудитор може, ще раз перевіривши точність адреси для першого запиту, надіслати додатковий або подальший запит.

### **Відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору на запит про підтвердження**

*Обґрунтованість відмови управлінським персоналом* (див. параграф 8а)

- Д8. Відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору на запит про підтвердження є обмеженням аудиторських доказів, які аудитор бажає отримати. Отже, аудитор має звернутися із запитом про причини обмеження. Звичайною причиною відмови з пояснень управлінського персоналу є наявність правового спору або переговори зі стороною, що надає підтвердження, на результати яких може вплинути несвоєчасний запит про підтвердження. Аудитор повинен шукати аудиторські докази правомірності й обґрунтованості причин через ризик, що управлінський персонал може намагатися відмовити аудитору в доступі до аудиторських доказів, які можуть розкрити шахрайство або помилку.

*Наслідки для оцінки ризиків суттєвого викривлення* (див. параграф 8б)

- Д9. На основі оцінки, викладеної у параграфі 8б, аудитор може зробити висновок про доцільність перегляду оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження і внесення змін у заплановані аудиторські процедури аудиту відповідно до МСА 315<sup>14</sup>. Наприклад, якщо прохання управлінського персоналу не звертатися за підтвердженням є необґрунтованим, це може вказувати на ризик шахрайства, який необхідно оцінити згідно з вимогами МСА 240<sup>15</sup>.

*Альтернативні аудиторські процедури* (див. параграф 8в)

- Д10. Виконані альтернативні аудиторські процедури можуть бути подібними до процедур, які є належними у разі відсутності відповідей, як зазначено в

<sup>14</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», параграф 31.

<sup>15</sup> МСА 240, параграф 24.

## ЗОВНІШНІ ПІДТВЕРДЖЕННЯ

параграфів Д18–Д19 цього МСА. Такі процедури також мають враховувати результати оцінки, здійсненої аудитором відповідно до вимог параграфа 86 цього МСА.

### Результати процедур зовнішнього підтвердження

*Достовірність відповідей на запити про підтвердження* (див. параграф 10)

Д11. У МСА 500 зазначено, що навіть якщо аудиторські докази отримано з джерел, що є зовнішніми стосовно суб'єкта господарювання, можуть існувати обставини, які впливають на їх достовірність<sup>16</sup>. Усі відповіді мають ризик перехоплення, внесення змін або шахрайства. Такий ризик існує незалежно від форми, в якій отримується відповідь, – на паперовому, електронному або іншому носії. Чинниками, які можуть вказувати на сумнівність достовірності відповіді, є, наприклад, те, що:

- відповідь було отримано аудитором опосередковано;
- відповідь надійшла не від тієї сторони, якій надсилався запит про підтвердження.

Д12. Відповіді, отримані в електронній формі (наприклад, факсом або електронною поштою), характеризуються ризиками щодо достовірності, оскільки підтвердження походження та повноважень респондента й виявлення змін може бути складним. Процес, який використовують аудитор і респондент та який створює безпечне середовище для відповідей, отриманих в електронній формі, може зменшувати такі ризики. Якщо аудитор вважає, що такий процес є безпечним і належно контрольованим, достовірність цих відповідей підвищується. Процес електронного підтвердження може включати різноманітні методи для перевірки особи відправника інформації в електронній формі, наприклад через використання кодування, електронних цифрових підписів і процедур перевірки автентичності сайту.

Д13. Якщо сторона, що надає підтвердження, використовує третю сторону для координації й надання відповідей на запити про підтвердження, аудитор може виконати процедури у відповідь на ризики того, що:

- а) відповідь може бути з неналежного джерела;
- б) респондент може не мати повноважень на надання відповіді;
- в) цілісність переданої інформації могла бути поставлена під загрозу.

Д14. У МСА 500 від аудитора вимагається визначити необхідність модифікації процедур або виконання додаткових процедур для усунення сумнівів про достовірність інформації, яка використовується як аудиторські докази<sup>17</sup>. Аудитор може вирішити перевірити джерело та зміст відповіді на запит

<sup>16</sup> МСА 500, параграф Д31.

<sup>17</sup> МСА 500, параграф 11.



про підтвердження, звернувшись до сторони, що надає підтвердження. Наприклад, якщо сторона, що надає підтвердження, відповідає електронною поштою, то аудитор може зателефонувати стороні, що надає підтвердження, щоб визначити, чи дійсно вона надіслала його. Якщо відповідь надійшла до аудитора опосередковано (наприклад, оскільки сторона, що надає підтвердження, помилково вказала адресу суб'єкта господарювання, а не аудитора), аудитор може звернутися з проханням до сторони, що надає підтвердження, надати письмову відповідь безпосередньо йому.

- Д15. Усна відповідь на запит щодо підтвердження сама по собі не відповідає визначенню зовнішнього підтвердження, оскільки вона не є прямою письмовою відповіддю аудитору. Проте після отримання усної відповіді на запит про підтвердження аудитор може залежно від обставин надіслати запит стороні, що надає підтвердження, з метою отримання письмової відповіді безпосередньо. Якщо таку відповідь не було отримано, то відповідно до вимог параграфу 12 аудитор шукає інші аудиторські докази на підтримку інформації, наданої в усній відповіді.
- Д16. Відповідь на запит щодо підтвердження може містити обмеження стосовно її використання. Такі обмеження необов'язково роблять відповідь недостовірною як аудиторського доказу.

*Недостовірні відповіді* (див. параграф 11)

- Д17. Якщо аудитор робить висновок, що відповідь є недостовірною, йому може бути потрібно переглянути оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження і відповідно модифікувати заплановані аудиторські процедури згідно з вимогами МСА 315<sup>18</sup>. Наприклад, недостовірна відповідь може вказувати на чинник ризику шахрайства, що вимагає оцінки відповідно до МСА 240<sup>19</sup>.

*Відсутність відповіді* (див. параграф 12)

- Д18. Прикладами альтернативних аудиторських процедур, які аудитор може виконати, є:
- для залишків на рахунках дебіторської заборгованості – вивчення конкретних подальших надходжень коштів, транспортних 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.

<sup>18</sup> МСА 315, параграф 31.

<sup>19</sup> МСА 240, параграф 24.

Д19. Характер та обсяг альтернативних аудиторських процедур визначаються рахунком і відповідним твердженням. Відсутність відповіді на запит про підтвердження може вказувати на раніше не ідентифікований ризик суттєвого викривлення. У таких випадках аудитору, можливо, потрібно переглянути оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження і модифікувати заплановані аудиторські процедури відповідно до вимог МСА 315<sup>20</sup>. Наприклад, менша кількість відповідей на запити про підтвердження, ніж очікувалось, або більша кількість таких відповідей, ніж очікувалось, може вказувати на раніше не ідентифікований чинник ризику шахрайства, що потребує оцінки відповідно до вимог МСА 240<sup>21</sup>.

*Якщо відповідь на запит щодо позитивного підтвердження є необхідною для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів (див. параграф 13)*

Д20. За деяких обставин аудитор може ідентифікувати оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження, для якого відповідь на запит щодо позитивного підтвердження є необхідною для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Такі обставини можуть включати ситуації:

- Інформацію, доступну для підтвердження тверджень управлінського персоналу, можна отримати лише за межами суб'єкта господарювання.
- Конкретні чинники ризику шахрайства (зокрема, ризик ігнорування управлінським персоналом заходів внутрішнього контролю або ризик змови, яка може включати працівників та/або управлінський персонал) не дає аудитору змоги покладатися на докази, отримані у суб'єкта господарювання.

*Винятки (див. параграф 14)*

Д21. 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<sup>22</sup>. 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.

Д22. Деякі винятки не стосуються викривлень. Наприклад, аудитор може дійти висновку, що відмінності у відповідях на запити про підтвердження

<sup>20</sup> МСА 315, параграф 31.

<sup>21</sup> МСА 240, параграф 24.

<sup>22</sup> МСА 240, параграф 35

## ЗОВНІШНІ ПІДТВЕРДЖЕННЯ

викликані часом, вимірюванням або канцелярськими помилками у процедурах зовнішнього підтвердження.

### **Негативні підтвердження** (див. параграф 15)

Д.23. Відсутність відповіді на запит про негативне підтвердження не свідчить однозначно про отримання стороною, що надає підтвердження, запиту про підтвердження або підтвердження точності інформації, що міститься у запиті. Відповідно до цього відсутність відповіді сторони, що надає підтвердження, на запит про негативне підтвердження надає значно менш переконливі аудиторські докази порівняно з відповіддю на запит про позитивне підтвердження. Сторони, які надають підтвердження, можуть з більшою достовірністю надавати відповіді, вказуючи свою незгоду із запитом щодо підтвердження, якщо інформація в запиті є не на їх користь, і з меншою достовірністю відповідатимуть в інших ситуаціях. Наприклад, держателі банківських депозитних рахунків скоріше нададуть відповідь, якщо вони вважають, що наведені у запиті про підтвердження залишки на їх рахунках є заниженими, проте, можливо, з меншою достовірністю нададуть відповідь, якщо, на їх думку, залишок завищений. Саме тому звертання із запитом про негативне підтвердження держателям банківських депозитних рахунків може бути корисною процедурою при розгляді можливого заниження таких залишків, однак вони навряд чи будуть ефективними, якщо аудитор намагається отримати докази про завищення.

### **Оцінка отриманих доказів** (див. параграф 16)

Д24. Оцінюючи результати окремих запитів про зовнішнє підтвердження, аудитор може класифікувати їх так:

- а) відповідь належною стороною, що надає підтвердження, де зазначається згода з інформацією, що надається у запиті про підтвердження або надається необхідна інформація без винятків;
- б) відповідь, що вважається недостовірною;
- в) відсутність відповіді;
- г) відповідь, що вказує на виняток.

Д25. Аудиторська оцінка, яка враховується разом із іншими аудиторськими процедурами, що їх міг виконати аудитор, може допомогти йому дійти висновку, чи було отримано достатні та прийнятні аудиторські докази або чи є необхідними подальші аудиторські процедури відповідно до вимог МСА 330<sup>23</sup>.

<sup>23</sup> МСА 330, параграфи 26–27.

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 510

### «ПЕРШІ ЗАВДАННЯ З АУДИТУ – ЗАЛИШКИ НА ПОЧАТОК ПЕРІОДУ»

(чинний для аудиту фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

#### ЗМІСТ

---

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Дата набрання чинності . . . . .	2
<b>Мета</b> . . . . .	3
<b>Визначення</b> . . . . .	4
<b>Вимоги</b>	
Аудиторські процедури . . . . .	5–9
Аудиторські висновки та звіт . . . . .	10–13
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Аудиторські процедури . . . . .	Д1–Д7
Аудиторські висновки та звіт . . . . .	Д8–Д9
Додаток. Приклади звітів аудитора з модифікованими думками	

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 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. Якщо у фінансових звітах міститься порівняльна фінансова інформація, застосовними є також вимоги та поради МСА 710<sup>1</sup>. У МСА 300<sup>2</sup> наведено додаткові вимоги та поради стосовно дій аудитора до початку виконання першого завдання з аудиту.

### Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### Мета

3. Метою аудитора при виконанні першого завдання з аудиту щодо залишків на початок періоду є отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, чи:
  - а) існують викривлення у залишках на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність поточного періоду;
  - б) 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.

### Визначення

4. У цьому МСА наведені далі терміни мають такі значення:
  - а) Залишки на початок періоду – залишки на рахунках, які існують на початок періоду. Вони ґрунтуються на залишках на рахунках на 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.
  - б) Перше завдання з аудиту – завдання, при якому:

<sup>1</sup> МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність».

<sup>2</sup> МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності».

## ПЕРШІ ЗАВДАННЯ З АУДИТУ – ЗАЛИШКИ НА ПОЧАТОК ПЕРІОДУ

- i) фінансова звітність за попередній період не перевірялася аудитором;
  - ii) фінансова звітність попереднього періоду перевірялася попереднім аудитором.
- в) Попередній аудитор – аудитор з іншої аудиторської фірми, який проводив аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання за попередній період та який був замінений теперішнім аудитором.

### **Вимоги**

#### **Аудиторські процедури**

##### *Залишки на початок періоду*

5. Аудитор повинен ознайомитися з останньою фінансовою звітністю, якщо вона є, та звітом щодо неї попереднього аудитора, якщо такий є, для отримання інформації про залишки на початок періоду, включаючи розкриття інформації.
6. 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 (див. параграфи Д1–Д2):
- а) визначення правильності переносу залишків на кінець попереднього періоду на початок поточного періоду або в разі потреби їх коригування;
  - б) визначення, чи відображають залишки на початок періоду застосування прийнятої облікової політики;
  - в) виконання таких процедур (див. параграфи Д3–Д7):
    - i) якщо фінансова звітність попереднього року пройшла аудит, ознайомитися з робочими документами попереднього аудитора для отримання доказів щодо залишків на початок періоду;
    - ii) оцінити, чи надають аудиторські процедури, виконані в поточному періоді, докази щодо залишків на початок періоду; або
    - iii) виконати конкретні аудиторські процедури для отримання доказів щодо залишків на початок періоду.
7. Якщо аудитор отримує аудиторські докази, що залишки на початок періоду містять викривлення, які можуть суттєво вплинути на фінансову звітність поточного періоду, він повинен виконати додаткові аудиторські процедури, які є належними за відповідних обставин, для визначення їх впливу на фінансову звітність поточного періоду. Якщо аудитор доходить висновку про наявність таких викривлень у фінансовій звітності поточного періоду, він повинен інформувати про викривлення

управлінський персонал відповідного рівня та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, згідно з вимогами МСА 450<sup>3</sup>.

*Послідовність облікової політики*

8. Аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази того, чи послідовно застосовувалася відповідна облікова політика, відображена у залишках на початок періоду, у фінансовій звітності поточного періоду, та чи було відповідно враховано і адекватно подано й розкрито зміни в обліковій політиці відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

*Відповідна інформація в звіті попереднього аудитора*

9. Якщо фінансова звітність за попередній період перевірялася попереднім аудитором і мала місце модифікація думки, аудитор повинен оцінити вплив питання, яке призвело до модифікації, під час оцінки ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності поточного періоду відповідно до вимог МСА 315<sup>4</sup>.

**Аудиторські висновки та звіт**

*Залишки на початок періоду*

10. Якщо аудитор не може отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо залишків на початок періоду, він повинен висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності залежно від обставин відповідно до вимог МСА 705<sup>5</sup> (див. параграф Д8).
11. 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, аудитор повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку залежно від обставин відповідно до вимог МСА 705.

*Послідовність облікової політики*

12. Якщо аудитор доходить висновку, що:
  - а) облікова політика поточного періоду не застосовувалася послідовно до залишків на початок періоду відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
  - б) зміни в обліковій політиці не було відповідно враховано та адекватно подано й розкрито відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності,

<sup>3</sup> МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту», параграфи 8 і 12.

<sup>4</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

<sup>5</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

він повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку залежно від обставин згідно з вимогами МСА 705.

*Модифікація думки в звіті попереднього аудитора*

13. Якщо думка попереднього аудитора щодо фінансової звітності попереднього періоду містить модифікацію думки і така модифікація залишається суттєвою для фінансової звітності поточного періоду, аудитор повинен модифікувати свою думку щодо фінансової звітності поточного періоду відповідно до вимог МСА 705 та МСА 710 (див. параграф Д9).

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

### **Аудиторські процедури**

#### *Суб'єкти господарювання державного сектору* (див. параграф 6)

- Д1. У державному секторі можуть існувати законодавчі або нормативні обмеження щодо інформації, яку поточний аудитор може отримати від попереднього аудитора. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання державного сектору, на якому попередньо проводився аудит офіційно призначеним аудитором (генеральним ревізором або іншою особою з відповідною кваліфікацією, призначеною від імені генерального ревізора), є приватизованим, обсяг доступу до робочих документів або іншої інформації, що може надати офіційно призначений аудитор новопризначеному аудитору, який працює в приватному секторі, може бути обмежений законом або нормативним актом про збереження конфіденційності. В ситуаціях, якщо надання інформації обмежене, може виявитися необхідним отримати аудиторські докази іншими шляхами, а якщо отримати достатні та прийнятні аудиторські докази неможливо, слід розглянути вплив цього на аудиторську думку.
- Д2. Якщо офіційно призначений аудитор передає аудит суб'єкта господарювання державного сектору аудиторській фірмі приватного сектору та призначає на це завдання іншу аудиторську фірму, ніж ту, яка здійснювала аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання в попередньому періоді, це зазвичай не розцінюється як зміна аудиторів для офіційно призначеного аудитора. Залежно від характеру умов передачі завдання з аудиту може розглядатись як перше завдання з погляду аудитора приватного сектору при виконанні своїх обов'язків, тому в такому випадку застосовуються вимоги цього МСА.



*Залишки на початок періоду* (див. параграф бв)

- Д3. Характер та обсяг аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо залишків на початок періоду, залежать від таких чинників, як:
- Облікова політика, якої дотримувався суб'єкт господарювання.
  - Характер залишків на рахунках, класів операцій і розкриття інформації, а також ризики суттєвого викривлення фінансової звітності поточного періоду.
  - Значущість залишків на початок періоду для фінансової звітності поточного періоду.
  - Чи проводився аудит фінансової звітності попереднього періоду та, якщо це так, чи було модифіковано думку попереднього аудитора.
- Д4. 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.
- Д5. Відповідні етичні та професійні вимоги регламентують спілкування аудитора з попереднім аудитором.
- Д6. Для поточних активів і зобов'язань деякі аудиторські докази щодо залишків на початок періоду можуть бути отримані як частина аудиторських процедур поточного періоду. Наприклад, отримання оплати (оплата) дебіторської (кредиторської) заборгованості на початок періоду протягом поточного періоду надасть аудиторські докази її існування, а також прав і обов'язків, повноти та оцінки на початок періоду. У випадку запасів аудиторські процедури, що застосовуються у поточному періоді для залишків запасів на кінець поточного періоду, нададуть мало аудиторських доказів щодо наявних запасів на початок періоду. Саме тому можуть виявитися потрібними додаткові аудиторські процедури, а одна або кілька із зазначених нижче процедур можуть надати достатні та прийнятні аудиторські докази:
- спостереження за поточною інвентаризацією запасів і звірка її результатів із залишками на початок періоду;
  - проведення аудиторських процедур щодо оцінки запасів на початок періоду;
  - виконання аудиторських процедур щодо валових прибутків і закриття звітного періоду.

Д7. Щодо довгострокових активів і зобов'язань, таких як основні засоби, інвестиції та довгострокова заборгованість, деякі аудиторські докази можна отримати через перевірку облікових записів та іншої інформації, яка стосується залишків на початок періоду. В деяких випадках аудитор може мати змогу отримати аудиторські докази щодо залишків на початок періоду через підтвердження третіми особами, наприклад, для довгострокової заборгованості та інвестицій. В інших випадках аудитору може виявитися потрібним виконати додаткові аудиторські процедури.

### **Аудиторські висновки та звіт**

*Залишки на початок періоду* (див. параграф 10)

Д8. У МСА 705 встановлено вимоги та наведено поради стосовно обставин, які можуть призвести до модифікації аудиторської думки щодо фінансової звітності, типу думки відповідно до обставин та змісту аудиторського звіту, якщо вона модифікується. Неспроможність аудитора отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо залишків на початок періоду призводить до таких модифікацій думки в аудиторському звіті:

- а) умовно-позитивна думка або відмова від висловлення думки відповідно до обставин;
- б) крім випадків, коли це заборонено законодавчими або нормативними актами, умовно-позитивна думка або відмова від висловлення думки залежно від обставин щодо результатів основної діяльності та руху грошових коштів, якщо це доречно, та безумовно-позитивна думка про фінансовий стан.

У додатку наведено приклади аудиторських звітів.

*Модифікація думки в звіті попереднього аудитора* (див. параграф 13)

Д9. У деяких випадках модифікація думки попереднього аудитора може й не бути доречною та суттєвою для думки щодо фінансової звітності поточного періоду. Це може статися, якщо, наприклад, мало місце обмеження обсягу аудиту в попередньому періоді, але ситуація, яка спричинила таке обмеження, була виправлена у поточному періоді.

## Додаток

(див. параграф Д8)

### Приклади звітів аудитора з модифікованими думками

#### Приклад 1

Обставини, зазначені у параграфі Д8а, включають таке:

- Аудитор не спостерігав за інвентаризацією на початку поточного періоду і не зміг отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо залишків запасів на початок періоду.
- Можливий вплив нездатності отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо залишків запасів на початок періоду вважається суттєвим, але не є всеохоплюючим стосовно фінансових результатів та руху грошових коштів суб'єкта господарювання<sup>1</sup>.
- Фінансовий стан на кінець року подано достовірно.
- У цій конкретній юрисдикції законом або нормативними актами аудитору забороняється надавати висновок, який є умовно-позитивним стосовно фінансових результатів і руху грошових коштів та безумовно-позитивним щодо фінансового стану.

#### ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Відповідний адресат]

#### **Звіт щодо фінансової звітності<sup>2</sup>**

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC, що додається, яка включає звіт про фінансовий стан компанії на 31 грудня 20X1 р., звіт про сукупні прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, стислий огляд суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію.

*Відповідальність управлінського персоналу<sup>3</sup> за фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання цієї фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів

<sup>1</sup> Якщо, за сужденням аудитора, можливий вплив є суттєвим та всеохоплюючим стосовно фінансових результатів та руху грошових коштів, аудитор повинен відмовитися від висловлення думки щодо фінансових результатів та руху грошових коштів.

<sup>2</sup> Підзаголовок «Звіт щодо фінансової звітності» не потрібний, якщо не застосовується другий підзаголовок «Звіт щодо дотримання законодавчих і нормативних вимог».

<sup>3</sup> Або інший термін, який є доречним у контексті нормативно-правової бази в певній юрисдикції.

фінансової звітності<sup>4</sup> та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

#### *Відповідальність аудитора*

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання етичних норм, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання процедур для отримання аудиторських доказів стосовно сум і розкриття у фінансовій звітності. Відбір процедур залежить від судження аудитора, включаючи процедури оцінки ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання<sup>5</sup> суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>6</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та оцінку загального подання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що отримали достатні та прийнятні аудиторські докази для висловлення нашої умовно-позитивної думки.

#### *Підстава для висловлення умовно-позитивної думки*

Нас призначили аудиторами компанії 30 червня 20X1 р., тому ми не спостерігали за інвентаризацією на початку року. Нас не задовольнили

<sup>4</sup> Якщо управлінський персонал несе відповідальність за підготовку фінансової звітності, що є справедливою та достовірною, це можна викласти так: «Управлінський персонал несе відповідальність за підготовку фінансової звітності, що є справедливою та достовірною відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, та за такий...»

<sup>5</sup> У випадку, зазначеному у виносці 9, це можна викласти так: «під час оцінки цих ризиків аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки суб'єктом господарювання фінансової звітності, яка є справедливою та достовірною, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання».

<sup>6</sup> За обставин, якщо аудитор також несе відповідальність за висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю разом із висновком щодо фінансової звітності, це речення має бути таким: «під час оцінки цих ризиків аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам.» У випадку, зазначеному у виносці 9, це можна викласти так: «під час оцінки цих ризиків аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки суб'єктом господарювання фінансової звітності, що є справедливою та достовірною, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам.»

## ПЕРШІ ЗАВДАННЯ З АУДИТУ – ЗАЛИШКИ НА ПОЧАТОК ПЕРІОДУ

альтернативні методи щодо кількості запасів станом на 31 грудня 20X0 р. Оскільки залишки запасів на початок періоду застосовуються при визначенні фінансових результатів та руху грошових коштів, ми не змогли визначити, чи вимагалось б коригування прибутку за рік, за який подано дані, у звіті про сукупні доходи, та чистих грошових потоків від операційної діяльності у звіті про рух грошових коштів.

### *Умовно-позитивна думка*

На нашу думку, за винятком можливого впливу питання, зазначеного у параграфі «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки», фінансова звітність подає достовірно в усіх суттєвих аспектах (або справедливо та достовірно відображає) фінансовий стан компанії ABC станом на 31 грудня 20X1 р., її фінансові результати та рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

### *Інші питання*

Аудит фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X0 р., було виконано іншим аудитором, який висловив безумовно-позитивну думку щодо цих звітів 31 березня 20X1 р.

### **Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних вимог**

[форма та зміст цього розділу аудиторського звіту змінюються залежно від характеру інших обов'язків аудитора щодо надання звіту]

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

### Приклад 2

**Обставини, зазначені у параграфі Д8б, включають таке:**

- **Аудитор не спостерігав за інвентаризацією на початку поточного періоду і не зміг отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо залишків запасів на початок періоду.**
- **Можливий вплив нездатності отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо залишків запасів на початок періоду вважається суттєвим, але не є всеохоплюючим стосовно фінансових результатів і руху грошових коштів суб'єкта господарювання<sup>1</sup>.**
- **Фінансовий стан на кінець року подано достовірно.**
- **Надання висновку, що є умовно-позитивним стосовно фінансових результатів та руху грошових коштів і безумовно-позитивним щодо фінансового стану, є прийнятним за даних обставин.**

## ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Відповідний адресат]

### **Звіт щодо фінансової звітності<sup>2</sup>**

Ми провели аудит фінансової звітності компанії АВС, що додається, яка включає звіт про фінансовий стан компанії на 31 грудня 20X1 р., звіт про сукупні прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, стислий огляд суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію.

*Відповідальність управлінського персоналу<sup>3</sup> за фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання та достовірне подання цієї фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності<sup>4</sup> та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

<sup>1</sup> Якщо, за сужденням аудитора, можливий вплив є суттєвим та всеохоплюючим стосовно фінансових результатів та руху грошових коштів, аудитор повинен відмовитися від висловлення думки щодо фінансових результатів та руху грошових коштів.

<sup>2</sup> Підзаголовок «Звіт щодо фінансової звітності» не потрібний, якщо не застосовується другий підзаголовок «Звіт щодо дотримання законодавчих і нормативних вимог».

<sup>3</sup> Або інший термін, який є доречним у контексті нормативно-правової бази в певній юрисдикції.

<sup>4</sup> Якщо управлінський персонал несе відповідальність за підготовку фінансової звітності, що є справедливою та достовірною, це можна викласти так: «Управлінський персонал несе відповідальність за підготовку фінансової звітності, що є справедливою та достовірною відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, та за такий...»

### *Відповідальність аудитора*

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів нашого аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання процедур для отримання аудиторських доказів стосовно сум і розкриття інформації у фінансовій звітності. Відбір процедур залежить від судження аудитора, включаючи процедури оцінки ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання<sup>5</sup> суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>6</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятності облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та оцінку загального подання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що отримали достатні та прийнятні аудиторські докази для висловлення нашої безумовно-позитивної думки щодо фінансового стану та умовно-позитивної думки щодо фінансових результатів і руху грошових коштів.

### *Підстава для висловлення умовно-позитивної думки щодо фінансових результатів та руху грошових коштів*

Нас призначили аудиторами компанії 30 червня 20X1 р., тому ми не спостерігали за інвентаризацією на початку року. Нас не задовольнили альтернативні методи щодо кількості запасів станом на 31 грудня 20X0 р. Оскільки залишки запасів на початок періоду застосовуються при визначенні фінансових результатів та руху грошових коштів, ми не змогли визначити, чи вимагалось б коригування прибутку за рік, за який наведено дані, у звіті про

<sup>5</sup> У випадку, зазначеному у виносці 9, це можна викласти так: «під час оцінки цих ризиків аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки суб'єктом господарювання фінансової звітності, що є справедливою та достовірною, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання».

<sup>6</sup> За обставин, коли аудитор також несе відповідальність за висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю разом із висновком щодо фінансової звітності, це речення має бути викладено так: «під час оцінки цих ризиків аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам.» У випадку, зазначеному у виносці 9, це можна викласти так: «під час оцінки цих ризиків аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки суб'єктом господарювання фінансової звітності, що є справедливою та достовірною, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам.»

## ПЕРШІ ЗАВДАННЯ З АУДИТУ – ЗАЛИШКИ НА ПОЧАТОК ПЕРІОДУ

сукупні прибутки та збитки, та чистих грошових потоків від операційної діяльності в звіті про рух грошових коштів.

*Умовно-позитивна думка щодо фінансових результатів і руху грошових коштів*

На нашу думку, за винятком можливого впливу питання, зазначеного у параграфі «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки», звіт про сукупні доходи та звіт про рух грошових коштів подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або справедливо та достовірно відображають) фінансові результати та рух грошових коштів компанії АВС за рік, що минув на 31 грудня 20X1 р., відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

*Думка щодо фінансового стану*

На нашу думку, звіт про фінансовий стан подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або справедливо та достовірно відображає) фінансовий стан компанії АВС на 31 грудня 20X1 р. відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

*Інші питання*

Аудит фінансової звітності компанії АВС за рік, що закінчився 31 грудня 20X0 р., було виконано іншим аудитором, який висловив безумовно-позитивну думку щодо цієї звітності 31 березня 20X1 р.

### **Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних вимог**

[форма та зміст цього розділу аудиторського звіту змінюються залежно від характеру інших обов'язків аудитора щодо надання звіту]

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]



# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 520

## «АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

---

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Дата набрання чинності . . . . .	2
<b>Мета</b> . . . . .	3
<b>Визначення</b> . . . . .	4
<b>Вимоги</b>	
Аудиторські процедури по суті . . . . .	5
Аналітичні процедури, які допомагають при формулюванні загального висновку . . . . .	6
Розгляд результатів аналітичних процедур . . . . .	7
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Визначення аналітичних процедур . . . . .	Д1–Д3
Аналітичні процедури по суті . . . . .	Д4–Д16
Аналітичні процедури, які допомагають при формулюванні загального висновку . . . . .	Д17–Д19
Розгляд результатів аналітичних процедур . . . . .	Д20–Д21

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 520 «Аналітичні процедури» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 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. В МСА 315<sup>1</sup> висвітлюється використання аналітичних процедур як процедур оцінки ризиків. У МСА 330 містяться вимоги та рекомендації щодо характеру, часу й обсягу аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики; ці аудиторські процедури можуть включати також аналітичні процедури по суті<sup>2</sup>.

### Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

## Мета

3. Цілі аудитора такі:
  - а) отримати достатні та прийнятні аудиторські докази при виконанні аналітичних процедур по суті;
  - б) розробити та виконати аналітичні процедури наприкінці аудиту, які б допомогли аудитору в формулюванні загального висновку, чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб'єкта господарювання.

## Визначення

4. 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 (див. параграфи Д1–Д3).

## Вимоги

### Аудиторські процедури по суті

5. Під час розробки та виконання аудиторських процедур по суті або окремо, або разом із детальними тестами як процедурами по суті відповідно до вимог МСА 330<sup>3</sup> аудитор повинен (див. параграфи Д4–Д5):

<sup>1</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», параграф 6б.

<sup>2</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики», параграфи 6 і 18.

<sup>3</sup> МСА 330, параграф 18.

- а) визначити придатність конкретних аналітичних процедур по суті для таких тверджень із урахуванням оцінених ризиків суттєвого викривлення, а також детальних тестів, якщо такі є, для цих тверджень (див. параграфи Д6–Д11);
- б) оцінити достовірність даних, на які спирається аудитор під час попереднього розрахунку відображених сум або коефіцієнтів, беручи до уваги джерело, порівнянність, характер і відповідність доступної інформації, та заходи внутрішнього контролю за підготовкою фінансової звітності (див. параграфи Д12–Д14);
- в) здійснити попередні розрахунки відображених сум і коефіцієнтів та оцінити те, чи є вони достатньо точними для ідентифікації викривлення, яке окремо або разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності (див. параграф Д15);
- г) визначити обсяг будь-якої розбіжності відображених сум з очікуваними значеннями, яка є прийнятною і не потребує подальшого розгляду відповідно до вимог параграфа 7 (див. параграф Д16).

**Аналітичні процедури, які допомагають при формулюванні загального висновку**

- 6. Аудитор має розробити та виконати аналітичні процедури наприкінці аудиту, що допоможуть йому при формулюванні загального висновку про те, чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб'єкта господарювання (див. параграфи Д17–Д19).

**Розгляд результатів аналітичних процедур**

- 7. 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 такі розбіжності через:
  - а) звертання із запитом до управлінського персоналу та отримання відповідних аудиторських доказів щодо відповідей управлінського персоналу;
  - б) виконання інших аудиторських процедур, які будуть потрібними за таких обставин (див. параграфи Д20–Д21).

\* \* \*

**Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

**Визначення аналітичних процедур (див. параграф 4)**

- Д1. Аналітичні процедури включають розгляд і порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання з:

## АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ

- порівняльною інформацією за попередні періоди;
- очікуваними результатами суб'єкта господарювання, зокрема бюджетом або прогнозами чи попередніми розрахунками аудитора, наприклад оцінкою амортизації;
- аналогічною інформацією для галузі, наприклад, порівняння відношення продажів і дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання із середніми показниками у цій галузі або в інших суб'єктах господарювання порівнянного розміру, що працюють у такій самій галузі.

Д2. Аналітичні процедури включають також розгляд зв'язків:

- між елементами фінансової інформації, які б, як очікується, відповідали передбачуваній картині, що ґрунтується на попередньому досвіді суб'єкта господарювання, наприклад відсотки валового прибутку;
- між фінансовою та відповідною нефінансовою інформацією, наприклад витратами на заробітну плату та кількістю найманих працівників.

Д3. Для виконання аналітичних процедур можуть використовуватися різні методи. Ці методи варіюються від виконання простих порівнянь до здійснення комплексного аналізу з використанням сучасних статистичних методів. Аналітичні процедури можна застосовувати до консолідованої фінансової звітності, компонентів і окремих елементів інформації.

### **Аналітичні процедури по суті (див. параграф 5)**

Д4. Аудиторськими процедурами по суті на рівні тверджень можуть бути детальні тести, аналітичні процедури по суті або те й інше разом. Рішення про те, які аудиторські процедури використовувати, в тому числі питання про доречність використання аналітичних процедур по суті, ґрунтується на професійному судженні аудитора щодо очікуваної ефективності та дієвості наявних аудиторських процедур для зменшення аудиторського ризику на рівні твердження до прийнятно низького рівня.

Д5. Аудитор може звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо наявності та достовірності інформації, необхідної для застосування аналітичних процедур по суті, і результатів будь-яких подібних аналітичних процедур, виконаних суб'єктом господарювання. Ефективним може виявитися використання аналітичних даних, підготовлених управлінським персоналом, за умови, що аудитор переконаний, що ці дані належно підготовлені.

*Прийнятність конкретних аналітичних процедур для даних тверджень*  
(див. параграф 5а)

- Д6. Аналітичні процедури по суті, як правило, більше застосовуються до великих обсягів операцій, що є передбачуваними в часі. Застосування запланованих аналітичних процедур ґрунтується на припущенні, що взаємозв'язки між даними існують і будуть існувати за відсутності відомих умов, які вимагають протилежного. В будь-якому разі прийнятність конкретної аналітичної процедури залежатиме від оцінки аудитором того, наскільки ефективною вона буде для виявлення викривлення, яке окремо або разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності.
- Д7. У деяких випадках навіть проста модель прогнозування може бути ефективною як аналітична процедура. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання має певну кількість найманих працівників із фіксованими ставками заробітної плати протягом усього періоду, аудитор зможе використати ці дані для оцінки загальної суми заробітної плати за період із високим ступенем точності, тим самим отримуючи аудиторські докази для важливої статті у фінансовій звітності та зменшуючи необхідність проведення детальних тестів щодо загальної суми заробітної плати. Застосування загальновизнаних торговельних показників (наприклад, коефіцієнтів прибутку для різних типів роздрібних торговельних суб'єктів господарювання) часто може виявитись ефективним для використання в аналітичних процедурах по суті для отримання доказів, що підтверджують обґрунтованість відображених сум.
- Д8. Різні типи аналітичних процедур забезпечують різні рівні впевненості. Аналітичні процедури, пов'язані, приміром, з прогнозуванням загального доходу від оренди будівлі, розділеної на квартири, з огляду на ставки орендної плати, кількість квартир і відсоток незаселених квартир можуть надати переконливі докази й усунути необхідність подальшого підтвердження детальних тестів за умови, що всі елементи будуть належно підтвержені. І навпаки, розрахунок і зіставлення відсотка валового прибутку як засоби підтвердження обсягу валового прибутку можуть надати менш переконливі докази, проте корисні підтвердження в разі їх використання в поєднанні з іншими аудиторськими процедурами.
- Д9. Визначення прийнятності конкретних аналітичних процедур по суті залежить від характеру твердження та оцінки аудитором ризику суттєвого викривлення. Наприклад, якщо заходи внутрішнього контролю щодо обробки замовлень клієнтів є неповними, то аудитор може більше покладатися на детальні тести, ніж на аналітичні процедури по суті, для тверджень, пов'язаних із дебіторською заборгованістю.
- Д10. Конкретні аналітичні процедури по суті також можуть вважатися відповідними, якщо для таких самих тверджень проводяться детальні

тести. Наприклад, при отриманні аудиторських доказів щодо твердження оцінки залишків дебіторської заборгованості аудитор може застосувати аналітичні процедури для класифікації заборгованості за строками оплати на додаток до виконання детальних тестів щодо подальших грошових надходжень для визначення можливості стягнення дебіторської заборгованості.

Міркування стосовно суб'єктів господарювання державного сектору

Д11. Взаємозв'язки між окремими статтями фінансової звітності, які традиційно використовуються під час аудиту приватних суб'єктів господарювання, не завжди можуть бути прийнятними в разі аудиту суб'єктів господарювання державного сектору, урядових організацій або інших некомерційних суб'єктів державного сектору; наприклад, у багатьох суб'єктів господарювання державного сектору може бути невеликий прямий зв'язок між доходами та витратами. Крім того, оскільки витрати на придбання активів можуть не капіталізуватися, може не існувати ніякого зв'язку між витратами, наприклад, на придбання матеріально-виробничих запасів і основних засобів та загальною сумою цих активів, відображеною у фінансовій звітності. Крім того, галузеві або статистичні дані для порівняльного аналізу можуть бути недоступними в державному секторі. Однак прийнятними можуть виявитися інші зв'язки, наприклад відмінності у вартості будівництва кілометра дороги або кількості придбаних транспортних засобів порівняно зі списаними.

*Достовірність даних* (див. параграф 5б)

Д12. На достовірність даних впливає їхній характер та джерело надходження; достовірність залежить також від обставин, за яких ці дані було отримано. Виходячи з цього при визначенні того, чи є дані достовірними для цілей розробки аналітичних процедур по суті, суттєвим є таке:

- а) джерело наявної інформації. Наприклад, інформація може вважатися більш достовірною, якщо її отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання<sup>4</sup>;
- б) порівнянність наявної інформації. Наприклад, дані для галузі в цілому, можливо, потрібно буде доповнити, щоб зробити їх порівнянними з подібними даними такого суб'єкта господарювання, який виробляє і продає спеціалізовані товари;
- в) характер і прийнятність інформації. Наприклад, чи бюджети створювалися скоріше як очікувані результати, ніж цілі, яких необхідно досягнути;
- г) заходи внутрішнього контролю за підготовкою інформації, розроблені для забезпечення її повноти, точності та достовірності.

<sup>4</sup> МСА 500 «Аудиторські докази», параграф Д31.

Наприклад, заходи внутрішнього контролю за підготовкою, розглядом і виконанням бюджетів.

- Д13. Аудитор може розглянути необхідність тестування операційної ефективності заходів внутрішнього контролю (якщо такі є) за підготовкою суб'єктом господарювання інформації, що використовується аудитором під час виконання аналітичних процедур по суті у відповідь на оцінені ризики. Якщо ці заходи внутрішнього контролю є ефективними, аудитор зазвичай має більшу впевненість у достовірності інформації та відповідно у результатах аналітичних процедур. Операційну ефективність заходів внутрішнього контролю за нефінансовою інформацією часто можна тестувати під час виконання інших тестів заходів внутрішнього контролю. Наприклад, впроваджуючи заходи внутрішнього контролю за оформленням рахунків-фактур, суб'єкт господарювання може включити заходи внутрішнього контролю за реєстрацією продажів поштучно. За таких обставин аудитор може протестувати операційну ефективність заходів внутрішнього контролю за реєстрацією продажів поштучно разом із тестуванням операційної ефективності заходів внутрішнього контролю за оформленням рахунків-фактур. З іншого боку, аудитор може розглянути питання, чи підлягає інформація тестуванню. В МСА 500 встановлено вимоги й надано рекомендації щодо визначення аудиторських процедур, які слід виконати стосовно інформації, яку буде використано для аналітичних процедур по суті<sup>5</sup>.
- Д14. Питання, що розглядаються в параграфах Д12а–Д12г, є доречними незалежно від того, чи аудитор здійснює аналітичні процедури по суті щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання на кінець періоду чи на проміжну дату, плануючи виконати аналітичні процедури по суті для того періоду, що залишається. В МСА 330 встановлено вимоги й надано рекомендації щодо процедур по суті, які виконуються на проміжну дату<sup>6</sup>.

*Оцінювання, чи є попередня оцінка достатньо точною (див. параграф 5в)*

- Д15. До питань, доречних для оцінювання аудитором, чи можна здійснити достатньо точно попередню оцінку для ідентифікації викривлення, яке разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності, належать:
- Точність, з якою можна передбачити очікувані результати аналітичних процедур по суті. Наприклад, аудитор може очікувати більшої послідовності при порівнянні маржі валового прибутку по періодах, ніж при порівнянні дискреційних витрат, таких як витрати на дослідження або рекламу.

<sup>5</sup> МСА 500, параграф 10.

<sup>6</sup> МСА 330, параграфи 22–23.

- Ступінь, до якого можна деталізувати інформацію. Наприклад, аналітичні процедури по суті можуть бути більш ефективними у застосуванні до фінансової інформації щодо окремих ділянок роботи або до фінансової звітності компонентів суб'єкта господарювання, що провадить різнобічну діяльність, ніж у застосуванні до фінансової звітності такого суб'єкта господарювання в цілому.
- Наявність як фінансової, так і нефінансової інформації. Наприклад, аудитор може розглянути питання про те, чи наявна фінансова інформація, така як бюджети або прогнози, та нефінансова інформація, така як кількість вироблених або проданих одиниць товару, для розробки аналітичних процедур по суті. Якщо така інформація наявна, аудитор також може розглянути її достовірність, як зазначено у параграфах Д12–Д13 вище.

*Прийнятна сума відмінності відображених у звітності сум від очікуваних величин (див. параграф 5г)*

Д16. На визначення аудитором суми відмінності від очікування, яка може бути прийнятною без подальшого розгляду, впливає суттєвість<sup>7</sup> і відповідність потрібному рівню впевненості, враховуючи можливість того, що викривлення окремо або в сукупності з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності. В МСА 330 від аудитора вимагається отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим вища оцінка аудиторського ризику<sup>8</sup>. Отже, якщо оцінений ризик збільшується, розмір різниці, що вважається прийнятною без подальшого розгляду, зменшується для досягнення бажаного рівня переконливості доказів<sup>9</sup>.

**Аналітичні процедури, які допомагають при формулюванні загального висновку (див. параграф 6)**

Д17. Висновки за результатами аналітичних процедур, розроблених і виконаних відповідно до вимог параграфа 6, призначені для підтвердження висновків, що були сформульовані під час аудиту окремих компонентів або елементів фінансової звітності. Це допомагає аудитору зробити розумні висновки, на основі яких ґрунтується остаточний аудиторський висновок.

Д18. Результати таких аналітичних процедур можуть ідентифікувати раніше невизнаний ризик суттєвого викривлення. За таких обставин МСА 315 вимагає від аудитора перегляду аудиторської оцінки ризиків суттєвого викривлення і внесення відповідних змін у заплановані подальші аудиторські процедури<sup>10</sup>.

<sup>7</sup> МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», параграф Д13.

<sup>8</sup> МСА 330, параграф 7б.

<sup>9</sup> МСА 330, параграф Д19.

<sup>10</sup> МСА 315, параграф 31.



## АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ

Д19. Аналітичні процедури, які виконуються відповідно до вимог параграфа 6, можуть бути подібними до тих, які використовувалися б як процедури оцінки ризиків.

### **Розгляд результатів аналітичних процедур** (див. параграф 7)

Д20. 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.

Д21. 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.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 530

## «АУДИТОРСЬКА ВИБІРКА»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

---

*Параграф*

#### **Вступ**

Сфера застосування цього МСА . . . . . 1–2

Дата набрання чинності . . . . . 3

**Мета** . . . . . 4

**Визначення** . . . . . 5

#### **Вимоги**

Організація вибірки, обсяг і відбір статей вибірки . . . . . 6–8

Виконання аудиторських процедур . . . . . 9–11

Характер і причина відхилень та викривлень . . . . . 12–13

Прогнозна оцінка викривлень . . . . . 14

Оцінка результатів аудиторської вибірки . . . . . 15

#### **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

Визначення . . . . . Д1–Д3

Організація вибірки, обсяг і відбір статей вибірки . . . . . Д4–Д13

Виконання аудиторських процедур . . . . . Д14–Д16

Характер і причина відхилень та викривлень . . . . . Д17

Прогнозна оцінка викривлень . . . . . Д18–Д20

Оцінка результатів аудиторської вибірки . . . . . Д21–Д23

Додаток 1. Стратифікація та вибірка на основі вартісної величини

Додаток 2. Приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки  
для тестів заходів контролю

Додаток 3. Приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки  
для детального тестування

Додаток 4. Методи відбору елементів вибірки

---

## АУДИТОРСЬКА ВИБІРКА

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 530 «Аудиторська вибірка» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## **Вступ**

### **Сфера застосування цього МСА**

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) застосовується в тому разі, якщо аудитор прийняв рішення використати аудиторську 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.
2. Цей МСА доповнює МСА 500<sup>1</sup>, 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. В МСА 500 надано поради щодо засобів, доступних аудитору для відбору статей для тестування, одним із яких є аудиторська вибірка.

### **Дата набрання чинності**

3. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

## **Мета**

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

## **Визначення**

5. У цьому МСА наведені далі терміни мають такі значення:
  - а) Аномалія – викривлення або відхилення, яке очевидно не є репрезентативним для викривлень або відхилень у генеральній сукупності.
  - б) Аудиторська вибірка (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.
  - в) Генеральна сукупність – вся множина даних, із якої здійснюють вибірку і за якою аудитор має намір зробити висновки.
  - г) Допустима норма відхилення – визначена аудитором норма відхилення від установлених процедур внутрішнього контролю, за якою аудитор намагається отримати належний рівень впевненості в

<sup>1</sup> МСА 500 «Аудиторські докази».

тому, що фактичний показник відхилення у генеральній сукупності не перевищує норму відхилення, яку встановив аудитор.

- д) 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.
- е) Елемент вибірки – окремі елементи, що становлять генеральну сукупність (див. параграф Д2).
- є) Ризик вибірки – ризик того, що висновок аудитора, зроблений на основі вибірки, відрізнятиметься від висновку, який можна було б зробити, застосувавши до всієї генеральної сукупності такі самі аудиторські процедури. Ризик вибірки може призвести до двох видів хибних висновків:
  - і) у разі тесту заходів контролю – що заходи контролю ефективніші, ніж є насправді, або в разі тесту деталей – що суттєве викривлення не існує, коли фактично воно є. Аудитор, насамперед, повинен звернути увагу на цей тип хибного висновку, оскільки такий висновок впливає на результативність аудиту і може з більшою ймовірністю призвести до висловлення неналежної аудиторської думки;
  - ii) у разі тесту заходів контролю – що заходи контролю менш ефективні, ніж є насправді, або у випадку тесту деталей – що суттєве викривлення існує, якщо фактично його немає. Такий тип помилкового висновку впливає на ефективність аудиту, оскільки в такому випадку виникає потреба у виконанні додаткової роботи для визначення того, що початкові висновки були неправильними.
- ж) Ризик, не пов'язаний з вибіркою – ризик того, що аудитор дійде помилкового висновку з будь-якої причини, не пов'язаної з ризиком вибірки (див. параграф Д1).
- з) Статистична вибірка – підхід до здійснення вибірки, який має такі характерні риси:
  - і) випадковий вибір елементів вибірки; та
  - ii) використання теорії ймовірностей для оцінки результатів вибірки, у тому числі оцінка ризику вибірки.

Підхід до здійснення вибірки, якому не властиві характеристики, визначені у пунктах і та ii, вважають нестатистичною вибіркою.

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

## **Вимоги**

### **Організація вибірки, обсяг і відбір статей вибірки**

6. Розробляючи аудиторську вибірку, аудитор повинен враховувати мету аудиторської процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої буде здійснюватися вибірка (див. параграфи Д4–Д9).
7. Аудитор повинен визначити розмір вибірки, достатній для зменшення ризику вибірки до прийнятно низького рівня (див. параграфи Д10–Д11).
8. Аудитор повинен відібрати статті для вибірки так, щоб кожен елемент вибірки мав шанс бути відібраним (див. параграфи Д12–Д13).

### **Виконання аудиторських процедур**

9. Аудитор повинен виконати аудиторські процедури відповідно до мети аудиту щодо кожної відібраної статті.
10. Якщо аудиторська процедура є непринятною для відібраної статті, аудитор повинен виконати процедуру щодо іншої статті (див. параграф Д14).
11. Якщо аудитор не може застосувати заплановані аудиторські процедури або прийнятні альтернативні процедури до відібраної статті, він повинен розглядати цю статтю як таку, що містить відхилення від установленого контролю (у разі тестів контролю) або викривлення (у разі детального тестування) (див. параграфи Д15–Д16).

### **Характер і причина відхилень та викривлень**

12. Аудитор повинен розглянути характер та причину будь-яких ідентифікованих відхилень і викривлень та оцінити їх можливий вплив на мету аудиторської процедури й інші сфери аудиту (див. параграф Д17).
13. У дуже рідкісних випадках, якщо аудитор вважає, що викривлення або відхилення, знайдені у вибірці, є аномалією, він повинен отримати високий рівень впевненості про те, що це викривлення або відхилення не є репрезентативним для всієї генеральної сукупності. Аудитор повинен отримати цей рівень впевненості через виконання додаткових аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, що викривлення або відхилення не впливають на іншу частину генеральної сукупності.

### **Прогнозна оцінка викривлень**

14. Для детальних тестів аудитор повинен спроектувати викривлення, виявлені у вибірці, на генеральну сукупність (див. параграфи Д18–Д20).

### **Оцінка результатів аудиторської вибірки**

15. Аудитор повинен оцінити:
  - а) результати вибірки (див. параграфи Д21–Д22); та

- б) чи надало використання аудиторської вибірки достатні підстави для висновків щодо генеральної сукупності, яка пройшла тестування (див. параграф Д23).

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

### **Визначення**

*Ризик, не пов'язаний із вибіркою* (див. параграф 5є)

- Д1. Прикладами ризику, не пов'язаного з вибіркою, можуть бути використання невідповідних аудиторських процедур або неправильне трактування аудиторських доказів та невиявлення викривлення або відхилення.

*Елемент вибірки* (див. параграф 5д)

- Д2. 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.

*Допустиме викривлення* (див. параграф 5г)

- Д3. При розробці вибірки аудитор визначає допустиме викривлення для оцінки ризику того, що сукупність викривлень, кожне з яких не є суттєвим, може викликати суттєве викривлення фінансової звітності, та створення різниці на можливі невиявлені викривлення. Допустиме викривлення – це застосування робочого рівня суттєвості, як визначено в МСА 320<sup>2</sup>, до конкретної процедури вибірки. Допустиме викривлення може мати таку саму величину, як і робочий рівень суттєвості, або бути нижчим за нього.

### **Організація вибірки, обсяг і відбір статей вибірки**

*Організація вибірки* (див. параграф 6)

- Д4. Аудиторська вибірка дає змогу аудитору отримати й оцінити аудиторські докази щодо деяких характеристик статей, відібраних для формулювання або допомоги в формулюванні висновку стосовно генеральної сукупності, з якої робилася вибірка. Аудиторську вибірку можна застосовувати з використанням нестатистичного або статистичного підходу до неї.
- Д5. Розроблюючи аудиторську вибірку, аудитор враховує конкретну мету, якої він хоче досягнути, та поєднання аудиторських процедур, яке, ймовірно, найкраще сприятиме досягненню цієї мети. Розгляд характеру

<sup>2</sup> МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», параграф 9.

- аудиторських доказів, пошук яких проводиться, і можливих обставин відхилень або викривлень чи інших характеристик, що стосуються цих аудиторських доказів, допоможе аудитору визначити, що собою являє відхилення або викривлення та яку генеральну сукупність використати для вибірки. Відповідно до вимог параграфу 10 МСА 500, здійснюючи аудиторську вибірку, аудитор виконує аудиторські процедури отримання доказів, що генеральна сукупність, з якої робиться аудиторська вибірка, є повною.
- Д6. Розгляд аудитором мети аудиторської процедури відповідно до вимог параграфу 6 включає чітке розуміння, що є відхиленням або викривленням, для того, щоб лише всі ті умови, які є доречними для мети аудиторської процедури, було включено в оцінку відхилень або проєкцію викривлень. Наприклад, при детальному тестуванні існування дебіторської заборгованості, тобто підтвердженнь, що платежі, здійснені покупцями до дати підтвердження, але отримані невдовзі після цієї дати, не вважаються викривленнями. Крім того, запис на рахунку не того покупця не впливає на загальну суму дебіторської заборгованості. Саме тому це не слід розглядати як викривлення, оцінюючи результати вибірки цієї конкретної аудиторської процедури, навіть якщо це може мати значний вплив на інші сфери аудиту, наприклад оцінку ризику шахрайства або адекватність створеного резерву на сумнівну заборгованість.
- Д7. Розглядаючи характеристики генеральної сукупності для тестів заходів контролю, аудитор оцінює очікувану норму відхилення, ґрунтуючись на своєму розумінні відповідних заходів контролю або на перевірці незначної кількості статей у генеральній сукупності. Ця оцінка робиться для конструювання аудиторської вибірки та визначення обсягу вибірки. Наприклад, якщо очікувана норма відхилення неприйнятно висока, аудитор може прийняти рішення не виконувати тести заходів контролю. Аналогічно цьому для детальних тестів аудитор оцінює очікуване викривлення в генеральній сукупності. Якщо очікуване викривлення є великим, при виконанні детальних тестів може виявитися доречним зробити повну перевірку або використати вибірку великого обсягу.
- Д8. Розглядаючи характеристики генеральної сукупності, з якої здійснюватиметься вибірка, аудитор може визначити, що доречним буде використання стратифікації або відбору на основі вартісної величини. В додатку 1 надано додаткові матеріали щодо стратифікації та відбору на основі вартісної величини.
- Д9. Рішення про використання статистичного чи нестатистичного підходу до вибірки є предметом судження аудитора; однак обсяг вибірки не є критерієм для вибору між статистичним та нестатистичним підходами.



*Обсяг вибірки* (див. параграф 7)

- Д10. Ступінь ризику вибірки, який аудитор готовий прийняти, впливає на необхідний її обсяг. Чим нижчий ризик аудитор готовий прийняти, тим більшим має бути обсяг вибірки.
- Д11. Обсяг вибірки можна визначити через використання статистичної формули або професійного судження. В додатках 2 і 3 описано впливи, які зазвичай мають різні чинники на визначення обсягу вибірки. Якщо обставини подібні, то й вплив на обсяг вибірки чинників, наведених у додатках 2 і 3, буде аналогічним незалежно від того, який підхід використовується – статистичний чи нестатистичний.

*Відбір статей для тестування* (див. параграф 8)

- Д12. При статистичній вибірці статті для вибірки відбираються так, щоб у кожного елемента вибірки був шанс потрапити в неї. При нестатистичній вибірці для відбору елементів вибірки використовується професійне судження. Оскільки метою вибірки є надання аудитору основи для формування висновку щодо генеральної сукупності, з якої й робилася вибірка, для аудитора важливо підібрати репрезентативну вибірку, вибираючи такі її елементи, характеристики яких типові для генеральної сукупності, попереджуючи в такий спосіб помилки.
- Д13. Основними методами відбору елементів вибірки є випадковий відбір, систематичний відбір та відбір наздогад. Кожен із цих методів розглядається в додатку 4.

**Виконання аудиторських процедур** (див. параграфи 10 – 11)

- Д14. Прикладом, коли необхідно виконати процедуру щодо замішувальної статті, є випадок, коли при тестуванні надання дозволу платежу відібрано анульований чек; якщо аудитор переконався, що чек було анульовано в належний спосіб і це не є відхиленням, перевіряється інший відповідно відібраний документ.
- Д15. Прикладом випадку, коли аудитор не може застосувати заплановану аудиторську процедуру щодо відібраної статті, є ситуація, коли документацію, що стосується цієї статті, було втрачено.
- Д16. Прикладом прийнятної альтернативної процедури може бути перевірка наступних прибуткових ордерів разом із доказами джерела походження прибутку та статей, для розрахунку за якими його було отримано, якщо не було отримано відповіді на запит аудитора щодо позитивного підтвердження.

**Характер і причина відхилень та викривлень** (див. параграф 12)

- Д17. Аналізуючи ідентифіковані відхилення та викривлення, аудитор може побачити, що багато з них мають спільні характеристики, наприклад тип операцій, місце, номенклатура виробів або період часу. За таких обставин

аудитор може прийняти рішення ідентифікувати всі статті генеральної сукупності, які мають загальну характеристику, та розширити аудиторські процедури на ці статті. Крім того, такі відхилення або викривлення можуть бути навмисними і вказувати на можливість шахрайства.

**Прогнозна оцінка викривлень** (див. параграф 14)

- Д18. Від аудитора вимагається спроектувати викривлення на генеральну сукупність для отримання широкої картини масштабу викривлення, проте такої проєкції може виявитися недостатньо для визначення суми, яку необхідно записати.
- Д19. Якщо було визначено, що викривлення є аномалією, її можна не враховувати при проєкції викривлень на генеральну сукупність. Однак вплив будь-якого такого викривлення, якщо його не виправлено, слід враховувати разом із проєкцією неаномальних викривлень.
- Д20. Для тестів заходів контролю не потрібна явна проєкція відхилень, оскільки норма відхилення вибірки є також прогнозою нормою відхилення для генеральної сукупності у цілому. В МСА 330<sup>3</sup> надано поради щодо дій у разі виявлення відхилень у заходах контролю, на які аудитор планував покластися.

**Оцінка результатів аудиторської вибірки** (див. параграф 15)

- Д21. Для тестів заходів контролю неочікувано висока норма відхилення вибірки може призвести до підвищення оціненого ризику суттєвого викривлення, якщо не отримано подальших аудиторських доказів, що обґрунтовують початкову оцінку. У разі детальних тестів неочікувано висока кількість викривлень у вибірці може змусити аудитора вважати, що клас операцій або залишок на рахунок є суттєво викривленим за відсутності подальших аудиторських доказів, що суттєвого викривлення не існує.
- Д22. У разі детального тестування прогнозоване викривлення разом з аномальним викривленням, якщо таке наявне, є кращою попередньою оцінкою викривлення в генеральній сукупності. Якщо прогнозоване викривлення разом із аномальним викривленням, якщо таке є, перевищують допустиме викривлення, вибірка не надає достатніх підстав для висновків щодо генеральної сукупності, яка тестувалася. Чим ближче сумарно прогнозоване викривлення разом із аномальним викривленням до допустимого викривлення, тим більша вірогідність того, що дійсне викривлення в генеральній сукупності може перевищити допустиме. Крім того, якщо прогнозоване викривлення перевищує очікуване аудитором викривлення, що використовувалося при визначенні обсягу вибірки, аудитор може дійти висновку про існування неприйняттого

<sup>3</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики», параграф 17.

ризик вибірки, оскільки дійсне викривлення в генеральній сукупності може перевищити допустиме. Врахування результатів інших аудиторських процедур допоможе аудитору оцінити ризик перевищення допустимого викривлення над дійсним викривленням у генеральній сукупності, а цей ризик можна зменшити через отримання додаткових аудиторських доказів.

Д23. Якщо аудитор доходить висновку, що аудиторська вибірка не надає достатніх підстав для висновків щодо генеральної сукупності, яка тестувалася, він може:

- звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо вивчення ідентифікованого викривлення та можливості існування інших викривлень, а також здійснити будь-які необхідні коригування; або
- модифікувати характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур для якнайкращого отримання потрібної впевненості. Наприклад, у випадку тестування заходів контролю аудитор може збільшити обсяг вибірки, провести тестування альтернативного заходу контролю або внести зміни у відповідні аудиторські процедури по суті.

**Додаток 1**

(див. параграф Д8)

**Стратифікація та вибірка на основі вартісної величини**

Розглядаючи характеристики генеральної сукупності, з якої буде відбиратися вибірка, аудитор може вирішити, що прийнятним буде відбір на основі стратифікації чи вартісної величини. В цьому додатку надано поради аудитору щодо застосування методів стратифікації або вибірки на основі вартісної величини.

**Стратифікація**

1. Ефективність аудиту можна підвищити, якщо аудитор проведе стратифікацію генеральної сукупності через поділ її на дискретні субсукупності за певними ознаками. Метою стратифікації є зменшення варіативності статей у рамках кожної страти та зменненні внаслідок цього обсягу вибірки без збільшення ризику вибірки.
2. При виконанні детального тестування генеральна сукупність часто стратифікується за грошовою вартістю. Це дає змогу приділити більше уваги під час аудиту статтям з більшою грошовою вартістю, оскільки саме ці статті можуть містити найбільше потенційне викривлення з погляду завищення. Аналогічно цьому генеральну сукупність можна стратифікувати за конкретною ознакою, що вказує на підвищений ризик викривлення; наприклад, під час тестування резерву на сумнівну заборгованість залишки можна стратифікувати за часом їх виникнення.
3. Результати аудиторських процедур, застосованих до будь-якої вибірки статей однієї страти, можуть поширюватися лише на статті, які становлять цю страту. Для висновку щодо всієї генеральної сукупності аудитору потрібно розглянути ризик суттєвого викривлення стосовно будь-яких інших страт, що складають всю генеральну сукупність. Наприклад, 20% статей генеральної сукупності можуть мати до 90% вартості залишку на рахунку. Аудитор може вирішити перевірити вибірку цих статей. Він оцінює результати цієї вибірки і робить висновок на основі 90%, не враховуючи ті 10%, що залишилися (щодо яких буде використовуватися подальша вибірка або інші способи отримання аудиторських доказів, якщо вони не вважатимуться несуттєвими).
4. Якщо клас операцій або залишку на рахунку було поділено на страти, викривлення поширюється на кожну страту окремо. Поширені на кожну страту викривлення об'єднуються для розгляду можливого впливу викривлень на весь клас операцій або залишку на рахунку.

**Вибірка на основі вартісної величини**

5. При виконанні детальних тестів може виявитись ефективним ідентифікувати елемент вибірки як окремі монетарні одиниці, що

## АУДИТОРСЬКА ВИБІРКА

складають генеральну сукупність. Відібравши конкретні монетарні одиниці з генеральної сукупності, наприклад залишок дебіторської заборгованості, аудитор може дослідити конкретні статті, наприклад окремі залишки, що містять ці монетарні одиниці. Однією з переваг такого підходу до визначення елемента вибірки є спрямування аудиторської роботи на статті з більшою вартістю, оскільки вони мають більше шансів бути відібраними, і це може призвести до зменшення обсягу вибірки. Такий підхід можна застосовувати разом із систематичним методом відбору елементів вибірки (описаним у додатку 4); він є найефективнішим при вибірці статей методом відбору для цілей випадкової вибірки.

**Додаток 2**

(див. параграф Д11)

**Приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки для тестів заходів контролю**

Нижче наведено чинники, 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 ризики.

<b>ЧИННИК</b>	<b>ВПЛИВ НА ОБСЯГ ВИБІРКИ</b>	
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,

ЧИННИК	ВПЛИВ НА ОБСЯГ ВИБІРКИ	
		які мають враховуватися аудитором при розгляді очікуваної норми відхилення, включають розуміння аудитором бізнесу суб'єкта господарювання (зокрема, процедури оцінки ризиків, що виконуються для отримання розуміння внутрішнього контролю), зміни в складі персоналу або у внутрішньому контролі, результати аудиторських процедур, що виконувались у попередні періоди, та результати інших 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 в генеральній сукупності	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

АУДИТОРСЬКА ВИБІРКА

*Закінчення*

<b>ЧИННИК</b>	<b>ВПЛИВ НА ОБСЯГ ВИБІРКИ</b>	
5. Збільшення кількості елементів вибірки в генеральній сукупності	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



**Додаток 3**

(див. параграф Д11)

**Приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки для  
детального тестування**

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

<b>ЧИННИК</b>	<b>ВПЛИВ НА ОБСЯГ ВИБІРКИ</b>	
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 невиявлення, і він має більше покладатись на процедури по суті. Чим більше аудиторських доказів отримано в результаті детального тестування (тобто чим нижчий ризик невиявлення), тим більшим має бути обсяг вибірки



<b>ЧИННИК</b>	<b>ВПЛИВ НА ОБСЯГ ВИБІРКИ</b>	
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 невиявлення 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 аудитором, 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

ЧИННИК	ВПЛИВ НА ОБСЯГ ВИБІРКИ	
		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 це прийнятно	Зменшення	За наявності широких меж (варіативності) монетарного обсягу статей у генеральній сукупності може виявитися 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 прийнятних аудиторських доказів (однак якщо використовувати вибірку по монетарних одиницях, збільшення монетарної вартості генеральної сукупності призводить до збільшення



## АУДИТОРСЬКА ВИБІРКА

*Закінчення*

<b>ЧИННИК</b>	<b>ВПЛИВ НА ОБСЯГ ВИБІРКИ</b>	
		обсягу вибірки, якщо це не компенсується пропорційним збільшенням суттєвості для фінансової звітності в цілому [та, якщо це застосовно, рівня або рівнів суттєвості для конкретних класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації]

**Додаток 4**

(див. параграф Д13)

**Методи відбору елементів вибірки**

Існує багато методів відбору елементів вибірки. Основними з них є:

- а) випадковий відбір (наприклад, із застосуванням генератора випадкових чисел або таблиць випадкових чисел);
- б) 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. Хоча вихідна точка може вибиратись безсистемно, вибірка цілком імовірно матиме більш випадковий характер, якщо вона визначається з використанням комп'ютерного генератора випадкових чисел або таблиць випадкових чисел. Якщо аудитор використовує систематичний відбір, йому може бути потрібним визначити, які елементи вибірки в генеральній сукупності структуровані так, що інтервал вибірки не збігається з певною особливістю структури генеральної вибірки;
- в) відбір монетарних елементів – один із різновидів відбору на основі вартісної величини (як викладено в додатку 1), при якому обсяг вибірки, відбір та оцінка призводять до висновку в монетарних сумах;
- г) відбір наздогад, коли аудитор відбирає вибірку без будь-якої структуризації. Хоча при цьому не використовується ніяка методика структуризації, аудитору необхідно уникати будь-якої свідомої упередженості або передбачуваності (наприклад, уникати складних для ідентифікації статей або завжди відбирати чи уникати відбирати перші або останні записи на сторінці), тим самим намагаючись забезпечити, що всі статті генеральної сукупності мають шанс бути відібраними. Відбір наздогад неприйнятний при використанні статистичної відбірки;
- д) відбір груп включає відбір групи (груп) суміжних статей із генеральної вибірки. Відбір груп зазвичай не використовується при аудиторській вибірці, оскільки більшість генеральних сукупностей структуровано так, що послідовно розміщені статті можуть мати подібні відносно одна одної характеристики, які при цьому будуть відрізнятися від характеристик інших статей генеральної сукупності. Хоча в деяких випадках перевірка групи статей може виявитись прийнятною аудиторською процедурою, такий метод рідко буде прийнятним методом відбірки вибірки, якщо аудитор розраховує зробити правильні висновки щодо всієї генеральної сукупності на основі вибірки.

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 540

# «АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Характер облікових оцінок . . . . .	2–4
Дата набрання чинності . . . . .	5
<b>Мета</b> . . . . .	6
Визначення . . . . .	7
<b>Вимоги</b>	
Процедури оцінки ризиків і відповідні дії . . . . .	8–9
Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення . . . . .	10–11
Процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення . . . . .	12–14
Подальші процедури по суті у відповідь на значні ризики . . . . .	15–17
Оцінка обґрунтованості облікових оцінок і визначення викривлень . . . . .	18
Розкриття інформації, пов'язаної з обліковими оцінками . . . . .	19–20
Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу . . . . .	21
Письмові запевнення . . . . .	22
Документація . . . . .	23
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Характер облікових оцінок . . . . .	Д1–Д11
Процедури оцінки ризиків і відповідні дії . . . . .	Д12–Д44
Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення . . . . .	Д45–Д51
Процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення . . . . .	Д52–Д101
Подальші процедури по суті у відповідь на значні ризики . . . . .	Д102–Д115

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

Оцінка обґрунтованості облікових оцінок і визначення викривлень . . . . .	Д116–Д119
Розкриття інформації, пов'язаної з обліковими оцінками . . . . .	Д120 – Д123
Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу . . . . .	Д124 – Д125
Письмові запевнення . . . . .	Д126 – Д127
Документація . . . . .	Д128
Додаток. Оцінки за справедливою вартістю та розкриття інформації про них за різними концептуальними основами фінансової звітності	

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за облікові оцінки, в тому числі облікові оцінки за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації під час аудиту фінансової звітності. Зокрема, він уточнює, як слід застосовувати МСА 315<sup>1</sup>, МСА 330<sup>2</sup> та інші відповідні МСА стосовно облікових оцінок. Він також містить вимоги і рекомендації відносно викривлень в індивідуальних облікових оцінках та ознаки можливої упередженості управлінського персоналу.

### Характер облікових оцінок

2. 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 викривлення облікових оцінок, включаючи їх чутливість до ненавмисної або навмисної упередженості управлінського персоналу (див. параграфи Д1–Д11).
3. Мета оцінки щодо облікових оцінок може варіюватися залежно від застосовної концептуальної основи фінансової звітності та відповідної статті фінансової звітності. Метою деяких облікових оцінок є прогноз результатів однієї чи кількох операцій, подій або умов, що приводить до необхідності облікової оцінки. Для інших облікових оцінок, у тому числі багатьох оцінок за справедливою вартістю, мета оцінки є іншою й виражається через вартість поточної операції або статті фінансової звітності на основі умов, переважаючих на дату оцінки, таких як попередньо оцінена ринкова ціна конкретного виду активу або зобов'язання. Наприклад, застосовна концептуальна основа фінансової звітності може вимагати оцінки справедливої вартості на основі гіпотетичної поточної операції між обізнаними, зацікавленими (які інколи називають «учасниками ринку» або еквівалентним терміном) та незалежними сторонами, а не операції на певну дату в минулому або майбутньому<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

<sup>2</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

<sup>3</sup> У концептуальних основах фінансової звітності можуть існувати різні визначення справедливої вартості.



## АУДИТ ОБЛКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

4. Відмінність результату облікової оцінки від суми, первісно визнаної або розкритої у фінансовій звітності, не обов'язково є викривленням фінансової звітності. Зокрема, це стосується облікових оцінок за справедливою вартістю, оскільки на будь-який спостережний результат постійно впливають події чи умови, які виникають після дати, на яку здійснюється попередня оцінка для цілей фінансової звітності.

### Дата набрання чинності

5. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше .

### Мета

6. Метою аудитора є отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів у контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності щодо того:
  - а) чи є обґрунтованими облікові оцінки, у тому числі облікові оцінки за справедливою вартістю, визнані або розкриті у фінансовій звітності;
  - б) чи є достатнім розкриття доречної інформації у фінансовій звітності.

### Визначення

7. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:
  - а) невизначеність попереднього оцінювання – чутливість облікової оцінки та розкриття пов'язаної з нею інформації до властивої неточності їх вимірювання;
  - б) облікова оцінка – приблизне значення грошової суми за відсутності точних засобів оцінки. Цей термін вживають до суми, яка визначена за справедливою вартістю, у випадках, коли існує невизначеність попереднього оцінювання, а також щодо інших сум, які потребують оцінювання. У разі, якщо цей МСА розглядає лише облікові оцінки, що стосуються оцінювання за справедливою вартістю, вживається термін «облікові оцінки за справедливою вартістю»;
  - в) результат облікової оцінки – фактична грошова сума, що є наслідком завершення основної операції (основних операцій), події (подій) або умови (умов), які розглядаються в обліковій оцінці;
  - г) точкова оцінка аудитора чи діапазон аудитора – сума або діапазон сум, що визначені відповідно на основі аудиторських доказів для використання під час оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу;
  - г) точкова оцінка управлінського персоналу – сума, обрана управлінським персоналом, для визнання або розкриття у фінансовій звітності як облікова оцінка;

- д) упередженість управлінського персоналу – відсутність нейтральності з боку управлінського персоналу при підготовці інформації.

## Вимоги

### Процедури оцінки ризиків і відповідні дії

8. Під час виконання процедур оцінки ризиків та відповідних дій для отримання розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання, згідно з вимогами МСА 315<sup>4</sup>, щоб забезпечити основу для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення в облікових оцінках, аудитор повинен отримати розуміння (див. параграф Д12):
  - а) вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності щодо облікових оцінок, включаючи пов'язане розкриття інформації (див. параграфи Д13–Д15);
  - б) того, як управлінський персонал ідентифікує операції, події та умови, які можуть привести до необхідності визнання облікових оцінок або розкриття інформації щодо них у фінансовій звітності. Отримуючи це розуміння, аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу щодо змін в обставинах, які можуть призвести до необхідності нових або перегляду існуючих облікових оцінок (див. параграфи Д16–Д21);
  - в) того, як управлінський персонал здійснює облікові оцінки, а також розуміння даних, на яких вони ґрунтуються, включаючи (див. параграфи Д22–Д23):
    - і) метод, у тому числі, якщо прийнятно, модель, використану під час здійснення облікової оцінки (див. параграфи Д24–Д26);
    - ii) відповідні заходи контролю (див. параграфи Д27–Д28);
    - iii) чи використовував управлінський персонал експерта (див. параграфи Д29–Д30);
    - iv) припущення, які покладено в основу облікових оцінок (див. параграфи Д31–Д36);
    - v) чи відбулася або мала відбутися зміна порівняно з попереднім періодом у методах здійснення облікових оцінок і, якщо це так, то з яких причин (див. параграф Д37);
    - vi) чи оцінив і, якщо це так, то як оцінив управлінський персонал вплив невизначеності попереднього оцінювання (див. параграф Д38).

<sup>4</sup> МСА 315, параграфи 5–6 та 11–12.

9. Аудитор повинен виконати огляд результату облікових оцінок, включених до фінансової звітності попереднього періоду, або, якщо це прийнятно, їх наступних переоцінок для цілей поточного періоду. Характер та обсяг огляду аудитором ураховують характер облікових оцінок, а також те, чи буде доречною інформація, отримана внаслідок огляду, для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення облікових оцінок, здійснених у фінансовій звітності поточного періоду. Проте метою перевірки не є поставити під сумнів судження, зроблені у попередніх періодах, що ґрунтувались на інформації, наявній на той час (див. параграфи Д39–Д44).

#### **Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення**

10. При ідентифікації та оцінці ризиків суттєвого викривлення відповідно до вимог МСА 315<sup>5</sup> аудитор повинен оцінити рівень невизначеності попереднього оцінювання, пов'язаного з обліковою оцінкою (див. параграфи Д45–Д46).
11. Аудитор повинен визначити, чи призводять, за судженням аудитора, будь-які облікові оцінки, які були ідентифіковані як такі, що мають високий рівень невизначеності попереднього оцінювання, до значних ризиків (див. параграфи Д47–Д51).

#### **Процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення**

12. На основі оцінених ризиків суттєвого викривлення аудитор повинен визначити (див. параграф Д52):
- а) чи належно застосував управлінський персонал вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності, що стосуються облікової оцінки (див. параграфи Д53–Д56);
  - б) чи були прийнятними та чи застосовувалися послідовно методи здійснення облікових оцінок, а також чи є прийнятними за конкретних обставин зміни, якщо вони були, в облікових оцінках або у методі їх здійснення порівняно з попереднім періодом (див. параграфи Д57–Д58).
13. Як дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення відповідно до вимог МСА 330<sup>6</sup> аудитор повинен вжити один або кілька з наведених нижче заходів з огляду на характер облікової оцінки (див. параграфи Д59–Д61):
- а) визначити, чи надають події, що відбуваються до дати аудиторського звіту, аудиторські докази щодо облікової оцінки (див. параграфи Д62–Д67);

<sup>5</sup> МСА 315, параграф 25.

<sup>6</sup> МСА 330, параграф 5.

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

- б) виконати тести того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку, а також даних, на яких вона ґрунтується. При цьому аудитор повинен оцінити (див. параграфи Д68–Д70):
    - і) чи є прийнятним за конкретних обставин застосований метод оцінки (див. параграфи Д71–Д76);
    - іі) чи є обґрунтованими припущення, використані управлінським персоналом з огляду на цілі оцінки в застосовній концептуальній основі фінансової звітності (див. параграфи Д77–Д83);
  - в) виконати тести ефективності функціонування заходів контролю за здійсненням облікової оцінки управлінським персоналом, а також відповідні процедури по суті (див. параграфи Д84–Д86);
  - г) розробити точкову оцінку чи діапазон для оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу. З цією метою (див. параграфи Д87–Д91):
    - і) якщо аудитор використовує припущення або методи, які відрізняються від тих, що використовує управлінський персонал, він повинен отримати розуміння припущень або методів управлінського персоналу, достатнє для того, щоб визначити, що точкова оцінка аудитора чи діапазон аудитора враховують відповідні змінні, а також щоб оцінити будь-які значущі відмінності від точкової оцінки управлінського персоналу (див. параграф Д92);
    - іі) якщо аудитор доходить висновку, що доцільним є використання діапазону, він повинен звужувати діапазон, ґрунтуючись на наявних аудиторських доказах, поки всі результати в межах діапазону не вважатимуться обґрунтованими (див. параграфи Д93–Д95).
14. Під час визначення питань, ідентифікованих у параграфі 12, або під час виконання дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення відповідно до параграфа 13 аудитор повинен розглянути, чи потрібні особливі навички або знання стосовно одного або кількох аспектів облікових оцінок для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів (див. параграфи Д96–Д101).

**Подальші процедури по суті у відповідь на значні ризики**

*Невизначеність попереднього оцінювання*

15. Щодо облікових оцінок, які призводять до значних ризиків, додатково до інших процедур по суті, виконаних для задоволення вимог МСА 330<sup>7</sup>, аудитор повинен оцінити таке (див. параграф Д102):

<sup>7</sup> МСА 330, параграф 18.

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

- а) як управлінський персонал розглядав альтернативні припущення або результати і чому вони були відхилені; або в який інший спосіб управлінський персонал розглядав невизначеність попереднього оцінювання при здійсненні облікової оцінки (див. параграфи Д103–Д106);
  - б) чи є обґрунтованими значні припущення, використані управлінським персоналом (див. параграфи Д107–Д109);
  - в) намір управлінського персоналу виконати конкретний план дій та спроможність здійснити його, якщо це потрібно для визначення обґрунтованості значних припущень управлінського персоналу або для належного застосування застосовної концептуальної основи фінансової звітності (див. параграф Д110).
16. Якщо, за судженням аудитора, управлінський персонал недостатньо розглянув вплив невизначеності попереднього оцінювання при здійсненні облікових оцінок, що призводять до виникнення значних ризиків, аудитор, якщо вважає за потрібне, розробляє діапазон для оцінки обґрунтованості облікової оцінки (див. параграфи Д111–Д112).

*Критерії визнання та оцінки*

17. Щодо облікових оцінок, які призводять до значних ризиків, аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази того, чи відповідає вимогам застосовної концептуальної основи фінансової звітності:
- а) рішення управлінського персоналу визнати або не визнати облікові оцінки у фінансовій звітності (див. параграфи Д113–Д114);
  - б) обрана основа оцінювання для облікових оцінок (див. параграф Д115).

**Оцінка обґрунтованості облікових оцінок і визначення викривлень**

18. На основі аудиторських доказів аудитор повинен оцінити, чи облікові оцінки у фінансовій звітності у контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності є обґрунтованими або викривленими (див. параграфи Д116–Д119).

**Розкриття інформації, пов'язаної з обліковими оцінками**

19. Аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази про те, що розкриття у фінансовій звітності інформації, пов'язаної з обліковими оцінками, відповідає вимогам застосовної концептуальної основи фінансової звітності (див. параграфи Д120–Д121).
20. Щодо облікових оцінок, які призводять до значних ризиків, аудитор повинен оцінити достатність розкриття інформації про невизначеність

## АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

попереднього оцінювання у фінансовій звітності у контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності (див. параграфи Д122–Д123).

### Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу

21. Аудитор повинен виконати огляд суджень і рішень управлінського персоналу при здійсненні облікових оцінок для того, щоб ідентифікувати наявність ознак, які свідчать про можливу упередженість управлінського персоналу. Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу самі по собі не є викривленнями для цілей формування висновків про обґрунтованість індивідуальних облікових оцінок (див. параграфи Д124–Д125).

### Письмові запевнення

22. Аудитор повинен отримати письмові запевнення від управлінського персоналу, а також за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно того, чи вважають вони обґрунтованими значні припущення, які використовувалися при здійсненні облікових оцінок (див. параграфи Д126–Д127).

### Документація

23. Аудитор повинен включати до аудиторської документації<sup>8</sup>:
  - а) основу для висновків аудитора щодо обґрунтованості облікових оцінок та розкриття інформації про них, що призводить до значних ризиків;
  - б) ознаки можливої упередженості управлінського персоналу за їх наявності (див. параграф Д128).

\* \* \*

## Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

### Характер облікових оцінок (див. параграф 2)

- Д1. Через невизначеності, властиві підприємницькій діяльності, деякі статті фінансової звітності можуть бути оцінені лише попередньо. Крім того, конкретні характеристики активу, зобов'язання чи компонента капіталу або основа чи метод оцінки, визначені концептуальною основою фінансової звітності, можуть призвести до виникнення потреби попереднього оцінювання будь-якої статті фінансового звіту. Деякі концептуальні основи фінансової звітності установлюють конкретні методи оцінювання та розкриття інформації, які потрібно зробити у фінансовій звітності, тоді як інші концептуальні основи фінансової звітності менш конкретні. У додатку до цього МСА розглянуті оцінки за

<sup>8</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграфи 8–11 та Д6.

АУДИТ ОБЛКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

справедливою вартістю та розкриття інформації за різними концептуальними основами фінансової звітності.

- Д2. 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.
- Д3. 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.
- Д5. Не всі статті фінансової звітності, які потребують оцінки за справедливою вартістю, пов'язані з невизначеністю попереднього оцінювання. Наприклад, це може стосуватися деяких статей фінансової звітності, якщо існує активний і відкритий ринок, що забезпечує загальнодоступною та достовірною інформацією про ціни, за якими відбуваються фактичні обміни. В такому разі наявність опублікованого котирування цін зазвичай становить найкращі аудиторські докази

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

справедливої вартості. Проте невизначеність попереднього оцінювання може існувати навіть у тому разі, якщо метод оцінки та дані правильно визначені. Наприклад, визначення вартості цінних паперів, які котируються на активному і відкритому ринку за ринковою ціною, може потребувати коригування, якщо розмір пакета є значним по відношенню до ринку або підлягає обмеженням з огляду на ринкову рентабельність. Крім того, загальні економічні обставини, що переважають у певний час, наприклад неліквідність на конкретному ринку, можуть мати вплив на невизначеність попереднього оцінювання.

Д6. Додаткові приклади ситуацій, коли можуть бути потрібними інші облікові оцінки, ніж облікова оцінка за справедливою вартістю, охоплюють:

- забезпечення сумнівних боргів;
- старіння запасів;
- гарантійні зобов'язання;
- метод амортизації або строк корисної експлуатації активів;
- забезпечення балансової вартості інвестиції, якщо існує невизначеність її очікуваного відшкодування;
- результат довгострокових контрактів;
- витрати, які виникають унаслідок результатів судових розглядів і постанов.

Д7. Додаткові приклади ситуацій, коли можуть бути потрібними облікові оцінки за справедливою вартістю, охоплюють:

- складні фінансові інструменти, які не продаються та не купуються на активному та відкритому ринку;
- виплати на основі акцій;
- нерухомість або обладнання, утримувані для продажу;
- певні активи чи зобов'язання, придбані при об'єднанні бізнесу, в тому числі гудвіл та нематеріальні активи;
- операції, які передбачають обмін активами чи зобов'язаннями між незалежними сторонами без грошової компенсації, наприклад, негрошовий обмін промисловим обладнанням у різних напрямках бізнесу.

Д8. Попереднє оцінювання передбачає судження, що ґрунтується на інформації, доступній під час складання фінансової звітності. Для багатьох облікових оцінок це охоплює також здійснення припущень з



питань, які є невизначеними під час попереднього оцінювання. Аудитор не несе відповідальності за прогнозування майбутніх умов, операцій або подій, які могли б мати значний вплив на дії чи припущення управлінського персоналу, якщо були б відомі під час аудиту.

*Упередженість управлінського персоналу*

- Д9. Концептуальні основи фінансової звітності часто вимагають нейтральності, тобто відсутності упереджень. Проте облікові оцінки є неточними і на них може впливати судження управлінського персоналу. Такі судження можуть бути пов'язаними з ненавмисною або навмисною упередженістю управлінського персоналу (наприклад, як результат мотивації для досягнення бажаного результату). Чутливість облікової оцінки до упередженості управлінського персоналу збільшується залежно від рівня суб'єктивності при її здійсненні. Ненавмисна упередженість управлінського персоналу та можливість навмисної упередженості управлінського персоналу притаманні суб'єктивним рішенням, які часто потрібні при здійсненні облікової оцінки. Для постійних аудитів ознаки можливої упередженості управлінського персоналу, ідентифіковані під час аудиту попередніх періодів, впливають на діяльність аудитора з планування, ідентифікації та оцінки ризиків у поточному періоді.
- Д10. Виявлення упередженості управлінського персоналу може бути складним на рівні рахунків. Її можна ідентифікувати лише під час розгляду в цілому груп облікових оцінок або всіх облікових оцінок, а також під час спостереження кількох облікових періодів. Незважаючи на те що деяка форма упередженості управлінського персоналу властива суб'єктивним рішенням, при здійсненні таких суджень може не бути наміру управлінського персоналу ввести в оману користувачів фінансової звітності. Однак якщо такий намір є, упередженість управлінського персоналу є шахрайською за характером.

*Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору*

- Д11. Суб'єкти господарювання державного сектору можуть мати значні спеціалізовані активи, для яких немає загальнодоступних і достовірних джерел інформації для цілей оцінювання за справедливою вартістю або за іншими методами обліку поточної вартості чи їх поєднання. Часто утримувані спеціалізовані активи не генерують грошові потоки та не мають активного ринку. Тому оцінювання за справедливою вартістю вимагає, як правило, попереднього оцінювання та може бути складним, а в деяких рідкісних випадках взагалі неможливим.

**Процедури оцінки ризиків і відповідні дії (див. параграф 8)**

- Д12. Процедури оцінки ризиків і відповідні дії, яких вимагає параграф 8 цього МСА, допомагають аудитору при розробці очікувань щодо характеру та типу облікових оцінок, які може мати суб'єкт господарювання.

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

Першочергове міркування аудитора полягає в тому, чи було отримане розуміння, достатнє для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення стосовно облікових оцінок, а також для планування характеру, часу й обсягу подальших аудиторських процедур.

*Отримання розуміння вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності* (див. параграф 8а)

Д13. Отримання розуміння вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності допомагає аудитору, наприклад, під час визначення того, чи:

- встановлює вона певні умови для визнання<sup>9</sup> або методи оцінки щодо облікових оцінок;
- визначає вона певні умови, які дозволяють або вимагають оцінки за справедливою вартістю, наприклад посиланням на наміри управлінського персоналу виконати певні плани стосовно активу або зобов'язання;
- визначає вона потрібне або дозволене розкриття інформації.

Отримання цього розуміння надає також аудитору основу для обговорення з управлінським персоналом того, як управлінський персонал застосував вимоги, що стосуються облікової оцінки, та для визначення аудитором того, чи належно їх застосовували.

Д14. Концептуальні основи фінансової звітності можуть надавати управлінському персоналу рекомендації щодо визначення точкових оцінок у випадках, якщо існують альтернативи. Наприклад, деякі концептуальні основи фінансової звітності вимагають, щоб вибрана точкова оцінка була альтернативою, яка відображає судження управлінського персоналу щодо найбільш імовірного результату<sup>10</sup>. Інші концептуальні основи можуть вимагати, наприклад, використання дисконтованої очікуваної вартості, зваженої за рівнем імовірності. У деяких випадках управлінський персонал може мати змогу безпосередньо здійснити точкову оцінку. В інших – здійснити достовірну точкову оцінку лише після розгляду альтернативних припущень або результатів, на основі яких можна визначити точкову оцінку.

Д15. Концептуальні основи фінансової звітності можуть вимагати розкриття інформації стосовно значних припущень, до яких облікова оцінка є особливо чутливою. Крім того, якщо існує високий рівень невизначеності попереднього оцінювання, деякі концептуальні основи фінансової

<sup>9</sup> Більшість концептуальних основ фінансової звітності вимагають включення до балансу або звіту про прибутки та збитки статей, які задовольняють їх критеріям визнання. Розкриття інформації про облікові політики або додавання приміток до фінансової звітності не усуває неможливості визнання таких статей, у тому числі облікових оцінок.

<sup>10</sup> Різні концептуальні основи фінансової звітності можуть використовувати різну термінологію для опису точкових оцінок, визначених у такий спосіб.

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

звітності не дозволяють визнавати облікову оцінку в фінансовій звітності, але можуть вимагати розкриття певної інформації у примітках до фінансової звітності.

*Отримання розуміння того, як управлінський персонал ідентифікує необхідність облікових оцінок (див. параграф 8б)*

- Д16. Складання фінансової звітності вимагає, щоб управлінський персонал визначив, чи приводить операція, подія або умова до потреби здійснення облікової оцінки, а також щоб усі потрібні облікові оцінки були визнані, оцінені та інформація про них була розкрита у фінансовій звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.
- Д17. Ймовірно, що ідентифікація управлінським персоналом операцій, подій та умов, що приводять до необхідності здійснення облікової оцінки, ґрунтується на:
- знанні управлінського персоналу бізнесу суб'єкта господарювання та галузі, в якій він провадить діяльність;
  - знанні управлінського персоналу запровадження стратегій бізнесу в поточному періоді;
  - сукупному досвіді управлінського персоналу щодо складання фінансової звітності суб'єкта господарювання у попередні періоди в разі потреби.

У таких випадках аудитор може отримати розуміння того, як управлінський персонал ідентифікує необхідність облікової оцінки в основному через запит до нього. В інших випадках, якщо цей процес управлінського персоналу більш структурований, наприклад, якщо управлінський персонал виконує офіційну функцію управління ризиками, аудитор може виконати процедури оцінки ризиків, спрямовані на методи та практики, яких дотримується управлінський персонал для періодичного огляду обставин, що приводять до необхідності облікових оцінок та в разі потреби повторного попереднього оцінювання облікових оцінок. Повнота облікових оцінок часто є важливим міркуванням аудитора, зокрема щодо облікових оцінок, які стосуються зобов'язань.

- Д18. Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, отримане під час виконання процедур оцінки ризиків, разом з іншими аудиторськими доказами, отриманими під час аудиту, допомагають аудитору в ідентифікації обставин або змін в обставинах, що можуть приводити до необхідності облікової оцінки.
- Д19. Запити до управлінського персоналу про зміни в обставинах можуть містити, наприклад, запити про те, чи:
- займався суб'єкт господарювання новими типами операцій, які можуть приводити до облікових оцінок;

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

- змінились умови операцій, що приводять до зміни облікових оцінок;
- змінились облікові політики щодо облікових оцінок унаслідок змін у вимогах застосовної концептуальної основи фінансової звітності чи з інших причин;
- відбулися нормативні чи інші зміни поза межами контролю управлінського персоналу, які можуть вимагати перегляду або здійснення нових облікових оцінок управлінським персоналом;
- виникли нові умови чи події, що можуть призвести до необхідності нових або перегляду облікових оцінок.

Д20. Під час аудиту аудитор може ідентифікувати операції, події та умови, що приводять до необхідності облікових оцінок, які не ідентифікував управлінський персонал. МСА 315 розглядає обставини, коли аудитор ідентифікує ризики суттєвого викривлення, які не ідентифікував управлінський персонал, включаючи визначення того, чи наявний значний недолік внутрішнього контролю щодо процесів оцінки ризиків суб'єкта господарювання<sup>11</sup>.

Міркування, що стосуються малих підприємств

Д21. Отримання такого розуміння щодо малих підприємств часто буває менш складним, оскільки їхня підприємницька діяльність нерідко обмежена, а операції менш складні. Крім того, часто одна особа, наприклад власник-менеджер, ідентифікує необхідність здійснення облікової оцінки, а аудитор може відповідно формулювати запити.

*Отримання розуміння того, як управлінський персонал здійснює облікові оцінки (див. параграф 8в)*

Д22. Складання фінансової звітності вимагає також від управлінського персоналу встановлення процесів фінансової звітності для здійснення облікових оцінок, у тому числі належного внутрішнього контролю. Такі процеси включають:

- вибір доречних облікових політик та встановлення процесів попереднього оцінювання, в тому числі відповідних методів попереднього оцінювання або оцінки вартості, включаючи в разі потреби моделі;
- розробку або ідентифікацію доречних даних і припущень, які впливають на облікові оцінки;
- виконання періодичного огляду обставин, що приводять у разі потреби до облікових оцінок та повторного попереднього оцінювання.

<sup>11</sup> МСА 315, параграф 16.

Д23. Питання, які аудитор може розглядати під час отримання розуміння того, як управлінський персонал здійснює облікові оцінки, включають, наприклад:

- типи рахунків або операцій, до яких відносять облікові оцінки (наприклад, чи виникають облікові оцінки внаслідок реєстрації звичайних та періодичних операцій, чи виникають вони внаслідок разових і незвичайних операцій);
- чи використовував управлінський персонал визнані методи оцінки для здійснення певних облікових оцінок і, якщо це так, то як;
- чи здійснювалися облікові оцінки на основі даних, доступних на проміжну дату, і якщо це так, чи враховував управлінський персонал і як вплив подій, операцій і змін у обставинах, що відбуваються з цієї дати та до кінця періоду.

Метод оцінки, включаючи використання моделей (див. параграф 8в,і)

Д24. У деяких випадках застосовна концептуальна основа фінансової звітності може встановлювати метод оцінки щодо облікової оцінки, наприклад певну модель, яку слід використовувати під час оцінки попереднього оцінювання за справедливою вартістю. Проте у багатьох випадках застосовна концептуальна основа фінансової звітності не встановлює методу оцінки або може встановлювати альтернативні методи оцінки.

Д25. Якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності не встановлює певного методу, який слід використовувати у певних обставинах, питання, які аудитор може розглядати під час отримання розуміння методу або в разі потреби моделі, що використовувалися для здійснення облікової оцінки, включають, наприклад:

- як управлінський персонал розглядав характер активу або зобов'язання, що попередньо оцінюються, при виборі певного методу;
- чи функціонує суб'єкт господарювання у певному бізнесі, галузі чи середовищі, де існують загальноповживані методи для здійснення конкретного типу облікової оцінки.

Д26. Можуть існувати більші ризики суттєвого викривлення, наприклад у випадках, якщо управлінський персонал суб'єкта господарювання розробив модель, яку слід використовувати для здійснення облікової оцінки, або якщо він відхиляється від методу, загальноповживаного в конкретній галузі чи середовищі.

Відповідні заходи контролю (див. параграф 8 в, ii)

Д27. Питання, які аудитор може розглядати під час отримання розуміння відповідних заходів контролю, включають, наприклад, досвід і

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

компетентність тих, хто здійснює облікові оцінки, а також заходи контролю, які належать до:

- того, як управлінський персонал визначає повноту, доречність і точність даних, які використовуються для розробки облікових оцінок;
- огляду та затвердження облікових оцінок, у тому числі припущень і вихідних даних при їх розробці управлінським персоналом належного рівня та за потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- розподілу обов'язків між тими, хто залучає суб'єкт господарювання до основних операцій, та тими, хто несе відповідальність за здійснення облікових оцінок, у тому числі, чи належно враховується при розподілі обов'язків характер суб'єкта господарювання та його продукція чи послуги (наприклад, у разі великої фінансової установи відповідний розподіл обов'язків може включати незалежний підрозділ, відповідальний за попереднє оцінювання та перевірку правильності ціноутворення за справедливою вартістю щодо власних фінансових продуктів суб'єкта господарювання; при цьому оплата праці персоналу такого підрозділу не прив'язана до таких продуктів).

Д28. Інші заходи контролю можуть бути відповідними для здійснення облікових оцінок залежно від конкретних обставин. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання використовує конкретні моделі для здійснення облікових оцінок, управлінський персонал може запровадити конкретні політики і процедури стосовно таких моделей. Відповідні заходи контролю можуть включати, наприклад, заходи, встановлені щодо:

- структури, розробки або вибору певної моделі для певних цілей;
- використання моделі;
- обслуговування та періодичної перевірки цілісності моделі.

Використання управлінським персоналом послуг експертів  
(див. параграф 8в, ііі)

Д29. Управлінський персонал може мати, а суб'єкт господарювання може наймати працівників, які мають досвід і компетентність, необхідні для здійснення потрібних точкових оцінок. Однак у деяких випадках управлінському персоналу може бути потрібним залучення експерта для їх здійснення або допомоги при їх здійсненні. Наприклад, така потреба може виникати через:

- спеціалізований характер питання, яке потребує попереднього оцінювання, наприклад оцінки запасів корисних копалин або вуглеводнів у добувній промисловості;

## АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

- технічний характер моделей, які мають відповідати доречним вимогам застосовної концептуальної основи фінансової звітності, як це може відбуватися у разі певних оцінок за справедливою вартістю;
- незвичайний чи нечастий характер умови, операції або події, що потребує облікової оцінки.

Міркування, що стосуються малих підприємств

Д30. На малих підприємствах обставини, які потребують облікової оцінки, часто бувають такими, що власник-менеджер здатний сам здійснити потрібну точкову оцінку. Проте в деяких випадках потрібний експерт. Обговорення характеру будь-яких облікових оцінок, їх повноти та достатності процесу попереднього оцінювання з власником-менеджером на початку процесу аудиту може допомогти власнику-менеджеру у визначенні необхідності використання експерта.

Припущення (див. параграф 8в, іу)

Д31. Припущення є невід'ємними компонентами облікових оцінок. Питання, які може розглядати аудитор під час отримання розуміння припущень, що покладено в основу облікових оцінок, включають, наприклад:

- характер припущень, у тому числі питання про те, які з них, імовірно, є значними;
- те, як управлінський персонал оцінює, чи є припущення доречними та повними (тобто всі доречні змінні були враховані);
- у разі потреби те, як управлінський персонал визначає, що використані припущення є послідовними;
- чи належать припущення до питань у межах контролю управлінського персоналу (наприклад, припущення щодо програм обслуговування, які можуть впливати на попереднє оцінювання строку корисної експлуатації активу) та як вони узгоджуються з бізнес-планом суб'єкта господарювання і зовнішнім середовищем або з питаннями поза межами контролю управлінського персоналу (наприклад, припущення про відсоткові ставки, відсоток банкрутств, потенційні дії судової влади або регуляторних органів, змінність і час майбутніх грошових потоків);
- за наявності характер та обсяг документації, що підтверджує припущення.

Припущення можуть бути здійснені або ідентифіковані експертом для надання допомоги управлінському персоналу при виконанні облікових оцінок. Якщо такі припущення використовує управлінський персонал, то вони стають припущеннями управлінського персоналу.

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

- Д32. У деяких випадках припущення можуть називатися вихідними даними, наприклад у тому разі, якщо управлінський персонал використовує модель для здійснення облікової оцінки, хоча термін «вихідні дані» також може вживатися для посилання на основні дані, до яких застосовуються конкретні припущення.
- Д33. Управлінський персонал може підтверджувати припущення різними типами інформації, отриманої з внутрішніх і зовнішніх джерел, доречність та достовірність яких різна. У деяких випадках припущення може доречно ґрунтуватися на застосовній інформації, отриманій або із зовнішніх джерел (наприклад, опублікованих відсоткових ставок чи інших статистичних даних), або з внутрішніх джерел (наприклад, інформації попередніх періодів чи попередніх умов суб'єкта господарювання). В інших випадках припущення може бути більш суб'єктивним, наприклад, якщо у суб'єкта господарювання немає досвіду або зовнішніх джерел отримання інформації.
- Д34. У разі облікових оцінок за справедливою вартістю припущення відображаються або узгоджуються з тим, що обізнані зацікавлені сторони (які інколи називаються «учасниками ринку» або еквівалентним терміном) використали б, визначаючи справедливу вартість під час обміну активу або погашення зобов'язань. Конкретні припущення також будуть варіюватися залежно від характеристик оцінюваного активу чи зобов'язання, методу оцінки, який використовується (наприклад, ринковий підхід або метод визначення доходів), а також залежно від вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності.
- Д35. Стосовно облікових оцінок за справедливою вартістю припущення або вихідні дані варіюються залежно від їх джерела та основ, як зазначено нижче:
- а) ті, які відображають те, що учасники ринку використали б під час встановлення ціни активу чи зобов'язання, розробленої на основі ринкових даних, отриманих із джерел, незалежних від суб'єкта господарювання, що звітує (які інколи називаються «спостережними вихідними даними» або еквівалентним терміном);
  - б) ті, що відображають власні судження суб'єкта господарювання щодо того, які припущення використали б учасники ринку під час встановлення ціни активу чи зобов'язання, розробленої на основі найкращої доступної інформації за конкретних обставин (що інколи називаються «неспостережними вихідними даними» або еквівалентним терміном).

Проте на практиці відмінність між пунктами а і б не завжди є явною. Крім того, управлінському персоналу може бути потрібно вибирати з кількох різних припущень, які використовуються різними учасниками ринку.



Д36. Ступінь суб'єктивності, наприклад чи є припущення або вихідні дані спостережними, впливає на рівень невизначеності попереднього оцінювання, а тому й на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення щодо певної облікової оцінки.

Зміни у методах здійснення облікових оцінок (див. параграф 8в, v)

Д37. Вимагається, щоб під час оцінки того, як управлінський персонал здійснює облікові оцінки, аудитор розумів, чи відбулась або мала відбутися зміна у методах здійснення облікових оцінок порівняно з попереднім періодом. Може бути потрібним змінити конкретний метод оцінки у відповідь на зміни у середовищі чи обставинах, що впливають на суб'єкт господарювання, або зміни у вимогах застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Якщо управлінський персонал змінив метод здійснення облікової оцінки, важливо, щоб він мав змогу довести, що новий метод є більш прийнятним або сам по собі є відповіддю на такі зміни. Наприклад, якщо управлінський персонал змінює основу здійснення облікової оцінки з методу оцінки за ринковою вартістю акцій на використання моделі, аудитор перевіряє, чи доцільні припущення управлінського персоналу щодо ринку за таких економічних обставин.

Невизначеність попереднього оцінювання (див. параграф 8в, vi)

Д38. Питання, які аудитор може розглянути під час отримання розуміння того, чи оцінив і, якщо це так, то як оцінив управлінський персонал вплив невизначеності попереднього оцінювання, включають, наприклад:

- чи розглядав і, якщо це так, то як управлінський персонал розглянув альтернативні припущення чи результати, наприклад, виконуючи аналіз чутливості, щоб визначити вплив змін у припущеннях на облікову оцінку;
- як управлінський персонал визначає облікову оцінку, якщо аналіз вказує на низку сценаріїв результатів;
- чи здійснює управлінський персонал моніторинг результату облікових оцінок, виконаних у попередній період, та чи вжив він заходів у відповідь на результат цієї процедури контролю.

*Огляд облікових оцінок попередніх періодів* (див. параграф 9)

Д39. Результат облікової оцінки часто буде відрізнятися від облікової оцінки у фінансовій звітності попереднього періоду. При проведенні процедур оцінки ризиків для ідентифікації й розуміння причин таких розбіжностей аудитор може отримати:

- інформацію стосовно ефективності процесу попереднього оцінювання управлінського персоналу в попередньому періоді, виходячи з якої аудитор може оцінити ймовірну ефективність поточного процесу управлінського персоналу;

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

- аудиторські докази, які належать до повторного попереднього оцінювання у поточному періоді облікових оцінок, здійснених у попередніх періодах;
- аудиторські докази щодо питання, такого як невизначеність попереднього оцінювання, інформацію про яке може бути потрібно розкрити у фінансовій звітності.

Д40. Огляд облікових оцінок попереднього періоду також може допомогти аудитору в поточному періоді в ідентифікації обставин або умов, які підвищують чутливість облікових оцінок до можливої упередженості управлінського персоналу або вказують на її наявність. Професійний скептицизм аудитора допомагає в ідентифікації таких обставин або умов та у визначенні характеру, часу й обсягу подальших аудиторських процедур.

Д41. Згідно з МСА 240<sup>12</sup> вимагається також ретроспективний огляд суджень та припущень управлінського персоналу, що стосуються значних облікових оцінок. Проведення такого огляду є частиною вимоги до аудитора розробити та виконати процедури огляду облікових оцінок на упередженість, яка може являти собою ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, у відповідь на ризики уникнення заходів контролю управлінським персоналом. На практиці огляд аудитором облікових оцінок попередніх періодів як процедура оцінки ризиків відповідно до цього МСА може проводитися разом з оглядом, що вимагається МСА 240.

Д42. Аудитор може вважати, що потрібний більш детальний огляд тих облікових оцінок, які були ідентифіковані в ході аудиту попереднього періоду як такі, що мають високий рівень невизначеності попереднього оцінювання, або тих облікових оцінок, які значно змінилися порівняно з попереднім періодом. З іншого боку, наприклад, для облікових оцінок, які виникають унаслідок реєстрації звичайних та періодичних операцій, аудитор може вважати, що застосування аналітичних процедур як процедур оцінки ризиків є достатнім для цілей огляду.

Д43. Для облікових оцінок за справедливою вартістю та інших облікових оцінок, які ґрунтуються на поточних умовах на дату оцінки, може існувати більша відмінність суми справедливої вартості, визнаної у фінансовій звітності попереднього періоду, від результату або суми, повторно попередньо оціненої для цілей поточного періоду. Це відбувається тому, що мета оцінки щодо таких облікових оцінок пов'язана з уявленням про вартість на деякий момент часу, яка може значно та швидко змінитися, оскільки змінюється середовище, в якому провадить діяльність суб'єкт господарювання. Тому аудитор може

<sup>12</sup> МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», параграф 326, ii.

зосередити огляд на отриманні інформації, яка буде доречною для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення. Наприклад, у деяких випадках малоімовірно, що отримання розуміння змін у припущеннях учасників ринку, які вплинули на результат облікової оцінки за справедливою вартістю попереднього періоду, надасть доречну інформацію для цілей аудиту. Якщо це так, то розгляд аудитором результату облікової оцінки за справедливою вартістю попереднього періоду може бути більше спрямованим на розуміння ефективності попереднього процесу попереднього оцінювання управлінського персоналу, тобто на результати попередньої діяльності управлінського персоналу, на основі яких аудитор може оцінити ймовірну ефективність поточного процесу управлінського персоналу.

- Д44. Відмінність між результатом облікової оцінки та сумою, визнаною у фінансовій звітності попереднього періоду, необов'язково є викривленням фінансової звітності попереднього періоду. Проте вона може бути ним, якщо, наприклад, відмінність виникає внаслідок інформації, яка була доступна управлінському персоналу, коли остаточно уточнювалася фінансова звітність попереднього періоду або щодо якої можна було обґрунтовано очікувати, що вона була отримана та прийнята до уваги під час складання такої фінансової звітності. Багато концептуальних основ фінансової звітності містять керівництва щодо відмінності між змінами в облікових оцінках, які є викривленнями, і змінами, які не є викривленнями, та облікового підходу, якого слід дотримуватися.

### **Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення**

*Невизначеність попереднього оцінювання* (див. параграф 10)

- Д45. На рівень невизначеності попереднього оцінювання, пов'язаного з обліковою оцінкою, можуть впливати такі чинники:
- ступінь залежності облікової оцінки від судження;
  - чутливість облікової оцінки до змін у припущеннях;
  - існування визнаних методів оцінки, які можуть зменшувати невизначеність попереднього оцінювання (хоча суб'єктивність припущень, використаних як вихідні дані, може, однак, призвести до невизначеності попереднього оцінювання);
  - тривалість прогностного періоду та доречність даних, отриманих на основі минулих подій, для прогнозів майбутніх подій;
  - доступність достовірних даних із зовнішніх джерел;
  - ступінь, в якому облікова оцінка ґрунтується на спостережних або неспостережних вихідних даних.

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

На рівень невизначеності попереднього оцінювання, пов'язаного з обліковою оцінкою, може впливати чутливість оцінки до упередженості.

Д46. Питання, які аудитор розглядає під час оцінки ризиків суттєвого викривлення, можуть також містити:

- фактичну або очікувану величину облікової оцінки;
- відображену суму облікової оцінки (тобто точкову оцінку управлінського персоналу) стосовно суми, яку, за очікуванням аудитора, слід відобразити;
- дані про те, чи використовував управлінський персонал експерта під час здійснення облікової оцінки;
- результат огляду облікових оцінок попереднього періоду.

*Високий рівень невизначеності попереднього оцінювання та значні ризики (див. параграф 11)*

Д47. Приклади облікових оцінок, які можуть мати високий рівень невизначеності попереднього оцінювання, включають:

- облікові оцінки, які значно залежать від суджень, наприклад, суджень щодо результату судового розгляду або суми та часу майбутніх грошових потоків, які залежать від невизначених подій, що можуть мати місце через багато років у майбутньому;
- облікові оцінки, які не розраховувалися з використанням визнаних методів оцінки;
- облікові оцінки, коли результати огляду аудитором подібних облікових оцінок, здійснених у фінансовій звітності попереднього періоду, вказують на суттєву відмінність між первинною обліковою оцінкою та фактичним результатом;
- облікові оцінки за справедливою вартістю, для якої використовується модель, розроблена вузькоспеціалізованим суб'єктом господарювання, або для яких не існує спостережних вихідних даних.

Д48. Нібито несуттєва облікова оцінка може призвести до суттєвого викривлення внаслідок невизначеності попереднього оцінювання, пов'язаного з попередньою оцінкою, тобто величина визнаної або розкритої у фінансовій звітності суми облікової оцінки не може бути ознакою невизначеності попереднього оцінювання.

Д49. За деяких обставин невизначеність попереднього оцінювання є настільки високою, що неможливо здійснити обґрунтовану облікову оцінку. Тому застосовна концептуальна основа фінансової звітності може запобігати визнанню статті у фінансовій звітності або її оцінці за справедливою вартістю. У таких випадках значні ризики стосуються не тільки того, чи

АУДИТ ОБЛКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

слід визнавати облікову оцінку або чи слід оцінювати її за справедливою вартістю, а й достатності розкриття інформації. Щодо таких облікових оцінок застосовна концептуальна основа фінансової звітності може вимагати розкриття інформації про облікові оцінки та про високу невизначеність попереднього оцінювання, пов'язаного з ними (див. параграфи Д120–Д123).

- Д50. Якщо аудитор визначає, що облікова оцінка призводить до виникнення значного ризику, він повинен отримати розуміння контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю<sup>13</sup>.
- Д51. У деяких випадках невизначеність попереднього оцінювання може викликати значні сумніви щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервно свою діяльність. МСА 570<sup>14</sup> встановлює вимоги та надає рекомендації за таких обставин.

**Процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення**

(див. параграф 12)

- Д52. МСА 330 вимагає, щоб аудитор розробив і виконав аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких є діями у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень<sup>15</sup>. У параграфах Д53–Д115 описуються конкретні дії у відповідь лише на рівні тверджень.

*Застосування вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності*  
(див. параграф 12а)

- Д53. Багато концептуальних основ фінансової звітності установлюють певні умови для визнання облікових оцінок, визначають методи їх здійснення та потрібне розкриття інформації. Такі вимоги можуть бути складними і потребувати застосування судження. На основі розуміння, отриманого під час виконання процедур оцінки ризиків, вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності, які можуть бути чутливими до неправильного застосування або до різних тлумачень, потребують особливої уваги аудитора.
- Д54. Визначення того, чи належно застосував управлінський персонал вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності, частково ґрунтується на розумінні аудитором суб'єкта господарювання та його середовища. Наприклад, оцінка справедливої вартості деяких статей, таких як нематеріальні активи, придбані під час об'єднання бізнесу, може потребувати особливих міркувань, на які впливає характер суб'єкта господарювання та його діяльності.
- Д55. У деяких ситуаціях можуть бути потрібними додаткові аудиторські процедури, такі як перевірка аудитором поточного фізичного стану

<sup>13</sup> МСА 315, параграф 29.

<sup>14</sup> МСА 570 «Безперервність».

<sup>15</sup> МСА 330, параграфи 5–6.

активу, щоб визначити, чи належно застосовував управлінський персонал вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Д56. Застосування вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності вимагає від управлінського персоналу розглянути зміни середовища або обставини, які впливають на суб'єкт господарювання. Наприклад, введення активного ринку для певного класу активу або зобов'язання може вказувати на те, що використання дисконтованих грошових потоків для попередньої оцінки справедливої вартості такого активу або зобов'язання більше не є прийнятним.

*Послідовність методів та основа для змін* (див. параграф 12б)

Д57. Розгляд аудитором змін облікової оцінки або методу для її здійснення порівняно з попереднім періодом є важливим, оскільки зміна, яка не ґрунтується на зміні обставин або новій інформації, вважається довільною. Довільні зміни в обліковій оцінці поступово призводять до непослідовної фінансової звітності та можуть призвести до викривлення фінансової звітності або бути ознакою можливої упередженості управлінського персоналу.

Д58. Часто управлінський персонал здатний довести поважну причину для змін в обліковій оцінці або в методі здійснення облікової оцінки в одному періоді порівняно з іншим, ґрунтуючись на зміні обставин. Це є важливою причиною та свідчить достатність підтвердження твердження управлінського персоналу про те, що відбулася зміна обставин, яка виправдовує зміну в обліковій оцінці або в методі здійснення облікової оцінки, є питанням судження.

*Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення* (див. параграф 13)

Д59. На рішення аудитора про те, які дії у відповідь з параграфа 13 окремо або у сукупності застосувати для реагування на ризики суттєвого викривлення, можуть впливати такі чинники, як:

- характер облікової оцінки, включаючи те, чи є вона наслідком звичайних або незвичайних операцій;
- чи очікується, що процедура (процедури) дійсно нададуть аудитору достатні та прийнятні аудиторські докази;
- оцінені ризики суттєвого викривлення, включаючи те, чи є оцінений ризик значним ризиком.

Д60. Наприклад, під час оцінки обґрунтованості забезпечення сумнівних боргів ефективною для аудитора процедурою може бути огляд подальшого надходження грошових коштів у поєднанні з іншими процедурами. При високій невизначеності попереднього оцінювання, пов'язаного з обліковою оцінкою, наприклад, облікової оцінки, що ґрунтується на власно створеній моделі, для якої є неспостережні вихідні

дані, може бути потрібним поєднання процедур у відповідь на оцінені ризики, зазначених у параграфі 13, для того, щоб отримати достатні та прийнятні аудиторські докази.

Д61. Додаткові рекомендації, що пояснюють обставини, за яких кожна з дій у відповідь може бути прийнятною, наведені в параграфах Д62–Д95.

Події, які відбуваються до дати аудиторського звіту (див. параграф 13а)

Д62. Визначення того, чи надають події, які відбуваються до дати аудиторського звіту, аудиторські докази щодо облікової оцінки, може бути прийнятною дією у відповідь, якщо очікується, що такі події:

- відбудуться;
- нададуть аудиторські докази, які підтверджують або суперечать обліковій оцінці.

Д63. Події, які відбуваються до дати аудиторського звіту, інколи надають достатні та доречні аудиторські докази щодо облікової оцінки. Наприклад, продаж усього запасу заміненого продукту невдовзі після кінця періоду може надати аудиторські докази щодо оцінки їхньої чистої вартості реалізації. У таких випадках може не бути потреби виконувати додаткові аудиторські процедури стосовно облікової оцінки за умови, що отримано достатні та прийнятні докази цих подій.

Д64. Що стосується деяких облікових оцінок, то малоімовірно, що події, які виникають до дати аудиторського звіту, нададуть аудиторські докази стосовно облікової оцінки. Наприклад, умови або події, які стосуються деяких облікових оцінок, проявляються лише протягом тривалого періоду. Крім того, з огляду на мету оцінки щодо облікових оцінок за справедливою вартістю інформація після кінця періоду може не відображати події або умови, які існують на дату балансу, тому може не бути доречною для оцінки облікової оцінки за справедливою вартістю. У параграфі 13 ідентифіковані також інші дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення, яких може вжити аудитор.

Д65. У деяких випадках події, які суперечать обліковій оцінці, можуть вказувати на те, що управлінський персонал використовує неефективні процеси для здійснення облікових оцінок або що існує упередженість управлінського персоналу при їх здійсненні.

Д66. Навіть якщо аудитор може вирішити не застосовувати такий підхід стосовно конкретних облікових оцінок, вимагається, щоб він дотримувався вимог МСА 560<sup>16</sup>. Вимагається, щоб аудитор виконував аудиторські процедури, розроблені для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів того, що всі події, які відбуваються між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту і потребують

<sup>16</sup> МСА 560 «Подальші події».

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

коригування або розкриття у фінансовій звітності, були ідентифіковані<sup>17</sup> або належно відображені у фінансовій звітності<sup>18</sup>. Оскільки оцінювання багатьох облікових оцінок, крім облікових оцінок за справедливою вартістю, залежить, як правило, від результату майбутніх умов, операцій або подій, робота аудитора згідно з МСА 560 буде особливо важливою.

Міркування, що стосуються малих підприємств

Д67. Якщо період між датою балансу та датою аудиторського звіту триваліший, огляд аудитором подій цього періоду може бути ефективною дією у відповідь щодо облікових оцінок, крім облікових оцінок за справедливою вартістю. Це може особливо стосуватися деяких малих підприємств, якими управляють власники, в основному якщо управлінський персонал не має формалізованих процедур контролю облікових оцінок.

Тестування того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку (див. параграф 136)

Д68. Тестування того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку та даних, на яких вона ґрунтується, може бути прийнятною дією у відповідь, якщо облікова оцінка є обліковою оцінкою за справедливою вартістю, розробленою на основі моделі, яка використовує спостережні та неспостережні вихідні дані. Наприклад, воно може бути прийнятним, якщо:

- облікова оцінка отримана зі звичайної обробки даних обліковою системою суб'єкта господарювання;
- огляд аудитором подібних облікових оцінок, здійснених у фінансовій звітності попереднього періоду, припускає, що процес, застосований управлінським персоналом у поточному періоді, ймовірно, буде ефективним;
- облікова оцінка ґрунтується на великій генеральній сукупності статей подібного характеру, які індивідуально не є значними.

Д69. Тестування того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку, може передбачати, наприклад:

- тестування того, наскільки точними, повними та доречним є дані, на яких ґрунтується облікова оцінка, та чи була належно визначена облікова оцінка з використанням цих даних і припущень управлінського персоналу;
- розгляд джерел, доречності та достовірності зовнішніх даних або інформації, в тому числі тих, що отримані від зовнішніх експертів,

<sup>17</sup> МСА 560, параграф 6.

<sup>18</sup> МСА 560, параграф 8.



## АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

залучених управлінським персоналом для допомоги у здійсненні облікової оцінки;

- перерахунок облікової оцінки та огляд інформації про неї для визначення внутрішньої послідовності;
- розгляд процесів огляду та затвердження управлінським персоналом.

Міркування, що стосуються малих підприємств

Д70. Ймовірно, що у малих підприємств процес здійснення облікової оцінки буде менш структурований, ніж у великих суб'єктів господарювання. Малі підприємства за активної участі управлінського персоналу можуть не мати численних описів облікових процедур, складних облікових записів або політик у письмовій формі. Навіть якщо підприємство не має офіційно встановленого процесу, це не означає, що управлінський персонал не в змозі забезпечити основу, за якою аудитор може тестувати облікову оцінку.

Визначення методів оцінки (див. параграф 136, і)

Д71. Якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності не встановлює метод оцінки, визначення того, чи є використаний метод, включаючи будь-яку застосовну модель, прийнятний за конкретних обставин, є питанням професійного судження.

Д72. З цією метою питання, які може розглянути аудитор, включають, наприклад:

- логічне обґрунтування управлінським персоналом доцільності обраного методу;
- управлінський персонал достатньо оцінив та належно застосував у разі наявності критеріїв, надані в застосовній концептуальній основі фінансової звітності для підтвердження обраного методу;
- метод є прийнятним за конкретних обставин, якщо характер активу або зобов'язання, що оцінюється, та вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності є доречними для облікових оцінок;
- метод є прийнятним стосовно бізнесу, галузі та середовища, в яких суб'єкт господарювання провадить діяльність.

Оцінка використання моделей

Д74. У деяких випадках, зокрема при здійсненні облікових оцінок за справедливою вартістю, управлінський персонал може використовувати модель. Чи є прийнятною використана модель за конкретних обставин, може залежати від низки чинників, таких як характер суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи галузь, в якій суб'єкт

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

господарювання функціонує, та конкретний актив або зобов'язання, які оцінюються.

Д75. Наскільки доречні наведені далі міркування, залежить від конкретних обставин, включаючи те, чи є ця модель комерційно доступною для використання у певному секторі або галузі, або власно розробленою. У деяких випадках суб'єкт господарювання може залучити експерта для розробки та тестування моделі.

Д76. Залежно від обставин питання, які аудитор також може розглянути під час тестування моделі, включають, наприклад:

- чи підтверджена правильність моделі перед використанням за допомогою періодичних оглядів, щоб упевнитися, що вона все ще прийнятна для використання за призначенням. Процес підтвердження правильності моделі суб'єкта господарювання може включати оцінку:
  - теоретичної обґрунтованості та математичної цілісності моделі, включаючи прийнятність її параметрів;
  - послідовності та повноти вихідних даних моделі порівняно з ринковою практикою;
  - результату використання моделі порівняно з фактичними операціями;
- чи існують відповідні політики та процедури контролю змін;
- періодичну перевірку та тестування моделі для підтвердження правильності, зокрема якщо вихідні дані суб'єктивні;
- чи внесені коригування до результатів моделі, в тому числі у разі облікової оцінки за справедливою вартістю, чи відображають такі коригування припущення, які учасники ринку використали б за подібних обставин;
- те, що модель належно документована, включаючи її застосування за призначенням, обмеження та її основні параметри, потрібні вихідні дані та результати будь-якого проведеного аналізу підтвердження правильності.

Припущення, використані управлінським персоналом (див. параграф 13б, ii)

Д77. Оцінка аудитором припущень, використаних управлінським персоналом, ґрунтується лише на інформації, доступній аудитору під час аудиту. Аудиторські процедури, які розглядають припущення управлінського персоналу, виконуються в контексті аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, а не з метою висловлення думки щодо самих припущень.

- Д78. Питання, які аудитор може розглянути при оцінці обґрунтованості припущень, використаних управлінським персоналом, включають, наприклад:
- чи виявляються окремі припущення обґрунтованими;
  - чи є припущення взаємозалежними та послідовними;
  - чи виявляються припущення обґрунтованими, якщо їх розглядати у сукупності або разом з іншими припущеннями стосовно цієї або інших облікових оцінок;
  - у випадку облікових оцінок за справедливою вартістю, чи відповідно відображають ці припущення спостережні ринкові припущення.
- Д79. Припущення, на яких ґрунтуються облікові оцінки, можуть відображати те, що, за очікуванням управлінського персоналу, буде результатом конкретних цілей і стратегій. У таких випадках аудитор може виконати аудиторські процедури, щоб оцінити обґрунтованість таких припущень, розглядаючи, наприклад, чи узгоджуються припущення із:
- загальним економічним середовищем та економічними обставинами суб'єкта господарювання;
  - планами суб'єкта господарювання;
  - припущеннями, здійсненими у попередні періоди, якщо доречно;
  - досвідом або попередніми умовами суб'єкта господарювання в межах того, що історична інформація може вважатися такою, що подає майбутні умови або події;
  - іншими припущеннями, використаними управлінським персоналом у фінансовій звітності.
- Д80. Обґрунтованість використаних припущень може залежати від намірів управлінського персоналу та його здатності виконувати певні плани дій. Управлінський персонал часто документує плани та наміри стосовно конкретних активів або зобов'язань, що також може вимагатися концептуальною основою фінансової звітності. Хоча обсяг аудиторських доказів, які слід отримати щодо намірів та здатності управлінського персоналу, є питанням професійного судження, аудиторські процедури можуть включати таке:
- огляд виконання управлінським персоналом оприлюднених намірів у минулому;
  - огляд письмових планів та іншої документації, включаючи, якщо це прийнятно, офіційно прийняті бюджети, санкції або протоколи;

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

- запит до управлінського персоналу щодо причин певного плану дій;
- огляд подій, які відбуваються після дати фінансової звітності та до дати аудиторського звіту;
- оцінку здатності суб'єкта господарювання виконувати певний план дій за певних економічних обставин суб'єкта господарювання, включаючи наслідки його існуючих зобов'язань.

Однак певні концептуальні основи фінансової звітності можуть забороняти враховувати наміри або плани управлінського персоналу під час здійснення облікової оцінки. Часто це стосується облікових оцінок за справедливою вартістю, оскільки мета їх оцінки вимагає, щоб припущення відображали припущення, використані учасниками ринку.

Д81. Питання, які може розглядати аудитор під час оцінки обґрунтованості припущень, використаних управлінським персоналом, що покладено в основу облікових оцінок за справедливою вартістю, додатково до тих питань, про які йдеться вище, за потреби можуть включати, наприклад:

- якщо доречно, чи включив управлінський персонал, і якщо це так, то в який спосіб, залежні від ринку вихідні дані до розробки припущень;
- чи узгоджуються припущення зі спостережними ринковими умовами та характеристиками активу або зобов'язання, які оцінюються за справедливою вартістю;
- чи використовував він найкращу інформацію, доступну за конкретних обставин;
- за потреби, як його припущення враховують порівнювальні операції, активи або зобов'язання.

Д82. У разі наявності неспостережних вихідних даних більш імовірно, що оцінку аудитором припущень буде потрібно поєднати з іншими діями у відповідь на оцінені ризики в параграфі 13 для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. У таких випадках аудитору може бути потрібно виконати інші аудиторські процедури, наприклад, перевірку документації, що підтверджує огляд і затвердження облікової оцінки управлінським персоналом відповідних рівнів і за потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями.

Д83. Під час оцінки обґрунтованості припущень, що підтверджують облікову оцінку, аудитор може ідентифікувати одне або кілька значних припущень. У такому разі це може свідчити про те, що облікова оцінка має високий рівень невизначеності попереднього оцінювання і тому може призвести до значного ризику. Додаткові дії у відповідь на значні ризики описані в параграфах Д102–Д115.

Тестування ефективності функціонування заходів контролю (див. параграф 13в)

Д84. Тестування ефективності функціонування заходів контролю щодо здійснення облікової оцінки управлінським персоналом може бути прийнятною дією у відповідь, якщо процес управлінського персоналу правильно розроблений, запроваджений і підтримується, наприклад:

- заходи контролю існують для огляду та затвердження облікових оцінок управлінським персоналом відповідних рівнів і за потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- облікова оцінка отримана зі звичайної обробки даних обліковою системою суб'єкта господарювання.

Д85. Тестування ефективності функціонування заходів контролю потрібне, якщо:

- а) оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень включає очікування того, що заходи контролю за процесом функціонують ефективно;
- б) тільки процедури по суті не надають достатні та прийнятні аудиторські докази на рівні тверджень<sup>19</sup>.

Міркування, що стосуються малих підприємств

Д86. У малих підприємствах можуть існувати заходи контролю за процесом здійснення облікової оцінки, проте формальні процедури їх функціонування варіюються. Крім того, малі підприємства також можуть визначити, що певні типи заходів контролю є необов'язковими через активну участь управлінського персоналу в процесі фінансової звітності. Проте у дуже малих підприємств може не бути багато заходів контролю, які може ідентифікувати аудитор. З цієї причини ймовірно, що дії аудитора у відповідь на оцінені ризики будуть за характером процедурами по суті та аудитор виконає одну або кілька з інших дій у відповідь, зазначених у параграфі 13.

Розробка точкової оцінки або діапазону (див. параграф 13г)

Д87. Розробка точкової оцінки або діапазону для визначення точкової оцінки управлінського персоналу може бути прийнятною дією у відповідь, якщо:

- облікова оцінка отримана не зі звичайної обробки даних обліковою системою;
- огляд аудитором подібних облікових оцінок, зроблених у фінансовій звітності попереднього періоду, припускає, що мало ймовірно, щоб процес управлінського персоналу в поточному періоді був ефективним;

<sup>19</sup> МСА 330, параграф 8.

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

- заходи контролю суб'єкта господарювання в межах і поза межами процесу управлінського персоналу для визначення облікових оцінок недостатньо розроблені або неналежно впроваджені;
- події або операції від кінця періоду до дати аудиторського звіту суперечать точковій оцінці управлінського персоналу;
- існують альтернативні джерела доречних даних, які доступні аудитору та які можна використати під час розробки точкової оцінки або діапазону.

Д88. Навіть якщо заходи контролю суб'єкта господарювання правильно розроблені та належно впроваджені, розробка точкової оцінки або діапазону може бути ефективною або доцільною дією у відповідь на оцінені ризики. В інших ситуаціях аудитор може розглядати такий підхід як частину визначення того, чи потрібні подальші процедури, та якщо потрібні, – їх характеру й обсягу.

Д89. Підхід, прийнятий аудитором для розробки точкової оцінки або діапазону, може варіюватися залежно від того, що вважається більш ефективним за конкретних обставин. Наприклад, спочатку аудитор може розробити попередню точкову оцінку, а потім оцінити її чутливість до змін у припущеннях, щоб установити діапазон, за яким слід оцінювати точкову оцінку управлінського персоналу. Аудитор також може почати з розробки діапазону з метою визначення, якщо це можливо, точкової оцінки.

Д90. Здатність аудитора розробити точкову оцінку як протилежну діапазону залежить від кількох чинників, включаючи використану модель, характер, обсяг доступних даних і невизначеність попереднього оцінювання, пов'язану з обліковою оцінкою. Крім того, на рішення розробити точкову оцінку або діапазон може вплинути застосовна концептуальна основа фінансової звітності, що може встановлювати точкову оцінку, яку слід використовувати після розгляду альтернативних результатів і припущень, або конкретний метод оцінки (наприклад, використання дисконтованої очікуваної вартості, зваженої за рівнем імовірності).

Д91. Аудитор може розробити точкову оцінку або діапазон багатьма способами, зокрема за допомогою:

- використання моделі, яка, наприклад, є комерційно доступною в певному секторі або галузі або є власно розробленою, або розробленою аудитором моделлю;
- подальшої розробки міркувань управлінського персоналу стосовно альтернативних припущень або результатів, наприклад за допомогою введення іншого набору припущень;

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

- залучення особи, яка має спеціалізований досвід із розробки чи виконання моделі або з надання доречних припущень;
- посилян на інші порівнювальні умови, операції, події або, якщо це доречно, на ринки порівнювальних активів або зобов'язань.

Розуміння припущень чи методу управлінського персоналу (див. параграф 13б, і)

Д92. Якщо аудитор розробляє точкову оцінку або діапазон та використовує припущення або метод, відмінний від використаних управлінським персоналом (параграф 13г, і) вимагає, щоб аудитор отримав достатнє розуміння припущень або методу, використаного управлінським персоналом під час здійснення облікової оцінки. Це розуміння надає аудитору інформацію, яка може бути доречною для розробки ним прийнятної точкової оцінки або діапазону. Крім того, воно допомагає аудитору зрозуміти й оцінити будь-які значні відмінності від точкової оцінки управлінського персоналу. Наприклад, відмінність може виникнути тому, що аудитор використав інші, але так само обґрунтовані припущення порівняно з тими, які були використані управлінським персоналом. Ця відмінність може свідчити, що облікова оцінка є дуже чутливою до певних припущень, тому доступна високому рівню невизначеності попереднього оцінювання, вказуючи, що облікова оцінка може бути значним ризиком. І навпаки, відмінність може бути результатом фактичної помилки, зробленої управлінським персоналом. Залежно від обставин аудитор може вважати корисним під час формулювання висновків обговорити з управлінським персоналом основу для використаних припущень та їх обґрунтованість, а також у разі наявності відмінності у підході до здійснення облікової оцінки.

Звуження діапазону (див. параграф 13г, ii)

Д93. У разі, якщо аудитор дійшов висновку, що доцільно використати діапазон для визначення обґрунтованості точкової оцінки управлінського персоналу (діапазон аудитора), то параграф 13г, ii вимагає, щоб діапазон охоплював усі «обґрунтовані результати», а не всі можливі результати. Діапазон не може включати всі можливі результати, якщо він має бути корисним, оскільки такий діапазон буде надто широким, щоб бути ефективним для цілей аудиту. Діапазон аудитора корисний та ефективний, якщо він досить вузький для надання аудитору можливості зробити висновок, чи є облікова оцінка викривленою.

Д94. Як правило, діапазон, який було звужено, щоб він був однаковим або меншим за суттєвість результатів, є достатнім для цілей оцінювання визначення обґрунтованості точкової оцінки управлінського персоналу. Проте особливо в певних галузях, може бути неможливо звужити діапазон нижче від такої суми. Це не обов'язково виключає можливість визнання облікової оцінки. Однак це може свідчити, що невизначеність

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

попереднього оцінювання, пов'язана з обліковою оцінкою, є такою, що призводить до значного ризику. Додаткові дії у відповідь на значні ризики описані у параграфах Д102–Д115.

- Д95. Звуження діапазону до позиції, в якій усі результати в межах діапазону вважаються обґрунтованими, можна досягти за допомогою:
- виключення з діапазону тих результатів із верхньої та нижньої меж діапазону, ймовірність яких, за судженням аудитора, є малою;
  - продовження звуження діапазону на основі доступних аудиторських доказів доти, поки аудитор не дійде висновку, що всі результати в межах діапазону вважаються обґрунтованими. У деяких рідкісних випадках аудитор може звужувати діапазон, поки аудиторські докази не вказуватимуть на точкову оцінку.

*Розгляд необхідності спеціалізованих навичок і знань* (див. параграф 14)

Д96. Під час планування аудиту аудитор повинен визначити характер, час та обсяги ресурсів, потрібних для виконання завдання з аудиту<sup>20</sup>. 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 можливості, щоб виконати завдання з аудиту<sup>21</sup>. 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.

Д97. 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.

<sup>20</sup> МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», параграф 8г.

<sup>21</sup> МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», параграф 14.



- Д98. Для більшості облікових оцінок, навіть якщо існує невизначеність попереднього оцінювання, малоймовірно, що будуть потрібні спеціалізовані навички та знання. Наприклад, малоймовірно, що аудиторі будуть потрібні спеціалізовані навички або знання для оцінки забезпечення сумнівних боргів.
- Д99. Однак аудитор може не володіти потрібними спеціалізованими навичками або знаннями, якщо питання, що розглядається, належить до галузі, яка не є бухгалтерським обліком або аудитом, і йому може бути потрібно отримати їх від експерта аудитора. МСА 620<sup>22</sup> встановлює вимоги та надає рекомендації щодо визначення необхідності наймання або залучення експерта аудитора і відповідальність аудитора за використання роботи експерта аудитора.
- Д100. Крім того, в деяких випадках аудитор може дійти висновку, що потрібно отримати спеціалізовані навички або знання стосовно конкретних аспектів бухгалтерського обліку або аудиту. Особи з такими навичками або знаннями можуть бути найняті аудиторською фірмою або залучені із зовнішньої організації, яка є сторонньою для аудиторської фірми. Якщо такі особи виконують аудиторські процедури із завдання, вони є частиною аудиторської групи із завдання та відповідно мають виконувати вимоги МСА 220.
- Д101. Залежно від розуміння аудитора та досвіду роботи з експертом аудитора або іншими особами, які мають спеціалізовані навички або знання, аудитор може вважати за доцільне обговорити такі питання, як вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності, із залученими особами, щоб визначити, чи доречна їх робота для цілей аудиту.

**Подальші процедури по суті у відповідь на значні ризики** (див. параграф 15)

- Д102. Під час аудиту облікових оцінок, які призводять до значних ризиків, подальші аудиторські процедури по суті зосереджені на оцінці:
- того, як управлінський персонал оцінив вплив невизначеності попереднього оцінювання на облікову оцінку та вплив, який така невизначеність може мати на прийнятність визнання облікової оцінки у фінансовій звітності;
  - достатності відповідного розкриття інформації.

*Невизначеність попереднього оцінювання*

Розгляд невизначеності попереднього оцінювання управлінським персоналом (див. параграф 15а)

- Д103. Управлінський персонал може оцінити альтернативні припущення або результати облікових оцінок за допомогою багатьох методів залежно від конкретних обставин. Один можливий метод, який використовується

<sup>22</sup> МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора».

управлінським персоналом, – виконати аналіз чутливості. Це може передбачати визначення того, як грошова сума облікової оцінки варіюється за різних припущень. Навіть для облікових оцінок, оцінених за справедливою вартістю, можливе відхилення, оскільки різні учасники ринку застосовуватимуть різні припущення. Аналіз чутливості може привести до розробки кількох сценаріїв результатів, які управлінський персонал іноді характеризує як діапазон результатів, таких як «песимістичні» та «оптимістичні» сценарії.

Д104. Аналіз чутливості може довести, що облікова оцінка не є чутливою до змін у певних припущеннях. І навпаки, він може довести, що облікова оцінка є чутливою до одного або кількох припущень, на які в подальшому аудитор звертають особливу увагу.

Д105. Це не означає, що один певний метод розгляду невизначеності попереднього оцінювання (такий, як аналіз чутливості) є більш придатним за інший або що розгляд альтернативних припущень чи результатів управлінським персоналом потрібно проводити за допомогою деталізованого процесу, який підтверджується численною документацією. Скоріше важливим є те, чи оцінив управлінський персонал, як невизначеність попереднього оцінювання може вплинути на облікову оцінку, а не конкретний спосіб, у який така оцінка здійснюється. Відповідно якщо управлінський персонал не розглядав альтернативні припущення або результати, аудитор може бути потрібно обговорити це з управлінським персоналом та попросити підтвердити, як він розглядав вплив невизначеності попереднього оцінювання на облікову оцінку.

Міркування, що стосуються малих підприємств

Д106. Малі підприємства можуть використовувати прості способи для оцінки невизначеності попереднього оцінювання. Додатково до огляду аудитором доступної документації аудитор може отримати інші аудиторські докази щодо розгляду управлінським персоналом альтернативних припущень або результатів за допомогою запиту до управлінського персоналу. Крім того, управлінський персонал може не мати достатньо експертних знань для розгляду альтернативних результатів або для вирішення питання невизначеності попереднього оцінювання облікової оцінки в інший спосіб. У таких випадках аудитор може пояснити управлінському персоналу процес або різні методи, доступні для цього, а також відповідну документацію. Проте це не змінить відповідальності управлінського персоналу за складання фінансової звітності.

Значні припущення (див. параграф 156)

Д107. Припущення, яке використовується для здійснення облікової оцінки, може вважатися значним, якщо обґрунтована зміна у припущенні суттєво вплине на оцінювання облікової оцінки.

Д108. Підтвердження значних припущень, які ґрунтуються на знаннях управлінського персоналу, може бути отримане з постійно здійснюваних управлінським персоналом процесів стратегічного аналізу та управління ризиками. Навіть без формально встановлених процесів, як це може бути у випадку малих підприємств, аудитор може мати змогу оцінити припущення за допомогою запитів або обговорення з управлінським персоналом, а також за допомогою інших аудиторських процедур з метою отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів.

Д109. Міркування аудитора під час оцінки припущень, зроблених управлінським персоналом, описані в параграфах Д77–Д83.

Намір і здатність управлінського персоналу (див. параграф 15в)

Д110. Міркування аудитора стосовно припущень, зроблених управлінським персоналом, та наміру і здатності управлінського персоналу описані в параграфах Д13 та Д80.

*Розробка діапазону* (див. параграф 16)

Д111. Під час складання фінансової звітності управлінський персонал може вважати, що він досить повно розглянув вплив невизначеності попереднього оцінювання на облікові оцінки, що призводять до значних ризиків. Однак за деяких обставин аудитор може вважати дії управлінського персоналу недостатніми. Це може відбуватися, якщо, наприклад, за сужденням аудитора:

- не можна отримати достатні та прийнятні аудиторські докази за допомогою оцінки аудитором того, як управлінський персонал розглядав вплив невизначеності попереднього оцінювання;
- потрібно розглянути рівень невизначеності попереднього оцінювання, пов'язаної з обліковою оцінкою, наприклад, якщо аудитору відомо про значне відхилення у результатах подібних облікових оцінок за подібних обставин;
- малоймовірно, що можна отримати інші аудиторські докази, наприклад за допомогою огляду подій, що сталися до дати аудиторського звіту;
- можуть існувати ознаки упередженості управлінського персоналу під час здійснення облікових оцінок.

Д112. Міркування аудитора під час визначення діапазону з цією метою описані в параграфах Д87–Д95.

*Критерії визнання та оцінки*

Визнання облікових оцінок у фінансовій звітності (див. параграф 17 а)

Д113. Якщо управлінський персонал визнав облікову оцінку у фінансовій звітності, основна увага аудитора при здійсненні оцінки приділяється

## АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

тому, чи є оцінювання облікової оцінки достатньо достовірним, щоб відповідати критеріям визнання застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Д114. Щодо облікових оцінок, які не були визнані, основна увага аудитора при здійсненні оцінки приділяється тому, чи були фактично задоволені критерії визнання застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Навіть якщо облікова оцінка не була визнана і аудитор дійшов висновку, що такий підхід є прийнятним, може бути потрібно розкриття інформації про обставини у примітках до фінансової звітності. Аудитор також може визначити, що потрібно привернути увагу читача до значної невизначеності за допомогою додавання пояснювального параграфа до аудиторського звіту. МСА 706<sup>23</sup> встановлює вимоги та надає рекомендації стосовно цих параграфів.

Основа оцінювання щодо облікової оцінки (див. параграф 17б)

Д115. 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.

### **Оцінка обґрунтованості облікових оцінок і визначення викривлень** (див. параграф 18)

Д116. На основі отриманих аудиторських доказів аудитор може дійти висновку, що такі докази вказують на облікову оцінку, яка відрізняється від точкової оцінки управлінського персоналу. Якщо аудиторські докази підтверджують точкову оцінку, відмінність між точковою оцінкою аудитора та точковою оцінкою управлінського персоналу становить викривлення. Якщо аудитор дійшов висновку, що використання діапазону аудитора надає достатні та прийнятні аудиторські докази, точкова оцінка управлінського персоналу, що перебуває поза межами діапазону аудитора, не буде підтверджуватись аудиторськими доказами. У таких випадках викривлення є нічим іншим, як різницею між точковою оцінкою управлінського персоналу та найближчою точкою діапазону аудитора.

<sup>23</sup> МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора».

Д117. Якщо управлінський персонал змінив облікову оцінку або метод її здійснення порівняно з попереднім періодом, ґрунтуючись на суб'єктивній оцінці щодо того, що відбулася зміна обставин, аудитор може дійти висновку на основі аудиторських доказів про те, що облікова оцінка є викривленою внаслідок довільної зміни управлінським персоналом або може розглядати її як ознаку можливої упередженості управлінського персоналу (див. параграфи Д124–Д125).

Д118. МСА 450<sup>24</sup> дає рекомендації щодо розрізнення викривлень з метою оцінки аудитором впливу невиправлених викривлень на фінансову звітність. Стосовно облікових оцінок викривлення внаслідок шахрайства або помилка може виникати як результат:

- викривлень, щодо яких немає сумнівів (фактичних викривлень);
- відмінностей, обумовлених судженнями управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає необґрунтованими, або внаслідок вибору та застосування облікових політик, які аудитор вважає неприйнятними (викривлення внаслідок суджень);
- найкращої оцінки аудитором викривлень у генеральних сукупностях, що стосується екстраполяції викривлень, ідентифікованих в аудиторських вибірках, на всі генеральні сукупності, з яких робили вибірки (прогнозовані викривлення).

У деяких випадках, пов'язаних із обліковими оцінками, викривлення може виникати як результат поєднання цих обставин, що робить окрему ідентифікацію складною або неможливою.

Д119. Оцінювання обґрунтованості облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації, що міститься у примітках до фінансової звітності, незалежно від того, чи вимагається воно застосовною концептуальною основою фінансової звітності або інформація розкривається добровільно, передбачає в основному такі самі типи міркувань, що застосовуються під час аудиту облікової оцінки, визнаної в фінансовій звітності.

### **Розкриття інформації, пов'язане з обліковими оцінками**

*Розкриття інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності (див. параграф 19)*

Д120. 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

<sup>24</sup> МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту».

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

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.

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.

Д121. У деяких випадках застосовна концептуальна основа фінансової звітності може вимагати розкриття конкретної інформації стосовно невизначеності. Наприклад, деякі концептуальні основи фінансової звітності передбачають:

- розкриття інформації про основні припущення та інші джерела невизначеності попереднього оцінювання, які мають значний ризик того, що вони призведуть до суттєвого коригування балансової вартості активів і зобов'язань. Такі вимоги можна описати, вживаючи терміни «основні джерела невизначеності попереднього оцінювання» або «критично важливі облікові оцінки»;
- розкриття інформації про діапазон можливих результатів і припущення, використані під час визначення діапазону;
- розкриття інформації про значущість облікових оцінок за справедливою вартістю для фінансового стану та результатів фінансової діяльності суб'єкта господарювання;
- розкриття якісної інформації, такої як доступність ризикам, та як вона виникає, цілі, політики і процедури суб'єкта господарювання в управлінні ризиками, а також методи, використані для оцінки ризику та будь-яких змін цих якісних концепцій порівняно з попереднім періодом;
- розкриття кількісної інформації, такої як рівень доступності ризику суб'єкта господарювання, на основі інформації, наданої на внутрішньому рівні провідному управлінському персоналу, в тому

числі інформації про кредитний ризик, ризик ліквідності та ринковий ризик.

*Розкриття інформації про невизначеність попереднього оцінювання щодо облікових оцінок, які призводять до значних ризиків (див. параграф 20)*

Д122. Що стосується 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 (див. відповідні обговорення у параграфі Д94).

Д123. У деяких випадках аудитор може вважати за прийнятне рекомендувати управлінському персоналу описати у примітках до фінансової звітності обставини, що стосуються невизначеності попереднього оцінювання. МСА 705<sup>25</sup> надає рекомендації щодо наслідків для аудиторської думки, якщо аудитор вважає, що розкриття інформації про невизначеність попереднього оцінювання у фінансовій звітності управлінським персоналом є недостатнім чи оманливим.

### **Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу**

(див. параграф 21)

Д124. Під час аудиту аудитор може стати відомо про судження та рішення управлінського персоналу, які призводять до ознак можливої упередженості управлінського персоналу. Такі ознаки можуть впливати на висновок аудитора стосовно того, чи залишаються прийнятними оцінка ризиків аудитором та відповідні дії у відповідь на них, і аудитор може бути потрібно розглянути їх наслідки на решту аудиту. Крім того, вони також можуть впливати на оцінку аудитора того, чи не містить фінансова звітність у цілому суттєвого викривлення, яке обговорюється в МСА 700<sup>26</sup>.

Д125. Приклади ознак можливої упередженості управлінського персоналу стосовно облікових оцінок включають:

- 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;

<sup>25</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

<sup>26</sup> МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

- вибір чи розробку значних припущень, результатом яких є точкова оцінка, сприятлива для цілей управлінського персоналу;
- вибір точкової оцінки, що може свідчити про оптимістичну або песимістичну модель.

**Письмові запевнення** (див. параграф 22)

Д126. МСА 580<sup>27</sup> розглядає використання письмових запевнень. Залежно від характеру, суттєвості та рівня невизначеності попереднього оцінювання письмові запевнення щодо облікових оцінок, визнаних чи розкритих у фінансовій звітності, можуть включати запевнення щодо такого:

- прийнятності процесів оцінки, в тому числі відповідних припущень і моделей, використаних управлінським персоналом при визначенні облікових оцінок у контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності, а також послідовності застосування процесів;
- припущення належно відображають намір і здатність управлінського персоналу виконувати конкретні плани дій за дорученням суб'єкта господарювання, якщо вони доречні для облікових оцінок та розкриття інформації;
- розкриття інформації, пов'язаного з обліковими оцінками, яке є повним та прийнятним згідно із застосовною концептуальною основою фінансової звітності;
- жодна подальша подія не потребує коригування облікових оцінок і розкриття інформації, що містяться у фінансовій звітності.

Д127. Стосовно облікових оцінок, які не визнані або інформація про які не розкрита у фінансовій звітності, письмові запевнення можуть також включати запевнення щодо:

- прийнятності основи, використаної управлінським персоналом для визначення того, що критерії визнання та розкриття інформації застосовної концептуальної основи фінансової звітності не були задоволені (див. параграф Д114);
- прийнятності основи, використаної управлінським персоналом для недотримання припущення стосовно використання справедливої вартості, встановленого згідно із застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання для облікових оцінок, які не оцінені або інформація про які не розкрита за справедливою вартістю (див. параграф Д115).

<sup>27</sup> МСА 580 «Письмові запевнення».



**Документація** (див. параграф 23)

Д128. Документація щодо ознак можливої упередженості управлінського персоналу, ідентифікованої під час аудиту, допомагає аудитору дійти висновку, чи залишаються прийнятними оцінка ризиків аудитором і пов'язані з ними дії у відповідь, а також оцінити, чи не містить фінансова звітність у цілому суттєве викривлення. Приклади ознак можливої упередженості управлінського персоналу див. у параграфі 125.

## Додаток

(див. параграф Д1)

### **Оцінки за справедливою вартістю та розкриття інформації про них за різними концептуальними основами фінансової звітності**

Мета цього додатка – надати лише загальне обговорення оцінок за справедливою вартістю і розкриття інформації за різними концептуальними основами фінансової звітності як довідкові дані та контекст.

1. Різні концептуальні основи фінансової звітності вимагають або дозволяють застосовувати різноманітні оцінки за справедливою вартістю та розкриття інформації у фінансовій звітності. Вони також відрізняються за рівнем рекомендацій, які надають щодо основи для оцінки активів і зобов'язань або пов'язаного з нею розкриття інформації. Деякі концептуальні основи фінансової звітності надають рекомендації у формі директив, інші – загальні рекомендації, а деякі взагалі не надають жодних рекомендацій. Крім того, існують також певні практики оцінки та розкриття інформації, характерні для конкретної галузі, щодо справедливої вартості.
2. Визначення справедливої вартості може відрізнятись у різних концептуальних основах фінансової звітності або щодо різних активів, зобов'язань чи розкриття інформації в межах певної концептуальної основи. Наприклад, Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 39<sup>1</sup> визначає справедливу вартість як «суму, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами». Як правило, концепція справедливої вартості припускає поточну операцію, а не розрахунок на минулу чи майбутню дату. Відповідно процес оцінки справедливої вартості буде пошуком орієнтовної ціни, за якою може відбутися така операція. Крім того, різні концептуальні основи фінансової звітності можуть використовувати такі терміни, як «вартість, характерна для конкретного суб'єкта господарювання», «вартість використання» або подібні терміни, але всі вони відповідають концепції справедливої вартості у цьому МСА.
3. Концептуальні основи фінансової звітності можуть розглядати зміни в оцінках справедливої вартості, які з часом виникають різними способами. Наприклад, певна концептуальна основа фінансової звітності може вимагати, щоб зміни в оцінках за справедливою вартістю певних активів чи зобов'язань відображалися прямо у власному капіталі, тоді як згідно з іншою концептуальною основою такі зміни можуть відобразитися у прибутку. В деяких концептуальних основах на визначення того, чи

<sup>1</sup> МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

## АУДИТ ОБЛКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

використовувати облік за справедливою вартістю або який спосіб її застосування, впливає намір управлінського персоналу виконати певні плани дій стосовно конкретного активу або зобов'язання.

4. Різні концептуальні основи фінансової звітності можуть вимагати конкретних оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації у фінансовій звітності, а також можуть установлювати чи дозволяти їх різною мірою. Концептуальні основи фінансової звітності можуть:
  - встановлювати вимоги до оцінки, подання і розкриття для певної інформації, включеної до фінансової звітності, або для інформації, розкритої у примітках до фінансової звітності чи поданої як додаткова інформація;
  - дозволяти конкретні оцінки з використанням справедливої вартості за вибором суб'єкта господарювання чи лише в тому разі, якщо задовольняються певні критерії;
  - встановлювати конкретний метод для визначення справедливої вартості, наприклад за допомогою використання незалежної оцінки або визначених способів використання дисконтованих потоків грошових коштів;
  - дозволяти вибір методу для визначення справедливої вартості серед альтернативних методів (критерії вибору можуть бути або не бути передбачені концептуальною основою фінансової звітності) або
  - не надавати рекомендацій щодо засобів оцінок за справедливою вартістю або розкриття інформації про них, крім випадків, якщо їх використання є очевидним через звичай або практику, наприклад галузеву.
5. Деякі концептуальні основи фінансової звітності припускають, що справедливу вартість можна достовірно оцінити для активів та зобов'язань як передумову, яка потребує або дозволяє оцінки за справедливою вартістю чи розкриття інформації. У деяких випадках це припущення може бути спростоване, якщо актив або зобов'язання не мають ринкової ціни котирування на активному ринку та для яких інші методи обґрунтованого попереднього оцінювання справедливої вартості є явно неприйнятними і непридатними. Деякі концептуальні основи фінансової звітності можуть визначати ієрархію справедливої вартості, яка відрізняє вихідні дані для визначення справедливої вартості починаючи від тих, які включають чітко «спостережні вихідні дані» та ґрунтуються на ціні котирування і активних ринках, та закінчуючи тими, що включають «неспостережні вихідні дані», які передбачають власне судження суб'єкта господарювання про припущення, які використали б учасники ринку.

АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

6. Деякі концептуальні основи фінансової звітності вимагають певних визначених коригувань або змін в інформації про оцінку чи інших міркувань, властивих конкретному активу або зобов'язанню. Наприклад, облік інвестиційної нерухомості може вимагати коригувань оціненої ринкової вартості, таких як коригування попередньо оцінених витрат на передачу нерухомості під час продажу, коригування, що стосуються стану і місця розташування нерухомості, та інших питань. Аналогічно, якщо ринок для певного активу не є активним ринком, можуть бути потрібні коригування або зміни опублікованих цін котирування для отримання більш доречної оцінки справедливої вартості. Наприклад, ринкові ціни котирування можуть не бути свідченням справедливої вартості, якщо діяльність рідко трапляється на ринку, ринок не повністю сформований або якщо купуються та продаються невеликі обсяги одиниць порівняно із сукупною кількістю наявних торгових одиниць. Відповідно такі ринкові ціни можуть бути скориговані або модифіковані. Для здійснення таких коригувань чи модифікацій можуть бути потрібними альтернативні джерела інформації. У деяких випадках передана застава (наприклад, якщо застава призначається для певних типів інвестицій у боргові зобов'язання) також може потребувати розгляду для визначення справедливої вартості або можливого зменшення корисності активу чи зобов'язання.
7. У більшості концептуальних основ фінансової звітності в основу концепції оцінок за справедливою вартістю покладено припущення про безперервність діяльності суб'єкта господарювання, якщо немає намірів чи потреби ліквідувати, суттєво скоротити обсяг діяльності чи здійснювати операцію за несприятливих умов. Тому в цьому разі справедлива вартість не буде сумою, яку суб'єкт господарювання отримує чи виплатить під час вимушеної операції, примусової ліквідації чи реалізації майна при загрозі банкрутства. З іншого боку, загальні економічні умови або економічні умови, характерні для конкретних галузей, можуть призводити до відсутності ліквідності на ринку та вимагати, щоб справедлива вартість ґрунтувалася на занижених цінах, можливо на значно занижених цінах. Проте суб'єкту господарювання може бути потрібно врахувати свій поточний економічний чи оперативний стан при визначенні справедливої вартості своїх активів і зобов'язань, якщо це встановлюється чи дозволяється концептуальною основою фінансової звітності, і така концептуальна основа може визначати або не визначати, як це зробити. Наприклад, план управлінського персоналу щодо прискореного вибуття активу для задоволення конкретних цілей бізнесу може бути доречним для визначення справедливої вартості цього активу.

### Поширення оцінок за справедливою вартістю

8. Оцінки та розкриття інформації, які ґрунтуються на справедливій вартості, стають все більш поширеними у концептуальних основах фінансової звітності. Справедлива вартість може зазначатися та впливати на визначення у фінансовій звітності у кілька способів, у тому числі впливати на оцінку за справедливою вартістю:
- конкретних активів або зобов'язань, таких як ринкові цінні папери або зобов'язання, для погашення заборгованості за фінансовим інструментом, що регулярно або періодично переоцінюється за ринковою вартістю;
  - конкретних компонентів власного капіталу, наприклад під час обліку, визнання, оцінки та подання певних фінансових інструментів з характеристиками власного капіталу, таких як облігації, які держатель може конвертувати у звичайні акції емітента;
  - конкретних активів або зобов'язань, придбаних при об'єднанні бізнесу. Наприклад, первинне визначення гудвілу, що виникає при придбанні суб'єкта господарювання в об'єднанні бізнесу, зазвичай ґрунтується на оцінці придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань за справедливою вартістю та справедливій вартості отриманої компенсації;
  - конкретних активів або зобов'язань, скоригованих на справедливую вартість на разовій основі. Деякі концептуальні основи фінансової звітності можуть вимагати використання оцінки за справедливою вартістю для кількісного визначення коригування активу або групи активів як частини визначення зменшення корисності активу, наприклад перевірки зменшення корисності гудвілу, придбаного при об'єднанні бізнесу, яка ґрунтується на справедливій вартості визначеного суб'єкта господарювання або одиниці, що звітує, вартість яких потім розподіляється між групою активів та зобов'язань суб'єкта господарювання, чи одиниці, що звітує, щоб отримати передбачуваний гудвіл для порівняння із гудвілом, відображеним в обліку;
  - сукупності активів чи зобов'язань. За деяких обставин оцінка класу чи групи активів або зобов'язань потребує визначення загальної суми справедливої вартості деяких з індивідуальних активів або зобов'язань у такому класі або групі. Наприклад, згідно із застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання оцінка диверсифікованого кредитного портфеля може бути визначена на основі справедливої вартості деяких категорій позик, що становлять портфель;
  - інформації, розкритої у примітках до фінансової звітності або поданої як додаткова інформація, але не визнаної у фінансовій звітності.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 550

## «ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами . . . . .	2
Відповідальність аудитора . . . . .	3–7
Дата набрання чинності . . . . .	8
<b>Мета</b> . . . . .	9
<b>Визначення</b> . . . . .	10
<b>Вимоги</b>	
Процедури оцінки ризиків і пов'язані дії . . . . .	11 – 17
Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами . . . . .	18–19
Дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами . . . . .	20 – 24
Оцінювання обліку та розкриття ідентифікованих відносин і операцій з пов'язаними сторонами . . . . .	25
Письмові запевнення . . . . .	26
Інформування тих, кого наділено найвищими повноваженнями . . . . .	27
Документація . . . . .	28
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Відповідальність аудитора . . . . .	Д1–Д3
Визначення пов'язаної сторони . . . . .	Д4–Д7
Процедури оцінки ризиків та дії у відповідь . . . . .	Д8–Д28
Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами . . . . .	Д29–Д30
Дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами . . . . .	Д31–Д45

\* Відповідні зміни в цьому МСА внаслідок видання МСА 610 (переглянутого) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» наберуть чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 р. або пізніше.

## ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

Оцінка обліку та розкриття ідентифікованих відносин і операцій з пов'язаними сторонами . . . . .	Д46–Д47
Письмові запевнення . . . . .	Д48–Д49
Інформування тих, кого наділено найвищими повноваженнями . . . . .	Д50

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 550 «Пов'язані сторони» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора стосовно відносин та операцій з пов'язаними сторонами під час аудиту фінансової звітності. Так, у ньому показано, як слід застосовувати положення МСА 315<sup>1</sup>, МСА 330<sup>2</sup> та МСА 240<sup>3</sup> стосовно ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами.

### Характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами

2. Багато операцій з пов'язаними сторонами здійснюються у процесі нормальної діяльності. За таких обставин вони можуть не являти собою більш високого ризику суттєвого викривлення фінансової звітності порівняно з аналогічними операціями з непов'язаними сторонами. Однак характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами у деяких випадках може призводити до більш високого ризику суттєвого викривлення фінансової звітності порівняно з операціями з непов'язаними сторонами. Наприклад:

- пов'язані сторони можуть діяти в рамках широкого і складного діапазону відносин і структур із відповідним збільшенням ступеня складності операцій з пов'язаними сторонами;
- інформаційні системи можуть бути неефективними при виявленні або узагальненні операцій і балансу заборгованості між суб'єктом господарювання та пов'язаними з ним сторонами;
- операції з пов'язаними сторонами можуть здійснюватися не на нормальних ринкових умовах; наприклад, окремі операції з пов'язаними сторонами можуть відбуватися без грошової винагороди.

### Відповідальність аудитора

3. Оскільки пов'язані сторони не є незалежними одна від одної, багато концептуальних основ фінансової звітності встановлюють конкретні вимоги до обліку та розкриття інформації про відносини, операції й залишки з пов'язаними сторонами, щоб користувачі фінансової звітності могли зрозуміти їх характер і фактичний або потенційний вплив на фінансову звітність. Якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності встановлює такі вимоги, аудитор повинен виконати аудиторські

<sup>1</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

<sup>2</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

<sup>3</sup> МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності».



процедури для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, викликані тим, що суб'єкт господарювання неналежно обліковував або розкривав відносини, операції чи залишки з пов'язаними сторонами відповідно до вимог концептуальної основи, та відповідні дії.

4. Навіть якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності встановлює мінімальні вимоги до пов'язаних сторін або зовсім їх не встановлює, все-таки аудитору необхідно зрозуміти відносини й операції між суб'єктом господарювання та пов'язаними з ним сторонами, щоб дійти висновку, чи є фінансова звітність, враховуючи вплив на неї таких відносин і операцій, такою, що (див. параграф Д1):
  - а) забезпечує достовірне подання (для концептуальних основ достовірного подання) (див. параграф Д2); або
  - б) не вводить в оману (для концептуальних основ дотримання вимог) (див. параграф Д3)
5. Крім того, розуміння відносин і операцій між суб'єктом господарювання і пов'язаними з ним сторонами є доречним для оцінки аудитором наявності одного або кількох чинників ризику шахрайства відповідно до вимог МСА 240<sup>4</sup>, оскільки шахрайство можна легше здійснити через пов'язані сторони.
6. Унаслідок властивих аудиту обмежень існує неминучий ризик невиявлення окремих суттєвих викривлень фінансової звітності навіть у тому разі, якщо аудит належно сплановано та виконано відповідно до вимог МСА<sup>5</sup>. У контексті пов'язаних сторін потенційний вплив властивих обмежень здатності аудитора виявити суттєві викривлення збільшується з таких причин:
  - управлінський персонал може не знати про існування всіх відносин і операцій з пов'язаними сторонами, особливо якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності не встановлює вимоги щодо пов'язаних сторін;
  - відносини між пов'язаними сторонами можуть створювати більші можливості для змови, приховування або маніпуляцій з боку управлінського персоналу.
7. Отже, планування і проведення аудиту з професійним скептицизмом, як це вимагається МСА 200<sup>6</sup>, є особливо важливим у цьому контексті з огляду на потенційні нерозкриті відносини та операції з пов'язаними сторонами. Вимоги цього МСА спрямовані на те, щоб допомогти аудитору ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення у

<sup>4</sup> МСА 240, параграф 24.

<sup>5</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф Д52.

<sup>6</sup> МСА 200, параграф 15.

## ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами, а також розробити аудиторські процедури для дій у відповідь на оцінені ризики.

### Дата набрання чинності

8. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### Мета

9. Цілі аудитора такі:
- а) отримати розуміння відносин і операцій з пов'язаними сторонами незалежно від того, чи встановлені застосовною концептуальною основою фінансової звітності вимоги до пов'язаних сторін для того, щоб можна було:
    - і) визнати чинники ризику шахрайства (якщо такі є) внаслідок відносин і операцій з пов'язаними сторонами, що є доречними для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;
    - іі) дійти висновку на основі отриманих аудиторських доказів, чи є фінансова звітність, враховуючи вплив на неї таких відносин і операцій, такою, що:
      - а) забезпечує достовірне подання (для концептуальних основ достовірного подання); або
      - б) не вводить в оману (для концептуальних основ дотримання вимог); та
  - б) отримати достатні та прийнятні аудиторські докази належної ідентифікації, обліку та розкриття відносин і операцій з пов'язаними сторонами у фінансовій звітності відповідно до цієї концептуальної основи, якщо вона встановлює вимоги до пов'язаних сторін.

### Визначення

10. У цьому МСА наведені далі терміни мають такі значення:
- а) 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;
  - б) пов'язана сторона – сторона, яка є (див. параграфи Д4 – Д7):
    - і) пов'язаною стороною згідно з визначенням у застосовній концептуальній основі фінансової звітності;

## ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

- ii) якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності визначає мінімальні вимоги щодо пов'язаної сторони або не містить їх зовсім, тоді пов'язаною стороною є:
- a) 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:
    - i) спільних контролюючих власників;
    - ii) власників, які є близькими родичами;
    - iii) спільний провідний управлінський персонал.

Проте суб'єкти господарювання, що перебувають під спільним контролем держави (органів державної влади, регіональних або місцевих органів самоврядування), не вважаються пов'язаними, якщо вони спільно не здійснюють значних господарських операцій або спільно не використовують значний обсяг ресурсів.

## Вимоги

### Процедури оцінки ризиків і пов'язані дії

11. У рамках процедур оцінки ризиків і пов'язаних дій, виконання яких протягом аудиту<sup>7</sup> вимагається від аудитора МСА 315 і МСА 240, аудитор повинен виконати аудиторські процедури та пов'язані дії, викладені у параграфах 12–17, для отримання інформації, необхідної для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами (див. параграф Д8).

*Розуміння відносин та операцій суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами*

12. Обговорення групою із завдання відповідно до вимог МСА 315 і МСА 240<sup>8</sup> включає конкретний розгляд чутливості фінансової звітності до суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки, що можуть стати результатом відносин і операцій суб'єкта господарювання та пов'язаними з ним сторонами (див. параграфи Д9–Д10).

<sup>7</sup> МСА 315, параграф 5; МСА 240, параграф 16.

<sup>8</sup> МСА 315, параграф 10; МСА 240, параграф 15.

## ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

13. Аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо:
  - а) ідентифікації пов'язаних сторін суб'єкта господарювання, включаючи зміни порівняно з попереднім періодом (див. параграфи Д11–Д14);
  - б) характеру відносин між суб'єктом господарювання і цими пов'язаними сторонами; та
  - в) здійснення суб'єктом господарювання будь-яких операцій з цими пов'язаними сторонами протягом періоду і (якщо це має місце) типу й мети операцій.
14. 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 (див. параграфи Д15–Д20):
  - а) ідентифікації, обліку та розкриття відносин і операцій з пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
  - б) санкціонування і схвалення значних операцій та домовленостей з пов'язаними сторонами (див. параграф Д21);
  - в) санкціонування й схвалення значних операцій та домовленостей, що виходять за межі нормальної діяльності.

*Особлива увага до інформації про пов'язані сторони при перевірці записів або документів*

15. 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 (див. параграфи Д22–Д23). 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:
  - а) банківські підтвердження чи підтвердження зовнішніх юристів, отримані в межах аудиторських процедур;
  - б) протоколи зборів акціонерів і засідань тих, кого наділено найвищими повноваженнями; та
  - в) інші записи або документи, які аудитор вважає потрібними в обставинах суб'єкта господарювання.

16. Якщо аудитор при проведенні аудиторських процедур відповідно до вимог параграфу 15 або інших аудиторських процедур ідентифікує значущі операції, що виходять за межі нормальної діяльності, він повинен звернутися до управлінського персоналу із запитом щодо (див. параграфи Д24–Д25):
- а) характеру таких операцій (див. параграф Д26);
  - б) можливої участі пов'язаних сторін (див. параграф Д27).

Надання інформації про пов'язані сторони аудиторській групі із завдання

17. Аудитор повинен надати відповідну інформацію, отриману щодо пов'язаних сторін суб'єкта господарювання, іншим членам аудиторської групи із завдання (див. параграф Д28).

**Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами**

18. Відповідно до вимог МСА 315 щодо ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення<sup>9</sup> аудитор повинен ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами та визначити, чи є будь-які з цих ризиків значними. Визначаючи це, аудитор повинен розглядати виявлені значні операції з пов'язаними сторонами, які виходять за межі нормальної діяльності компанії, як такі, що призводять до значних ризиків.
19. Якщо аудитор ідентифікує чинники ризику шахрайства (включаючи обставини, які стосуються існування пов'язаної сторони з домінуючим впливом) при виконанні процедур оцінки ризиків і відповідних дій у зв'язку з пов'язаними сторонами, він повинен розглянути цю інформацію в процесі ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства відповідно до вимог МСА 240 (див. параграфи Д6 і Д29–Д30).

**Дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами**

20. Відповідно до вимог МСА 330 стосовно дій аудитора у відповідь на оцінені ризики<sup>10</sup> аудитор розробляє і виконує подальші аудиторські процедури для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів щодо оцінених ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами. Такі аудиторські процедури мають включати також процедури відповідно до вимог параграфів 21–24 (див. параграфи Д31–Д34).

<sup>9</sup> МСА 315, параграф 25

<sup>10</sup> МСА 330, параграфи 5–6.

## ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

*Ідентифікація раніше неідентифікованих або нерозкритих пов'язаних сторін чи значних операцій з пов'язаними сторонами*

21. Якщо аудитор ідентифікує домовленості чи інформацію, що припускає існування відносин або операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкривав йому, він повинен визначити, чи підтверджують наявні обставини існування таких відносин або операцій.
22. Якщо аудитор ідентифікує пов'язані сторони або значні операції з ними, які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкривав йому, він повинен:
  - а) негайно повідомити відповідну інформацію іншим учасникам аудиторської групи із завдання (див. параграф Д35);
  - б) якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності встановлює вимоги щодо пов'язаних сторін:
    - і) звернутись із запитом до управлінського персоналу щодо ідентифікації всіх операцій з щойно ідентифікованими пов'язаними сторонами для подальшої оцінки аудитором;
    - іі) 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;
  - в) здійснити належні аудиторські процедури по суті щодо таких щойно ідентифікованих пов'язаних сторін або значних операцій з ними (див. параграф Д36);
  - г) ще раз розглянути ризик можливого існування інших пов'язаних сторін або значних операцій з ними, які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкрив аудиторю, та виконати необхідні додаткові аудиторські процедури;
  - д) якщо нерозкриття управлінським персоналом здається свідомим (і, отже, вказує на наявність ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства), оцінити вплив цього на аудит (див. параграф Д37).

*Ідентифіковані значущі операції з пов'язаними сторонами, які виходять за межі нормальної діяльності компанії*

23. Для ідентифікованих значних операцій з пов'язаними сторонами, які виходять за межі нормальної діяльності суб'єкта господарювання, аудитор повинен:
  - а) перевірити основні контракти або угоди (якщо такі є) та оцінити:
    - і) чи припускає комерційне обґрунтування (або його відсутність) операцій, які могли здійснюватися для фальсифікації фінансової

звітності або приховування незаконного привласнення активів<sup>11</sup> (див. параграфи Д38–Д39);

- ii) узгодженість умов операцій з поясненнями управлінського персоналу;
  - iii) чи мав місце належний облік і розкриття операцій відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
- б) отримати аудиторські докази того, що операції були належно санкціоновані та схвалені (див. параграфи Д40 – Д41).

*Твердження, що операції з пов'язаними сторонами здійснювалися на таких самих умовах, що й операції між незалежними сторонами*

24. Якщо у фінансовій звітності управлінський персонал стверджує, що операція з пов'язаною стороною проводилася на таких самих умовах, що й операції між незалежними сторонами, аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази такого твердження (див. параграфи Д42–Д45).

#### **Оцінювання обліку та розкриття ідентифікованих відносин і операцій з пов'язаними сторонами**

25. При формулюванні думки щодо фінансової звітності відповідно до вимог МСА 700<sup>12</sup> аудитор повинен оцінити (див. параграф Д46):
- а) чи мав місце належний облік і розкриття ідентифікованих відносин та операцій з пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності (див. параграф Д47);
  - б) чи є вплив відносин і операцій між пов'язаними сторонами таким, що:
    - i) не забезпечує достовірне подання (для концептуальних основ достовірного подання);
    - ii) вводить в оману (для концептуальних основ дотримання вимог).

#### **Письмові запевнення**

26. Якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності встановлює вимоги до пов'язаних сторін, аудитор повинен отримати письмові запевнення управлінського персоналу і (в разі потреби) тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щоб вони (див. параграфи Д48–Д49):
- а) розкрили аудитору осіб пов'язаних сторін суб'єкта господарювання та всі відносини й операції з ними, про які їм відомо;

<sup>11</sup> МСА 240, параграф 32в.

<sup>12</sup> МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», параграфи 10–15.

- б) забезпечили належний облік і розкриття таких відносин та операцій відповідно до вимог концептуальної основи.

### **Інформування тих, кого наділено найвищими повноваженнями**

27. Крім випадків, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання<sup>13</sup>, аудитор повинен інформувати тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні питання, які виникають протягом аудиту в зв'язку з пов'язаними сторонами суб'єкта господарювання (див. параграф Д50).

### **Документація**

28. Аудитор повинен включити до аудиторської документації назви ідентифікованих пов'язаних сторін і характер відносин з ними<sup>14</sup>.

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

### **Відповідальність аудитора**

*Концептуальні основи фінансової звітності, що встановлюють мінімальні вимоги до пов'язаних сторін* (див. параграф 4)

- Д1. Застосовна концептуальна основа фінансової звітності, що встановлює мінімальні вимоги до пов'язаних сторін – це така концептуальна основа, яка надає визначення пов'язаної сторони, проте таке визначення має значно вужчу сферу дії, ніж визначення, наведене в параграфі 10 б, її цього МСА, тобто вимога цієї концептуальної основи до розкриття відносин і операцій з пов'язаними сторонами застосовуватиметься до значно меншої кількості відносин і операцій з пов'язаними сторонами.

*Концептуальні основи достовірного подання* (див. параграф 4а)

- Д2. У контексті концептуальних основ достовірного подання<sup>15</sup> відносини й операції з пов'язаними сторонами можуть призводити до того, що фінансова звітність не забезпечуватиме достовірне подання, якщо, наприклад, економічні реалії таких відносин і операцій не відображені належно у фінансовій звітності. Наприклад, достовірне подання може не забезпечуватись, якщо продаж суб'єктом господарювання нерухомості контролюючому акціонеру за ціною, вищою або нижчою від справедливої ринкової вартості, обліковувався як операція, що

<sup>13</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф 13.

<sup>14</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграфи 8–11 та параграф Д6.

<sup>15</sup> У МСА 200 (параграф 13а) наведено визначення концептуальних основ достовірного подання та концептуальних основ дотримання вимог.



передбачає прибуток або збиток для суб'єкта господарювання, хоча вона може бути внеском чи поверненням капіталу або виплатою дивідендів.

*Концептуальні основи дотримання вимог* (див. параграф 4б)

Д3. У контексті концептуальних основ дотримання вимог, чи вводить фінансова звітність в оману, як розглядається в МСА 700, внаслідок відносин і операцій з пов'язаними сторонами, залежить від конкретних обставин завдання. Наприклад, навіть якщо нерозкриття операцій з пов'язаними сторонами у фінансовій звітності відповідає концептуальній основі та застосовним законодавчим чи нормативним актам, фінансова звітність може вводити в оману, якщо суб'єкт господарювання отримує дуже значну частину своїх доходів від операцій з пов'язаними сторонами, а цей факт не розкривається. Проте аудитору дуже рідко доведеться розглядати фінансову звітність, підготовлену й подану відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, як таку, що вводить в оману, якщо відповідно до МСА 210<sup>16</sup> аудитор визначив, що концептуальна основа є прийнятною<sup>17</sup>.

**Визначення пов'язаної сторони** (див. параграф 10б)

Д4. У багатьох концептуальних основах фінансової звітності розглядаються концепції контролю і значного впливу. І хоча при розгляді цих концепцій використовуються різні терміни, в цілому пояснюється, що:

- контроль є владою, яка дає змогу керувати фінансовою та операційною стратегією суб'єкта господарювання для отримання вигоди від його діяльності;
- значний вплив (який можна отримати через володіння акціями, статут або угоду) є владою, яка дає можливість брати участь у рішеннях суб'єкта господарювання щодо фінансової та операційної політики, проте не є контролем над такою політикою.

Д5. Існування наведених нижче відносин може вказувати на наявність контролю або значного впливу:

- а) пряме або опосередковане володіння пакетами акцій чи іншими фінансовими інтересами в суб'єкті господарювання;
- б) володіння суб'єктом господарювання (пряме або опосередковане) акціями або іншими фінансовими інтересами в інших суб'єктах господарювання;
- в) належність до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, або основного управлінського персоналу (тобто тих членів управлінського персоналу, які мають повноваження та відповідають

<sup>16</sup> МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту», параграф ба.

<sup>17</sup> МСА 700, параграф Д12.

## ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

за планування, управління і контроль за діяльністю суб'єкта господарювання);

- г) належність до близьких родичів будь-якої особи, що зазначена в пункті в.
- д) наявність значних ділових відносин з будь-якою особою, що вказана в пункті в.

### *Пов'язані сторони з домінуючим впливом*

Д6. Пов'язані сторони через свою здатність здійснювати контроль або значний вплив можуть справляти домінуючий вплив на суб'єкт господарювання або його управлінський персонал. Розгляд такої поведінки доречний під час ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, як пояснюється у параграфах Д29–Д30.

### *Суб'єкти господарювання спеціального призначення як пов'язані сторони*

Д7. За деяких обставин суб'єкт господарювання спеціального призначення<sup>18</sup> може бути пов'язаною стороною, оскільки сам суб'єкт господарювання може по суті контролювати його, навіть якщо йому належить невелика або нульова частка акцій суб'єкта господарювання спеціального призначення.

## **Процедури оцінки ризиків та дії у відповідь**

*Ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами (див. параграф 11)*

### *Особливості застосування в державному секторі*

Д8. Обов'язки аудитора державного сектору стосовно відносин і операцій з пов'язаними сторонами можуть визначатися технічним завданням на аудит або обов'язками суб'єктів господарювання державного сектору відповідно до вимог законодавчих, регуляторних та інших органів влади. Внаслідок цього обов'язки аудитора державного сектору можуть не обмежуватися діями у відповідь на ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами й операціями з пов'язаними сторонами і включати більш широкую відповідальність щодо дій у відповідь на недотримання вимог законодавчих і регуляторних актів та інших органів влади, які встановлюють конкретні вимоги щодо ведення діяльності з пов'язаними сторонами. Крім того, аудитор державного сектору може бути потрібним враховувати вимоги фінансової звітності у державному секторі щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами, які можуть відрізнятися від вимог, застосованих у приватному секторі.

<sup>18</sup> У МСА 315 (параграфи Д26–Д27) надано рекомендації щодо характеру суб'єкта господарювання спеціального призначення.

*Розуміння відносин і операцій суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами*

Обговорення серед членів групи із завдання (див. параграф 12)

Д9. Питання, які можуть розглядатися у процесі обговорення між членами групи із завдання, включають:

- Характер, ступінь відносин та операцій між суб'єктом господарювання і пов'язаними з ним сторонами (з використанням, наприклад, аудиторських записів ідентифікованих пов'язаних сторін, які оновлюються після кожного завдання з аудиту).
- Наголос на важливості дотримання позиції професійного скептицизму протягом аудиту стосовно потенціалу суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами й операціями з пов'язаними сторонами.
- Обставини або умови суб'єкта господарювання, що можуть вказувати на існування відносин або операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал не ідентифікував або не розкрив аудитору (наприклад, складна організаційна структура, використання суб'єктів господарювання спеціального призначення для позабалансових операцій або неадекватна інформаційна система).
- Записи або документи, які можуть вказувати на існування відносин або операцій з пов'язаними сторонами.
- Значення, яке управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, надає ідентифікації, належному обліку та розкриттю відносин і операцій з пов'язаними сторонами (якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності встановлює вимоги до пов'язаних сторін), а також пов'язаний із цим ризик ігнорування управлінським персоналом відповідних заходів внутрішнього контролю.

Д10. Крім того, обговорення у контексті шахрайства може включати конкретні аспекти того, як пов'язані сторони можуть брати участь у шахрайстві, наприклад:

- Як суб'єкти господарювання спеціального призначення, які контролюються управлінським персоналом, можуть використовуватися для управління доходами.
- У який спосіб можна організувати операції між суб'єктом господарювання і відомим діловим партнером основного члена управлінського персоналу для незаконного присвоєння активів цього суб'єкта господарювання.

Ідентифікація пов'язаних сторін суб'єкта господарювання (див. параграф 13д)

Д11. Якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності встановлює вимоги до пов'язаних сторін, інформація про пов'язані із суб'єктом господарювання сторони швидше за все буде легкодоступною для управлінського персоналу, оскільки інформаційні системи суб'єкта господарювання мають записувати, обробляти й узагальнювати дані про відносини і операції з пов'язаними сторонами, щоб суб'єкт господарювання міг дотримуватися вимог концептуальної основи стосовно їх обліку та розкриття. Отже, управлінський персонал матиме вичерпний перелік пов'язаних сторін та змін у ньому порівняно з попереднім періодом. Що стосується постійних завдань, то звертання із запитами створює основу для порівняння інформації, що надається управлінським персоналом, із записами аудитора про пов'язані сторони, які були зроблені при виконанні попередніх завдань.

Д12. Проте якщо концептуальна основа не встановлює вимоги до пов'язаних сторін, суб'єкт господарювання може не мати таких інформаційних систем. За таких обставин управлінський персонал може не знати про всі пов'язані сторони. Однак вимога щодо звертання із запитами, яка міститься в параграфі 13, все одно є доречною, оскільки управлінський персонал може знати про сторони, які відповідають визначенню пов'язаної сторони, наведеному в цьому МСА. У такому разі запити аудитора стосовно інформації про пов'язані сторони швидше за все становитимуть частину аудиторських процедур оцінки ризиків і пов'язаних дій відповідно до вимог до МСА 315 для отримання інформації про:

- структуру власності та управління суб'єкта господарювання;
- типи інвестицій, які здійснює та планує здійснити суб'єкт господарювання;
- спосіб структуризації та фінансування суб'єкта господарювання.

У конкретному випадку спільного контролю, оскільки управлінський персонал з більшою достовірністю знатиме про такі відносини, якщо вони мають економічне значення для суб'єкта господарювання, запити аудитора будуть більш ефективними, якщо вони фокусуватимуться на тому, чи є сторони, з якими суб'єкт господарювання здійснює значні операції або спільно використовує значні ресурси, пов'язаними з ним.

Д13. У контексті аудиту групи МСА 600 вимагає від групи із завдання надати кожному аудитору компонента перелік пов'язаних сторін, підготовлений управлінським персоналом групи, та будь-яких інших пов'язаних сторін, про яких відомо групі із завдання<sup>19</sup>. Якщо суб'єкт господарювання є

<sup>19</sup> МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)», параграф 40г.

## ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

компонентом групи, така інформація буде корисною основою для запитів аудитора управлінському персоналу стосовно інформації про пов'язані сторони суб'єкта господарювання.

Д14. Аудитор також може отримати деяку інформацію стосовно ідентифікації пов'язаних із суб'єктом господарювання сторін через запити до управлінського персоналу в процесі прийняття чи продовження завдання.

Заходи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами (див. параграф 14)

Д15. Іншим персоналом суб'єкта господарювання вважаються ті, хто, вірогідно, знає про відносини й операції суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами, а також про заходи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання за цими відносинами і операціями. До таких осіб можуть належати, якщо вони не входять до управлінського персоналу:

- ті, кого наділено найвищими повноваженнями;
- персонал, що обіймає посади, які дають змогу ініціювати, обробляти або реєструвати операції, що є значними і виходять за межі нормальної діяльності суб'єкта господарювання, а також особи, які здійснюють нагляд за таким персоналом;
- внутрішні аудитори;
- штатні юристи;
- особа, яка відповідає за дотримання етичних норм, або інша аналогічна особа.

Д16. Аудит виконується з урахуванням того, що управлінський персонал та (в разі потреби) ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнали і розуміють свою відповідальність за підготовку фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включаючи за потреби її достовірне подання, а також за такі заходи внутрішнього контролю, які управлінський персонал і (за потреби) ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визначили необхідними для підготовки фінансової звітності без суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки<sup>20</sup>. Відповідно якщо концептуальна основа встановлює вимоги до пов'язаних сторін, підготовка фінансової звітності вимагає від управлінського персоналу під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, розробки, впровадження й підтримки адекватних заходів внутрішнього контролю за відносинами і операціями з пов'язаними сторонами з метою їх належної ідентифікації, обліку та розкриття згідно із вимогами концептуальної основи. Виконуючи функцію нагляду, ті, кого наділено найвищими

<sup>20</sup> МСА 200, параграф Д2.

## ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

повноваженнями, стежать за тим, як управлінський персонал виконує свої обов'язки щодо таких заходів внутрішнього контролю. Незалежно від будь-яких вимог до пов'язаних сторін, які можуть встановлюватися концептуальною основою, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть, виконуючи нагляд, отримувати інформацію від управлінського персоналу для розуміння характеру та комерційного обґрунтування відносин і операцій суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами.

Д17. Відповідно до вимог МСА 315 щодо отримання розуміння середовища контролю<sup>21</sup> 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 та впроваджено, що регулюють обставини, за яких суб'єкт господарювання може здійснювати конкретні типи операцій з пов'язаними сторонами.
- Політика і процедури відкритого та своєчасного розкриття інтересів управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, 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 і тими, кого наділено найвищими повноваженнями, значних операцій з пов'язаними сторонами, які виходять за межі нормальної діяльності суб'єкта господарювання, включно з тим, чи розглядали належно ті, кого наділено найвищими повноваженнями, 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, наприклад схвалення підкомітетом із числа тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та хто не залежить від управлінського персоналу.
- 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.

<sup>21</sup> МСА 315, параграф 14.

- Наявність за потреби політик і процедур повідомлення про порушення.

Д18. Заходи внутрішнього контролю за відносинами і операціями з пов'язаними сторонами у деяких суб'єктів господарювання можуть бути недостатніми або взагалі відсутніми з таких причин, як:

- Мале значення, що надається управлінським персоналом ідентифікації та розкриттю відносин і операцій з пов'язаними сторонами.
- Відсутність належного нагляду з боку тих, кого наділено найвищими повноваженнями.
- Свідоме ігнорування таких заходів внутрішнього контролю, оскільки розкриття пов'язаних сторін може відкрити інформацію, яку управлінський персонал вважає чутливою; це, наприклад, стосується операцій за участю членів родин управлінського персоналу.
- Недостатнє розуміння управлінським персоналом вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності щодо пов'язаних сторін.
- Відсутність вимог до розкриття інформації у застосовній концептуальній основі фінансової звітності.

Якщо такі заходи внутрішнього контролю неефективні або взагалі відсутні, аудитор може не отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами. У такому разі аудитор відповідно до вимог МСА 705<sup>22</sup> розглядає наслідки цього для аудиту включно з думкою у звіті.

Д19. Неправдива фінансова звітність часто пов'язана з ігноруванням управлінським персоналом заходів внутрішнього контролю, які в усіх інших відношеннях можуть здаватися такими, що діють ефективно<sup>23</sup>. Ризик ігнорування управлінським персоналом заходів контролю вищий, якщо управлінський персонал має відносини, які включають контроль або значний вплив на сторони, з якими співпрацює суб'єкт господарювання, оскільки такі відносини можуть надавати управлінському персоналу більші стимули і можливості для шахрайства. Наприклад, фінансові інтереси управлінського персоналу в деяких пов'язаних сторонах можуть надавати стимули для ігнорування заходів контролю через: а) спрямування суб'єкта господарювання всупереч його інтересам на виконання операцій в інтересах таких сторін; б) змови з такими сторонами або контролю над їхніми діями. Прикладами можливого шахрайства можуть бути:

<sup>22</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

<sup>23</sup> МСА 240, параграфи 31 та Д4.

## ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

- Створення вигаданих умов операцій з пов'язаними сторонами з метою недостовірного подання їх комерційного обґрунтування.
- Шахрайські схеми передачі активів управлінським персоналом собі або іншим особам за вартістю, значно вищою або нижчою за ринкову ціну.
- Здійснення складних операцій з пов'язаними сторонами, зокрема із суб'єктами господарювання спеціального призначення, які структуровані так, щоб надати неправильну інформацію про фінансовий стан або фінансові результати суб'єкта господарювання.

Особливості застосування для малих підприємств

Д20. Існуючі на малих підприємствах заходи внутрішнього контролю швидше за все будуть менш формальними і на них можуть бути неформалізовані процеси відносин і операцій з пов'язаними сторонами. Власник-керівник може зменшити деякі ризики у зв'язку з операціями з пов'язаними сторонами або потенційно збільшити такі ризики через активну участь у всіх основних аспектах операції. Для таких суб'єктів господарювання аудитор може отримати розуміння відносин і операцій з пов'язаними сторонами, а також запровадити будь-які заходи внутрішнього контролю за ними, якщо вони існують, через запити до управлінського персоналу разом із виконанням інших процедур, зокрема спостереженням за заходами з нагляду і перевірки управлінським персоналом, а також перевіркою наявної відповідної документації.

Санкціонування та схвалення значних операцій і домовленостей з пов'язаними сторонами (див. параграф 14б)

Д21. Санкціонування являє собою надання дозволу стороною або сторонами з належними повноваженнями (управлінський персонал, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, або акціонери суб'єкта господарювання) суб'єкту господарювання на виконання конкретних операцій відповідно до заздалегідь визначених критеріїв незалежно від того, суб'єктивні вони, чи ні. Схвалення включає прийняття цими сторонами операцій суб'єкта господарювання як операцій, що задовольняють критерії, на основі яких їх було санкціоновано. Прикладами заходів внутрішнього контролю, які могли бути встановлені суб'єктом господарювання для санкціонування або схвалення значних операцій і домовленостей з пов'язаними сторонами або значних операцій та домовленостей, які виходять за межі нормальної діяльності, можуть бути:

- Моніторинг заходів внутрішнього контролю для ідентифікації таких операцій і домовленостей для їх санкціонування й схвалення.
- Санкціонування умов операцій та домовленостей управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або (в разі потреби) акціонерами.



## ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

*Особлива увага до інформації про пов'язані сторони при перевірці записів або документів*

Записи або документи, які можуть перевірятися аудитором (див. параграф 15)

Д22. Під час аудиту аудитор може перевіряти записи або документи, які можуть надавати інформацію про відносини й операції з пов'язаними сторонами, наприклад:

- Підтвердження третіх сторін, отримані аудитором (на додаток до підтверджень банків або зовнішніх юрисконсультів).
- Декларації суб'єкта господарювання з податку на прибуток.
- Інформацію, що надається суб'єктом господарювання регуляторним органам.
- Реєстри акціонерів для виявлення основних акціонерів суб'єкта господарювання.
- Заяви про конфлікти інтересів від управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями.
- Записи про інвестиції суб'єкта господарювання та його пенсійні плани.
- Контракти й угоди з основним управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями.
- Значні контракти і угоди, які виходять за межі нормальної діяльності суб'єкта господарювання.
- Конкретні рахунки-фактури й листування з професійними консультантами суб'єкта господарювання.
- Поліси страхування життя, придбані суб'єктом господарювання.
- Значні контракти, умови яких переглянуті суб'єктом господарювання протягом періоду.
- Звіти внутрішніх аудиторів.
- Документи, які надавалися суб'єктом господарювання регуляторному органу на ринку цінних паперів (наприклад, проспекти).

Домовленості, які можуть вказувати на існування раніше неідентифікованих або нерозкритих відносин чи операцій з пов'язаними сторонами (див. параграф 15)

Д23. Домовленість включає офіційну або неофіційну угоду між суб'єктом господарювання та однією чи кількома сторонами для:

## ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

- Встановлення ділових відносин через належні механізми або структури.
- Проведення окремих типів операцій у межах конкретних умов.
- Надання визначених послуг або фінансової підтримки.

Прикладами домовленостей, що можуть вказувати на існування відносин або операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкривав аудитору, є:

- Участь у незареєстрованих партнерствах з іншими сторонами.
- Домовленості про надання послуг деяким сторонам на умовах, які виходять за межі нормальної діяльності.
- Гарантії та відносини з поручителем.

Ідентифікація значних операцій поза межами нормальної діяльності (див. параграф 16)

Д24. Отримання подальшої інформації про значні операції, що виходять за межі нормальної діяльності суб'єкта господарювання, дає змогу аудитору оцінити наявність чинників ризику шахрайства, якщо такі є, та, якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності встановлює вимоги до пов'язаних сторін, виявити ризики суттєвого викривлення.

Д25. Прикладами операцій, що виходять за межі нормальної діяльності суб'єкта господарювання, можуть бути:

- Складні операції з власним капіталом, зокрема реструктуризація суб'єкта господарювання або поглинання.
- Операції з офшорними суб'єктами господарювання, розташованими в юрисдикціях із слабким корпоративним законодавством.
- Оренда приміщень або надання управлінських послуг суб'єктом господарювання іншій стороні без винагороди.
- Операції з продажу з незвичайно великими знижками або можливістю повернення товарів.
- Операції з круговими домовленостями, наприклад продаж із зобов'язанням про зворотню купівлю.
- Операції в рамках контрактів, умови яких змінюються до завершення їх терміну дії.

Розуміння характеру значних операцій за межами нормальної діяльності (див. параграф 16а)

Д26. Звертання із запитом щодо характеру значних операцій поза межами нормальної діяльності суб'єкта господарювання уможлиблює отримання

розуміння комерційного обґрунтування операцій, а також умов їх укладання.

Здійснення запитів щодо можливої участі пов'язаних сторін (див. параграф 16б)

Д27. Пов'язана сторона може бути учасником значної операції, що виходить за межі нормальної діяльності суб'єкта господарювання, не тільки безпосередньо впливаючи на операцію через участь у ній, а й безпосередньо впливаючи на неї через посередника. Такий вплив може вказувати на наявність чинника ризику шахрайства.

*Надання інформації про пов'язані сторони групі із завдання* (див. параграф 17)

Д28. Доречна інформація про пов'язані сторони, яку члени групи із завдання можуть надавати один одному, включає, наприклад:

- Ідентифікацію пов'язаних сторін суб'єкта господарювання.
- Характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами.
- Значні або складні відносини чи операції з пов'язаними сторонами, які можуть вимагати особливого розгляду під час аудиту, зокрема операції, в яких беруть фінансову участь управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями.

### **Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами**

*Чинники ризику шахрайства у зв'язку з пов'язаною стороною з домінуючим впливом* (див. параграф 19)

Д29. Домінування в управлінському персоналі однієї особи або невеликої групи осіб без компенсаторних заходів внутрішнього контролю є чинником ризику шахрайства<sup>24</sup>. Показниками домінуючого впливу пов'язаної сторони можуть бути:

- Ветування пов'язаною стороною значних ділових рішень, прийнятих управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями.
- Остаточне санкціонування значних операцій передається пов'язаній стороні.
- Недостатність або відсутність обговорення управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями, ділових пропозицій, ініційованих пов'язаною стороною.
- Операції з участю пов'язаної сторони (або близького родича пов'язаної сторони) рідко аналізуються і схвалюються незалежно.

<sup>24</sup> МСА 240, додаток 1.

Домінуючий вплив також може існувати у випадках, якщо пов'язана сторона відігравала провідну роль у створенні суб'єкта господарювання та продовжує відігравати провідну роль в управлінні ним.

Д30. За наявності інших чинників ризику існування пов'язаної сторони з домінуючим впливом може вказувати на значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Наприклад:

- Надзвичайно висока плинність вищого управлінського персоналу або професійних консультантів може свідчити про неетичну чи шахрайську ділову практику, яка відповідає цілям пов'язаної сторони.
- Використання посередників для значних операцій, щодо яких створюється враження відсутності чіткого комерційного обґрунтування, може свідчити про зацікавленість пов'язаної сторони у таких операціях через контроль таких посередників з метою шахрайства.
- Докази надмірної участі або заклопотаності пов'язаної сторони у виборі принципів обліку чи визначенні значних оцінок можуть вказувати на можливу неправдивість фінансової звітності.

**Дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами** (див. параграф 20)

Д31. Характер, час і обсяг подальших аудиторських процедур, які аудитор може обрати для дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами та операціями з пов'язаними сторонами, залежать від характеру таких ризиків і обставин суб'єкта господарювання<sup>25</sup>.

Д32. Прикладами аудиторських процедур по суті, які аудитор може виконати, оцінивши як значний ризик того, що управлінський персонал належно не відобразив у обліку або не розкрив інформацію про конкретні операції з пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності (внаслідок шахрайства або помилки), можуть бути:

- Підтвердження або обговорення конкретних аспектів операцій з такими посередниками, як банки, юридичні фірми, поручителі чи агенти, якщо це практично можливо і не заборонено законодавчими чи нормативними актами або етичними нормами.
- Підтвердження цілей, конкретних умов або сум операцій безпосередньо пов'язаними сторонами (така аудиторська процедура може бути менш ефективною, якщо аудитор вважає, що суб'єкт господарювання може вплинути на відповіді пов'язаних сторін аудитору).

<sup>25</sup> У МСА 330 надано рекомендації щодо розгляду характеру, часу й обсягу подальших аудиторських процедур. У МСА 240 визначено вимоги й надано рекомендації щодо належних дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

- Ознайомлення, якщо це можливо, з фінансовою звітністю або іншою доречною фінансовою інформацією (за її наявності) пов'язаних сторін для отримання даних про облік операцій в облікових записках цих сторін.

Д33. Якщо аудитор оцінив ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства в результаті наявності пов'язаної сторони з домінуючим впливом як значний, то він може на додаток до процедур, що виконуються відповідно до загальних вимог МСА 240, виконати, наприклад, такі аудиторські процедури для отримання розуміння ділових відносин, які така пов'язана сторона могла встановити із суб'єктом господарювання безпосередньо або опосередковано, та визначити необхідність у подальших відповідних аудиторських процедурах по суті:

- Звертання із запитом та обговорення з управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями.
- Звертання із запитом до пов'язаної сторони.
- Перевірка значних контрактів з пов'язаною стороною.
- Належний пошук історичної інформації, зокрема через Інтернет або зовнішні бази даних ділової інформації.
- Ознайомлення з наданими працівниками повідомленнями про порушення, якщо вони зберігаються.

Д34. Залежно від результатів процедур оцінки ризиків аудитор може вважати за потрібне отримати аудиторські докази без тестування заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання за відносинами й операціями з пов'язаними сторонами. Проте в деяких обставинах можна й не отримати достатні та прийнятні аудиторські докази лише за допомогою аудиторських процедур по суті стосовно ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами й операціями з пов'язаними сторонами. Наприклад, якщо внутрішньокорпоративні операції між суб'єктом господарювання та його компонентами є численними, а значний обсяг інформації про такі операції ініціюється, записується, обробляється чи повідомляється в електронній формі в інтегрованій системі, аудитор може визнати, що неможливо розробити ефективні аудиторські процедури по суті, які самі по собі знижуватимуть ризики суттєвих викривлень, пов'язані з цими операціями, до прийнятно низького рівня. У такому разі відповідно до вимог МСА 330 про отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо операційної ефективності відповідних заходів внутрішнього контролю<sup>26</sup> аудитор повинен виконати тести заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання за повнотою і точністю реєстрації відносин та операцій з пов'язаними сторонами.

<sup>26</sup> МСА 330, параграф 8б.

## ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

*Ідентифікація раніше неідентифікованих або нерозкритих пов'язаних сторін чи значних операцій з пов'язаними сторонами*

Надання інформації про щойно виявлені пов'язані сторони аудиторській групі із завдання (див. параграф 22а)

Д35. Своєчасне надання інформації про будь-які щойно ідентифіковані пов'язані сторони іншим членам групи із завдання допомагає їм визначити, чи впливає така інформація на результати і висновки, отримані на основі вже здійснених процедур оцінки ризиків, у тому числі, чи не слід ще раз оцінити ризики суттєвого викривлення.

Процедури по суті у зв'язку з щойно ідентифікованими пов'язаними сторонами або значними операціями з ними (див. параграф 22в)

Д36. Прикладами процедур аудиту по суті, які аудитор може виконати стосовно щойно ідентифікованих пов'язаних сторін або значних операцій з ними, є:

- Звертання із запитом щодо характеру відносин суб'єкта господарювання з щойно ідентифікованими пов'язаними сторонами, включаючи (якщо це доречно і не заборонено законодавчими чи нормативними актами або етичними нормами) звертання із запитом до зовнішніх стосовно суб'єкта господарювання сторін, які можуть добре знати суб'єкта господарювання та його діяльність, зокрема юрисконсультів, основних партнерів, головних представників, консультантів, поручителів та інших найближчих ділових партнерів.
- Проведення аналізу облікових записів щодо операцій із щойно ідентифікованими пов'язаними сторонами. Такий аналіз можна полегшити за допомогою використання комп'ютеризованих методів аудиту.
- Перевірка умов щойно ідентифікованих операцій із пов'язаними сторонами і оцінка належного відображення операцій в обліку та їх розкриття відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Свідоме нерозкриття інформації управлінським персоналом (див. параграф 22д)

Д37. Вимоги і рекомендації МСА 240 стосовно обов'язків аудитора за розгляд шахрайства під час аудиту фінансової звітності є доречними, якщо управлінський персонал свідомо не розкрив аудитору інформацію про пов'язані сторони або значні операції з ними. Аудитор може також розглянути необхідність нової оцінки надійності відповідей управлінського персоналу на запити аудитора і письмових запевнень управлінського персоналу.

*Виявлені значні операції з пов'язаними сторонами, які виходять за межі нормальної діяльності суб'єкта господарювання*

Оцінка комерційного обґрунтування значних операцій з пов'язаними сторонами (див. параграф 23)

Д38. Оцінюючи комерційне обґрунтування значної операції з пов'язаною стороною за межами нормальної діяльності суб'єкта господарювання, аудитор може розглянути такі питання:

- Чи:
  - Є операція занадто складною (наприклад, у ній може брати участь багато пов'язаних сторін консолідованої групи).
  - Має вона незвичайні умови, наприклад відсоткові ставки, гарантії або умови погашення.
  - Відсутнє в ній очевидне логічне комерційне обґрунтування.
  - Беруть у ній участь раніше неідентифіковані пов'язані сторони.
  - Обробляється вона в незвичний спосіб.
- Чи обговорювалися управлінським персоналом з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, характер і облік такої операції.
- Чи робить управлінський персонал більший наголос на конкретному способі обліку, а не на наданні належної уваги економічному обґрунтуванню операції.

Якщо пояснення управлінського персоналу мають суттєві розбіжності з умовами операції з пов'язаними сторонами, аудитор повинен відповідно до вимог МСА 500<sup>27</sup> розглянути надійність пояснень і запевнень управлінського персоналу також щодо інших значних питань.

Д39. Аудитор також може намагатися зрозуміти комерційне обґрунтування такої операції з погляду пов'язаної сторони, оскільки це може допомогти йому краще зрозуміти економічні реалії операції та її причини. Комерційне обґрунтування з погляду пов'язаної сторони, що не узгоджується з характером її діяльності, може являти собою чинник ризику шахрайства.

Санкціонування і схвалення значних операцій з пов'язаними сторонами (див. параграф 23б)

Д40. Санкціонування і схвалення значних операцій з пов'язаними сторонами управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або (в разі потреби) акціонерами поза межами нормальної діяльності суб'єкта господарювання може надати

<sup>27</sup> МСА 500 «Аудиторські докази», параграф 11.

аудиторські докази того, що такі операції було належно розглянуто на відповідних рівнях суб'єкта господарювання, а їх умови було належно відображено у фінансовій звітності. Існування операцій такого характеру, які не пройшли подібне санкціонування і схвалення, за відсутності розумних пояснень виходячи з обговорення їх з управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, може вказувати на ризики суттєвого викривлення внаслідок помилки або шахрайства. За таких обставин аудитору, можливо, треба бути пильним до інших операцій аналогічного характеру. Слід також враховувати, що сама по собі наявність санкціонування і схвалення може бути недостатньою для того, щоб зробити висновок про відсутність ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, оскільки санкціонування й схвалення можуть бути неефективними, якщо мала місце змова між пов'язаними сторонами або якщо на суб'єкт господарювання здійснюється домінуючий вплив пов'язаною стороною.

Особливості застосування для малих підприємств

Д41. Мале підприємство може не мати таких самих заходів внутрішнього контролю, що забезпечуються різними рівнями санкціонування і схвалення, які можуть існувати на більшому суб'єкті господарювання. Відповідно до цього під час аудиту малого підприємства аудитор може меншою мірою покладатися на санкціонування і схвалення як аудиторські докази правомірності значних операцій з пов'язаними сторонами поза межами нормальної діяльності суб'єкта господарювання. Натомість аудитор може розглянути необхідність проведення інших аудиторських процедур, зокрема перевірки відповідних документів, підтвердження конкретних аспектів операцій відповідними сторонами або спостереження за участю власника-керівника в операції.

*Твердження, що операції з пов'язаними сторонами здійснювалися на таких самих умовах, що й операції між незалежними сторонами (див. параграф 24)*

Д42. Хоча аудиторські докази того, як ціна операції з пов'язаною стороною порівнюється з ціною аналогічної операції між незалежними сторонами, можуть бути легкодоступними, зазвичай існують практичні труднощі, які обмежують можливість отримання аудитором аудиторських доказів того, що всі інші аспекти операції еквівалентні відповідним аспектам операції між незалежними сторонами. Наприклад, хоча аудитор може підтвердити, що операція з пов'язаною стороною була здійснена за ринковою ціною, може бути неможливо практично підтвердити, що інші умови операції (зокрема, умови кредитування, непередбачені витрати і боргові зобов'язання) еквівалентні умовам, які зазвичай узгоджуються незалежними сторонами. Внаслідок цього може існувати ризик суттєвого викривлення твердження управлінського персоналу про те, що операція з пов'язаною стороною здійснювалася на таких самих умовах, які операції між незалежними сторонами.



- Д43. Підготовка фінансової звітності вимагає від управлінського персоналу обґрунтування тверджень, що операція з пов'язаною стороною здійснювалася на таких самих умовах, які операції між незалежними сторонами. Докази управлінського персоналу на користь підтвердження можуть включати:
- Порівняння умов операції з пов'язаною стороною з умовами ідентичної або подібної операції з однією або кількома непов'язаними сторонами.
  - Залучення зовнішнього експерта для визначення ринкової ціни й підтвердження ринкових умов операції.
  - Порівняння умов операції з відомими ринковими умовами для подібних операцій на відкритому ринку.
- Д44. Оцінка обґрунтування управлінським персоналом такого твердження може включати одну або кілька з таких дій:
- Розгляд прийнятності управлінського процесу в підтримку твердження.
  - Перевірка джерела внутрішніх або зовнішніх даних у підтримку твердження, а також тестування даних для визначення їх точності, повноти та доречності.
  - Оцінка розумності будь-яких значних припущень, на яких ґрунтується твердження.
- Д45. Деякі концептуальні основи фінансової звітності вимагають розкриття інформації про операції з пов'язаними сторонами, що здійснюються не на умовах, рівноцінних умовам операцій між незалежними сторонами. За таких обставин, якщо управлінський персонал не розкрив інформацію про операцію з пов'язаними сторонами у фінансовій звітності, це може бути непрямым твердженням, що операція з пов'язаною стороною здійснювалася на таких самих умовах, як і операції між незалежними сторонами.

### **Оцінка обліку та розкриття ідентифікованих відносин і операцій з пов'язаними сторонами**

*Питання суттєвості при оцінці викривлень* (див. параграф 25)

- Д46. МСА 450 вимагає від аудитора розглянути розмір і характер викривлення, а також конкретні обставини його виникнення при оцінці суттєвості такого викривлення<sup>28</sup>. Важливість операції для користувачів фінансової звітності може залежати не тільки від зазначеної вартості

<sup>28</sup> МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту», параграф 11а. В параграфі Д16 МСА 450 надано поради щодо обставин, які можуть вплинути на оцінку викривлень.

## ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

операції, а й від інших конкретних чинників, зокрема характеру відносин із пов'язаною стороною.

*Оцінка розкриття пов'язаних сторін* (див. параграф 25а)

Д47. Оцінка розкриття відносин і операцій з пов'язаною стороною у контексті вимог до розкриття застосовної концептуальної основи фінансової звітності означає розгляд того, чи узагальнено та подано факти й обставини відносин і операцій суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами так, щоб розкрити інформацію можна було зрозуміти. Розкриття операцій з пов'язаними сторонами може бути незрозумілим, якщо:

- а) комерційне обґрунтування і вплив операцій на фінансову звітність є незрозумілим або викривленим;
- б) основні умови або інші важливі елементи операцій, необхідні для їх розуміння, належно не розкрито.

**Письмові запевнення** (див. параграф 26)

Д48. До обставин, за яких може виявитися доречним отримати письмові запевнення тих, кого наділено найвищими повноваженнями, належать такі випадки:

- Якщо вони схвалили конкретні операції з пов'язаними сторонами, які: а) суттєво впливають на фінансову звітність, б) стосуються управлінського персоналу.
- Якщо вони надали конкретні усні запевнення аудитору щодо подробиць деяких операцій з пов'язаними сторонами.
- Якщо вони мають фінансові або інші інтереси у пов'язаних сторонах або в операціях з пов'язаними сторонами.

Д49. Аудитор також може прийняти рішення отримати письмові запевнення щодо конкретних тверджень, які міг би зробити управлінський персонал, наприклад запевнення, що конкретні операції з пов'язаними сторонами не включають нерозкриті додаткові угоди.

**Інформування тих, кого наділено найвищими повноваженнями**  
(див. параграф 27)

Д50. Інформування тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні питання, які виникли під час аудиту<sup>29</sup> в зв'язку з пов'язаними сторонами суб'єкта господарювання, допомагає аудитору порозумітися з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо характеру й вирішення цих питань. Приклади значних питань стосовно пов'язаних сторін включають:

<sup>29</sup> У МСА 230 (параграф Д8) наведено подальші пояснення щодо характеру значущих питань, які виникають під час аудиту.

## ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

- Нерозкриття (свідоме або несвідоме) аудитору управлінським персоналом інформації про пов'язані сторони або операції з ними, які можуть привернути увагу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до значних відносин і операцій з пов'язаними сторонами, про які вони не могли знати раніше.
- Ідентифікація значних операцій з пов'язаними сторонами, які не було належно санкціоновано або схвалено, що може викликати підозру в шахрайстві.
- Незгода з управлінським персоналом щодо обліку і розкриття значних операцій з пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.
- Недотримання застосовних законодавчих або нормативних актів, які забороняють чи обмежують конкретні типи операцій з пов'язаними сторонами.
- Складність ідентифікації сторони, яка в кінцевому підсумку контролює суб'єкт господарювання.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 560

## «ПОДАЛЬШІ ПОДІЇ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Подальші події . . . . .	2
Дата набрання чинності . . . . .	3
<b>Мета</b> . . . . .	4
<b>Визначення</b> . . . . .	5
<b>Вимоги</b>	
Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту . . . . .	6–9
Факти, які стали відомі аудитору після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності. . . . .	10–13
Факти, які стали відомі аудитору після оприлюднення фінансової звітності . . . . .	14–17
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	Д1
Визначення . . . . .	Д2–Д5
Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту . . . . .	Д6–Д10
Факти, які стали відомі аудитору після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності . . . . .	Д11–Д16
Факти, які стали відомі аудитору після оприлюднення фінансової звітності . . . . .	Д17–Д18

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 560 «Подальші події» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора, що стосується подальших подій під час аудиту фінансової звітності (див. параграф Д1).

### Подальші події

2. На фінансову звітність можуть впливати певні події, що відбуваються після дати фінансової звітності. Багато концептуальних основ фінансової звітності конкретно зазначають такі події<sup>1</sup>. Як правило, такі концептуальні основи фінансової звітності визначають два типи подій:
  - а) події, які надають докази щодо умов, що існували на дату фінансової звітності;
  - б) події, які надають докази щодо умов, що виникли після дати фінансової звітності.

МСА 700 роз'яснює, що дата аудиторського звіту інформує читача про те, що аудитор урахував вплив подій та операцій, про які аудитору стало відомо і які відбулися до цієї дати<sup>2</sup>.

### Дата набрання чинності

3. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

## Мета

4. Цілі аудитора такі:
  - а) отримати достатні та прийнятні аудиторські докази того, що події, які відбуваються в період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту і потребують коригування або розкриття у фінансовій звітності, належно відображені в цій фінансовій звітності відповідно до концептуальної основи фінансової звітності;
  - б) вжити належних дій 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.

## Визначення

5. Для цілей цього МСА наведені далі терміни мають такі значення:

<sup>1</sup> Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 10 «Події після звітного періоду» розглядає підхід у фінансовій звітності до подій як сприятливих, так і несприятливих, які відбуваються між датою фінансової звітності (яку називають у МСБО «кінець звітного періоду») і датою, коли фінансова звітність затверджена до випуску.

<sup>2</sup> МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», параграф Д38.

## ПОДАЛЬШІ ПОДІЇ

- а) Дата аудиторського звіту – дата, обрана аудитором для датування звіту щодо фінансової звітності відповідно до МСА 700 (див. параграф А3).
- б) 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).
- в) Дата оприлюднення фінансової звітності – дата, коли аудиторський звіт і перевірена аудитором фінансова звітність стали доступними третім сторонам (див. параграфи Д4–Д5).
- г) Дата фінансової звітності – дата, на яку припадає кінець найостаннішого періоду, який охоплює фінансова звітність.
- д) 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.

## Вимоги

### Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту

- 6. Аудитор повинен виконувати аудиторські процедури, призначені для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів того, що всі події, які відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту і вимагають коригування або розкриття у фінансовій звітності, були ідентифіковані. Проте не очікується, що аудитор виконуватиме додаткові аудиторські процедури стосовно питань, до яких аудиторські процедури застосовувалися і були отримані задовільні висновки (див. параграф Д6).
- 7. Аудитор повинен виконувати процедури, яких вимагає параграф 6, так, щоб вони охоплювали період з дати фінансової звітності до дати аудиторського звіту або якнайближче до цієї дати. Аудитор повинен брати до уваги оцінку ризиків аудитором під час визначення характеру і обсягу аудиторських процедур, які мають включати таке (див. параграфи Д7–Д8):
  - а) отримання розуміння будь-яких процедур, установлених управлінським персоналом з метою забезпечення ідентифікації всіх подальших подій;
  - б) здійснення запитів до управлінського персоналу і в разі потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, чи відбулися подальші події, які могли б вплинути на фінансову звітність (див. параграф Д9);

## ПОДАЛЬШІ ПОДІЇ

- в) ознайомлення з протоколами засідань, якщо вони є, за участю власників, управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, суб'єкта господарювання, що проводилися після дати фінансової звітності, та здійснення запитів щодо питань, які обговорювалися на тих засіданнях, протоколи яких недоступні (див. параграф Д10);
  - г) ознайомлення з останньою подальшою проміжною фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, якщо вона є.
8. Якщо в результаті процедур, виконаних відповідно до вимог параграфів 6 і 7, аудитор ідентифікує події, які потребують коригування або розкриття у фінансовій звітності, він повинен визначити, чи кожна така подія належно відображена в цій фінансовій звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

### *Письмові запевнення*

9. Аудитор повинен робити запити до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про надання ними письмових запевнень відповідно до МСА 580<sup>3</sup>, що всі події, які відбуваються після дати фінансової звітності і щодо яких застосовна концептуальна основа фінансової звітності вимагає коригування або розкриття, були скориговані або розкриті.

### **Факти, які стали відомі аудитору після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності**

10. 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 відомим факт, який, якби він був йому відомий на дату аудиторського звіту, міг би призвести до внесення ним змін до аудиторського звіту, аудитор повинен (див. параграф Д11):
- а) обговорити це питання з управлінським персоналом або, якщо доцільно, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
  - б) визначити, чи потрібно вносити зміни до фінансової звітності і, якщо так, то
  - в) зробити запити, як управлінський персонал має намір розглянути це питання у фінансовій звітності.
11. Якщо управлінський персонал вносить зміни до фінансової звітності, аудитор повинен:
- а) виконати аудиторські процедури, необхідні за конкретних обставин зміни;

<sup>3</sup> МСА 580 «Письмові запевнення».

## ПОДАЛЬШІ ПОДІЇ

- б) якщо не застосовуються умови в параграфі 12:
- і) поширити аудиторські процедури, зазначені в параграфах 6 і 7, на дату нового аудиторського звіту;
  - іі) надати новий аудиторський звіт щодо зміненої фінансової звітності. Новий аудиторський звіт не слід датувати раніше від дати затвердження зміненої фінансової звітності.
12. Якщо законодавчий, нормативний акт чи концептуальна основа фінансової звітності не забороняють управлінському персоналу обмежувати зміну до фінансової звітності, розкриваючи вплив подальшої події або подій, які спричиняють цю зміну, а особам, відповідальним за затвердження фінансової звітності, не забороняється обмежувати затвердження цієї зміни, аудитор дозволяється обмежувати аудиторські процедури щодо подальших подій, яких вимагає параграф 11б, і цією зміною. У таких випадках аудитор повинен або:
- а) внести зміну до аудиторського звіту, щоб включити додаткову дату, обмежену цією зміною, яка тим самим показує, що аудиторські процедури стосовно подальших подій обмежуються виключно тією зміною в фінансовій звітності, про яку йдеться у відповідній примітці до фінансової звітності або (див. параграф Д12);
  - б) надати новий або змінений аудиторський звіт, який містить у пояснювальному параграфі<sup>4</sup> або у параграфі з інших питань зазначення того, що аудиторські процедури стосовно подальших подій обмежуються виключно цією зміною до фінансової звітності, яку наведено у відповідній примітці до фінансової звітності.
13. У деяких юрисдикціях від управлінського персоналу може не вимагатися законом, нормативним актом чи концептуальною основою фінансової звітності випуск зміненої фінансової звітності та відповідно аудитор не потрібно надавати змінений або новий аудиторський звіт. Проте якщо управлінський персонал не вносить зміну до фінансової звітності за конкретних обставин, а аудитор вважає, що її потрібно змінити, тоді (див. параграфи Д13–Д14):
- а) якщо аудиторський звіт ще не було надано суб'єкту господарювання, аудитор повинен модифікувати думку, як того вимагає МСА 705<sup>5</sup>, а потім надавати аудиторський звіт; або
  - б) якщо аудиторський звіт вже було надано суб'єкту господарювання, аудитор повинен повідомити управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо всі з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні

<sup>4</sup> Див. МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора».

<sup>5</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».



суб'єктом господарювання, щоб вони не надавали фінансову звітність третім особам до внесення всіх необхідних змін. Якщо незважаючи на це фінансова звітність надається у подальшому без необхідних змін, аудитор повинен вжити відповідних заходів, щоб застерегти від довіри до аудиторського звіту (див. параграфи Д15–Д16).

**Факти, які стали відомі аудитору після оприлюднення фінансової звітності**

14. Після оприлюднення фінансової звітності аудитор не зобов'язаний виконувати будь-які аудиторські процедури стосовно такої фінансової звітності. Проте якщо після того як фінансова звітність була оприлюднена аудитору стає відомий факт, який, якби він був йому відомий на дату аудиторського звіту, міг призвести до зміни аудитором звіту, аудитор повинен:
  - а) обговорити це питання з управлінським персоналом або, якщо доцільно, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
  - б) визначити, чи потребує фінансова звітність внесення зміни і, якщо це так,
  - в) здійснити запит про те, як управлінський персонал має намір розглянути це питання у фінансовій звітності.
15. Якщо управлінський персонал вносить зміну до фінансової звітності, аудитор повинен (див. параграф Д17):
  - а) виконати аудиторські процедури, необхідні за конкретних умов зміни;
  - б) виконати огляд заходів, вжитих управлінським персоналом з метою забезпечення того, щоб будь-яка особа, яка отримує раніше оприлюднену фінансову звітність разом із відповідним аудиторським звітом, була повідомлена про цю ситуацію;
  - в) якщо не застосовуються умови в параграфі 12:
    - і) поширити аудиторські процедури, зазначені у параграфах 6 і 7, на дату нового аудиторського звіту та не датувати новий аудиторський звіт раніше від дати затвердження зміненої фінансової звітності;
    - ii) надати новий аудиторський звіт щодо зміненої фінансової звітності;
  - г) якщо застосовуються умови в параграфі 12, змінити аудиторський звіт або надати новий аудиторський звіт, як вимагається у параграфі 12.

## ПОДАЛЬШІ ПОДІЇ

16. Аудитор повинен включити до нового або зміненого аудиторського звіту пояснювальний параграф або пояснювальний параграф з інших питань, що містить посилання на примітку до фінансової звітності, в якій більш докладно обговорюється причина зміни до раніше оприлюдненої фінансової звітності та попереднього аудиторського звіту, наданого аудитором.
17. Якщо управлінський персонал не вживає необхідних заходів з метою забезпечення того, щоб будь-яка особа, яка отримує раніше оприлюднену фінансову звітність, була повідомлена про цю ситуацію, і не вносить зміну до фінансової звітності за конкретних обставин, коли аудитор вважає, що її потрібно змінити, аудитор повинен повідомити управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо всі з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання<sup>6</sup>, що він намагатиметься застерегти від довіри до аудиторського звіту у майбутньому. Якщо незважаючи на таке повідомлення управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають цих необхідних заходів, аудитор повинен вжити належних заходів, щоб застерегти від довіри до аудиторського звіту (див. параграф Д18).

\* \* \*

## Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

### Сфера застосування цього МСА (див. параграф 1)

- Д1. 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 цінні 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<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф 13.

<sup>7</sup> Див. МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф 2.

**Визначення**

*Дата затвердження фінансової звітності* (див. параграф 5б)

Д2. У деяких юрисдикціях законодавчий чи нормативний акт ідентифікує осіб або органи (наприклад, управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями), які відповідають за висновок про те, що були складені звіти, які входять до складу фінансової звітності, включаючи відповідні примітки, і визначають необхідний процес затвердження. В інших юрисдикціях процес затвердження не встановлюється законодавчим або нормативним актом, і суб'єкт господарювання дотримується власних процедур під час складання та затвердження своєї фінансової звітності з урахуванням структури управлінського персоналу й управління. У деяких юрисдикціях вимагається остаточне затвердження фінансової звітності акціонерами. У цих юрисдикціях остаточне затвердження акціонерами не потрібно для того, щоб аудитор дійшов висновку, що отримані достатні та прийнятні аудиторські докази, на яких ґрунтуватиметься аудиторська думка щодо фінансової звітності. Датою затвердження фінансової звітності для цілей МСА є більш рання дата, на яку наділена визнаними повноваження особа визначила, що всі звіти, які становлять фінансову звітність, включаючи відповідні примітки, були складені і що наділені визнаними повноваження особи підтвердили, що вони беруть на себе відповідальність за цю фінансову звітність.

*Дата аудиторського звіту* (див. параграф 5в)

Д3. Аудиторський звіт не може бути датований раніше за дату, на яку аудитор отримав достатні та прийнятні аудиторські докази, на яких ґрунтуватиметься думка щодо фінансової звітності, включаючи докази того, що всі звіти, які становлять фінансову звітність, включаючи відповідні примітки, були складені і що наділені визнаними повноваженнями особи підтвердили, що вони беруть на себе відповідальність за цю фінансову звітність<sup>8</sup>. Отже, дата аудиторського звіту не може бути раніше за дату затвердження фінансової звітності, як визначено в параграфі 5б. Через адміністративні питання може пройти певний період часу між датою аудиторського звіту, як визначено в параграфі 5в, і датою надання аудиторського звіту суб'єкту господарювання.

*Дата оприлюднення фінансової звітності* (див. параграф 5г)

Д4. Дата оприлюднення фінансової звітності в основному залежить від правового середовища суб'єкта господарювання. За деяких обставин датою оприлюднення фінансової звітності може бути дата її подання до регуляторного органу. Оскільки перевірена аудитором фінансова

<sup>8</sup> МСА 700, параграф 41. У деяких випадках закон або нормативний акт також визначає момент у процесі перевірки фінансової звітності, на який очікується завершення аудиту.

## ПОДАЛЬШІ ПОДІЇ

звітність не може бути оприлюднена без аудиторського звіту, дата перевіреної аудитором фінансової звітності, що оприлюднюється, має бути не тільки однаковою або пізнішою за дату аудиторського звіту, а й однаковою або пізнішою за дату надання аудиторського звіту суб'єкту господарювання.

Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

Д5. У випадку суб'єктів господарювання державного сектору датою оприлюднення фінансової звітності може бути дата, коли перевірена аудитором фінансова звітність і аудиторський звіт щодо неї подаються до законодавчого органу чи оприлюднюються в інший спосіб.

### **Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту (див. параграфи 6–9)**

Д6. Залежно від оцінки ризиків аудитором аудиторські процедури, яких вимагає параграф 6, можуть включати процедури, необхідні для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, включаючи огляд або тестування облікових записів чи операцій, які відбуваються між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту. Аудиторські процедури, яких вимагають параграфи 6 і 7, здійснюються додатково до процедур, які аудитор може виконати для інших цілей і які, втім, можуть надати докази щодо подальших подій (наприклад, для отримання аудиторських доказів щодо залишків на рахунках станом на дату складання фінансової звітності проводяться такі процедури, як процедури закриття реєстрів або процедури щодо подальших надходжень дебіторської заборгованості).

Д7. Параграф 7 передбачає певні аудиторські процедури в цьому контексті, які аудитор повинен виконувати згідно з параграфом 6. Однак процедури щодо подальших подій, які виконує аудитор, можуть залежати від доступної інформації, зокрема від обсягу облікових записів, здійснених із дати фінансової звітності. Якщо облікові записи не оновлюються і відповідно проміжна фінансова звітність (для внутрішніх чи зовнішніх цілей) не складалася або протоколи засідань управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, не були підготовлені, відповідні аудиторські процедури можуть проводитись у формі перевірки доступних бухгалтерських книг і записів, включаючи виписки з банківських рахунків. У параграфі Д8 наведено приклади деяких додаткових питань, які аудитор може розглянути в ході таких запитів.

Д8. Додатково до аудиторських процедур, яких вимагає параграф 7, аудитор може вважати необхідним і доцільним:

- ознайомитися з останніми доступними бюджетами, прогнозами руху грошових коштів та іншими відповідними управлінськими звітами суб'єкта господарювання за періоди після дати фінансової звітності;

## ПОДАЛЬШІ ПОДІЇ

- зробити запити або розширити попередні письмові чи усні запити до юрисконсульта суб'єкта господарювання стосовно судових розглядів і позовів; або
- розглянути, чи можуть бути потрібними письмові запевнення щодо певних подальших подій для підтвердження інших аудиторських доказів і, отже, отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів.

*Запит* (див. параграф 7б)

Д9. При здійсненні запитів до управлінського персоналу і в разі потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про те, чи відбулися будь-які подальші події, які могли б вплинути на фінансову звітність, аудитор може запитати про поточний стан статей, які були відображені в обліку на основі попередніх або недостатніх даних, і може зробити конкретні запити щодо таких питань:

- чи з'явилися нові зобов'язання, нові позики або нові гарантії;
- чи здійснювалися або плануються продажі/придбання активів;
- чи було збільшення капіталу або випуск боргових інструментів, таких як випуск нових акцій чи незабезпечених боргових зобов'язань, чи була укладена або планується укладення угоди про злиття/ліквідацію;
- чи були будь-які активи відчужені урядом або знищені, наприклад через пожежу або повінь;
- чи були будь-які події, що стосуються непередбачених зобов'язань;
- чи були зроблені або чи передбачаються будь-які незвичайні облікові коригування;
- чи відбулися або чи є ймовірність того, що відбудуться будь-які події, які ставлять під сумнів прийнятність облікових політик, використаних у фінансовій звітності, як це було б, наприклад, якби такі події поставили під сумнів обґрунтованість припущення про безперервність;
- чи відбулися будь-які події, які стосуються визначення оцінювання облікових показників оцінок або забезпечень, зроблених у фінансовій звітності;
- чи відбулися будь-які події, які стосуються суми очікуваного відшкодування активів.

*Ознайомлення з протоколами* (див. параграф 7в)

Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

Д10. У державному секторі аудитор може ознайомитися з офіційними протоколами судових засідань, проведених законодавчими органами, і зробити запити щодо питань, розглянутих на цих засіданнях, стосовно яких офіційні протоколи ще недоступні.

**Факти, які стали відомі аудитору після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності**

*Відповідальність управлінського персоналу перед аудитором* (див. параграф 10)

Д11. Як пояснюється в МСА 210, умови завдань з аудиту включають згоду управлінського персоналу інформувати аудитора про всі 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<sup>9</sup>.

*Подвійне датування* (див. параграф 12а)

Д12. Якщо за конкретних обставин, зазначених у параграфі 12а, аудитор вносить зміну до аудиторського звіту, щоб включити додаткову дату, обмежену цією зміною, дата аудиторського звіту щодо фінансової звітності, що передує цій подальшій зміні управлінським персоналом, залишається незмінною, оскільки ця дата інформує читача про дату завершення аудиту цієї фінансової звітності. Проте додаткова дата включається до аудиторського звіту, щоб поінформувати користувачів, що аудиторські процедури після цієї дати були обмежені цією подальшою зміною фінансової звітності. Нижче наведено приклад такої додаткової дати:

(Дата аудиторського звіту), за винятком примітки У, яка подається станом на (дата завершення аудиторських процедур, обмежених зміною, зазначеною в примітці У).

*Невнесення зміни до фінансової звітності управлінським персоналом* (див. параграф 13)

Д13. У деяких юрисдикціях законодавчий, нормативний акт або концептуальна основа фінансової звітності можуть не вимагати, щоб управлінський персонал оприлюднював змінену фінансову звітність. Таке часто трапляється, якщо наближається випуск фінансової звітності за наступний період за умови, що в такій звітності розкрита відповідна інформація.

<sup>9</sup> МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту», параграф Д23.

Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

Д14. Для суб'єктів господарювання державного сектору заходи, вжиті відповідно до параграфа 13, якщо управлінський персонал не вносить зміни до фінансової звітності, можуть також включати подання окремих звітів до законодавчих або інших відповідних органів згідно з ієрархію звітності про наслідки подальшої події на фінансову звітність та аудиторський звіт.

*Дії аудитора, спрямовані на застереження від довіри до аудиторського звіту*  
(див. параграф 13б)

Д15. Аудитору може бути потрібно виконати додаткові юридичні обов'язки навіть у тому разі, якщо він направив повідомлення управлінському персоналу з проханням не оприлюднювати фінансову звітність, і управлінський персонал погодився з цим.

Д16. Якщо управлінський персонал оприлюднив фінансову звітність незважаючи на прохання аудитора не оприлюднювати фінансову звітність третім сторонам, спосіб дій аудитора з метою застерегти від довіри до аудиторського звіту щодо фінансової звітності залежить від юридичних прав та обов'язків аудитора. Зрештою, аудитор може вважати за доцільне звернутися за юридичною консультацією.

### **Факти, які стали відомі аудитору після оприлюднення фінансової звітності**

*Невнесення зміни до фінансової звітності управлінським персоналом*  
(див. параграф 15)

Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

Д17. У деяких юрисдикціях законодавчий або нормативний акт може забороняти суб'єктам господарювання оприлюднювати змінену фінансову звітність. За таких обставин відповідним способом дій аудитора може бути надання звіту відповідному законодавчому органу.

*Дії аудитора, спрямовані на застереження від довіри до аудиторського звіту*  
(див. параграф 17)

Д18. Якщо аудитор вважає, що управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вжили необхідних заходів для застереження від довіри до аудиторського звіту щодо фінансової звітності, оприлюдненої суб'єктом господарювання раніше, незважаючи на попереднє повідомлення аудитора про те, що він вживатиме необхідних заходів для застереження від такої довіри, спосіб дій аудитора залежить від його юридичних прав та обов'язків. Зрештою, аудитор може вважати за доцільне звернутися за юридичною консультацією.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 570

## «БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Припущення про безперервність діяльності . . . . .	2
Відповідальність за оцінку здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність . . . . .	3–5
Відповідальність аудитора . . . . .	6–7
Дата набрання чинності . . . . .	8
<b>Мета</b> . . . . .	9
<b>Вимоги</b>	
Процедури з оцінки ризиків та відповідні дії . . . . .	10–11
Оцінювання оцінки управлінського персоналу . . . . .	12–14
Період після оцінки управлінського персоналу . . . . .	15
Додаткові аудиторські процедури, якщо ідентифіковано події або умови . . . . .	16
Аудиторські висновки та звітність . . . . .	17
Використання припущення про безперервність діяльності прийнятне, але існує суттєва невизначеність . . . . .	18–20
Неприйнятність використання припущення про безперервність діяльності . . . . .	21
Небажання управлінського персоналу здійснити або розширити оцінку . . . . .	22
Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями . . . . .	23
Значна затримка у затвердженні фінансової звітності . . . . .	24
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Припущення про безперервність діяльності . . . . .	Д1
Процедури оцінки ризиків та відповідні дії . . . . .	Д2–Д6
Оцінювання оцінки управлінського персоналу . . . . .	Д7–Д12
Період після оцінки управлінського персоналу . . . . .	Д13–Д14



## БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ

Додаткові аудиторські процедури, якщо ідентифіковано події або умови . . . . .	Д15–Д18
Аудиторські висновки та звітність. . . . .	Д19
Використання припущення про безперервність діяльності прийнятне, але існує суттєва невизначеність . . . . .	Д20–Д24
Неприйнятність використання припущення про безперервність діяльності. . . . .	Д25–Д26
Небажання управлінського персоналу здійснити або розширити оцінку . . . . .	Д27

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 570 «*Безперервність*» слід застосовувати разом із МСА 200 «*Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту*».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора під час аудиту фінансової звітності, пов'язану з використанням управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності при складанні фінансової звітності.

### Припущення про безперервність діяльності

2. Згідно із припущенням про безперервність діяльності суб'єкт господарювання розглядається як такий, що продовжує ведення бізнесу в передбачуваному майбутньому. Фінансова звітність загального призначення складається на основі припущення про безперервність діяльності, якщо управлінський персонал не має наміру ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам. Фінансова звітність спеціального призначення може складатися або не складатися згідно з концептуальною основою фінансової звітності, для якої припущення про безперервність діяльності є доречним (наприклад, припущення про безперервність діяльності не є доречним для деякої фінансової звітності, що складається за податковою базою в певних юрисдикціях). Якщо використання припущення про безперервність діяльності є прийнятним, активи та зобов'язання відображаються виходячи з того, що суб'єкт господарювання зможе реалізувати свої активи та погасити зобов'язання в звичайному ході бізнесу (див. параграф Д1).

### Відповідальність за оцінку здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність

3. Деякі концептуальні основи фінансової звітності містять чітку вимогу, щоб управлінський персонал здійснював конкретну оцінку здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, та стандарти, що стосуються питань, які потрібно розглядати, а також яку інформацію потрібно розкривати у зв'язку з безперервністю діяльності. Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 1 вимагає, щоб управлінський персонал здійснював оцінку здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність<sup>1</sup>. Детальні вимоги щодо відповідальності управлінського персоналу за оцінку здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність та розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності також може установлювати законодавчий або нормативний акт.
4. Інші концептуальні основи фінансової звітності можуть не містити чіткої вимоги, щоб управлінський персонал здійснював конкретну оцінку

<sup>1</sup> МСБО 1 «Подання фінансової звітності» станом на 1 січня 2009 р., параграфи 25–26.

здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність. Однак оскільки припущення про безперервність діяльності є фундаментальним принципом при складанні фінансової звітності, як зазначено у параграфі 2, складання фінансової звітності вимагає, щоб управлінський персонал здійснював конкретну оцінку здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльності, навіть якщо концептуальна основа фінансової звітності не містить явної вимоги робити це.

5. Оцінка управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність передбачає судження у певний момент часу про невизначені за сутністю майбутні результати подій чи умов. Наведені далі чинники є важливими для такого судження:

- ступінь невизначеності, пов'язаної з результатом події або умови значно збільшується, чим більш віддаленими в майбутньому є така подія, умова чи результат. З цієї причини більшість концептуальних основ фінансової звітності, які вимагають чіткої оцінки управлінського персоналу, визначають період, за який управлінському персоналу потрібно врахувати всю доступну інформацію;
- на судження стосовно результату подій або умов впливають розмір і складність суб'єкта господарювання, характер та стан його бізнесу і ступінь впливу зовнішніх чинників;
- будь-яке судження щодо майбутнього ґрунтується на інформації, доступній у той час, коли висловлюється судження. Подальші події можуть призвести до результатів, які суперечать судженням, що були обґрунтованими на час їх висловлення.

### Відповідальність аудитора

6. Відповідальність аудитора полягає в отриманні достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності та за висновок щодо існування суттєвої невизначеності стосовно здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність. Така відповідальність існує навіть у тому разі, якщо концептуальна основа фінансової звітності, використана при складанні фінансової звітності, не містить чіткої вимоги до управлінського персоналу здійснювати конкретну оцінку здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність.

7. Однак, як зазначено в МСА 200<sup>2</sup>, потенційний вплив властивих обмежень на здатність аудитора виявити суттєві викривлення є більшим для

<sup>2</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграфи Д51–Д52.

майбутніх подій або умов, які можуть змусити суб'єкта господарювання припинити безперервно продовжувати свою діяльність. Аудитор не може передбачити таких майбутніх подій чи умов. Відповідно відсутність будь-якого посилання на невизначеність безперервності діяльності в аудиторському звіті не можна розглядати як гарантію здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати свою діяльність.

### **Дата набрання чинності**

8. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### **Мета**

9. Цілі аудитора такі:
  - а) отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності;
  - б) 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;
  - в) визначити наслідки для аудиторського звіту.

### **Вимоги**

#### **Процедури з оцінки ризику та відповідні дії**

10. Виконуючи процедури з оцінки ризиків, як вимагає МСА 315<sup>3</sup>, 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 та (див. параграфи Д2–Д5):
  - 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

<sup>3</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», параграф 5.

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.

11. Аудитор повинен залишатись уважним під час усього аудиту до аудиторських доказів подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність (див. параграф Д6).

### **Оцінювання оцінки управлінського персоналу**

12. Аудитор повинен здійснити оцінювання оцінки управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність (див. параграфи Д7–Д9; Д11–Д12).

13. Оцінюючи оцінку управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, аудитор повинен охопити той самий період, який був використаний управлінським персоналом для виконання оцінки, як вимагають застосована концептуальна основа фінансової звітності або законодавчий чи нормативний акт, якщо вони встановлюють довший період. Якщо оцінка управлінського персоналу щодо здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність охоплює менш ніж 12 місяців від дати фінансової звітності, тоді, як визначено у МСА 560<sup>4</sup>, аудитор повинен попросити управлінський персонал розширити період оцінки принаймні на 12 місяців від цієї дати (див. параграфи Д10–Д12).

14. Оцінюючи оцінку управлінського персоналу, аудитор повинен розглянути, чи містить оцінка управлінського персоналу всю доречну інформацію, яка стає відомою аудитору в результаті аудиту.

### **Період після оцінки управлінського персоналу**

15. Аудитор повинен зробити запит до управлінського персоналу про те, чи відомо йому про події або умови після періоду оцінки управлінського персоналу, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність (див. параграфи Д13–Д14).

### **Додаткові аудиторські процедури, якщо ідентифіковано події або умови**

16. 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

<sup>4</sup> МСА 560 «Подальші події», параграф 5а.

## БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ

докази, щоб визначити, чи існує суттєва невизначеність, за допомогою виконання додаткових аудиторських процедур, включаючи розгляд пом'якшувальних чинників. Ці процедури мають включати таке (див. параграф Д15):

- а) попросити управлінський персонал виконати таку оцінку, якщо він ще не виконав оцінку здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність;
- б) 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 (див. параграф Д16);
- в) 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 (див. параграфи Д17–Д18):
  - і) оцінити достовірність основних даних, що генеруються для складання прогнозу;
  - іі) визначити, чи є достатнє підтвердження припущень, на яких ґрунтується прогноз;
- г) розглянути, чи стали доступними додаткові факти або інформація після дати оцінки управлінського персоналу;
- г) зробити запит про письмові запевнення до управлінського персоналу та, якщо це доцільно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно їх планів майбутніх дій та здійсненості цих планів.

### **Аудиторські висновки та звітність**

17. На основі отриманих аудиторських доказів аудитор повинен зробити висновок, чи існує, за судженням аудитора, суттєва невизначеність, що стосується подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність. Суттєва невизначеність існує тоді, коли величина її потенційного впливу та ймовірність виникнення є такою, що, за судженням аудитора, розкриття належної інформації про характер та результати невизначеності є необхідним (див. параграф Д19):

- а) для достовірного подання фінансової звітності у разі концептуальної основи достовірного подання, або
- б) для того, щоб фінансова звітність не вводила в оману у випадку концептуальної основи дотримання вимог.

**Використання припущення про безперервність діяльності прийнятне, але існує суттєва невизначеність**

18. Якщо аудитор доходить висновку про те, що використання припущення про безперервність діяльності є прийнятним за певних обставин, але існує суттєва невизначеність, він повинен визначити, чи фінансові звіти:
- достатньо описують основні події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, та плани управлінського персоналу з розгляду цих подій або умов;
  - чітко розкривають інформацію про те, що існує суттєва невизначеність, пов'язана з подіями або умовами, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, і, отже, він може бути нездатний реалізувати свої активи та погасити зобов'язання в звичайному ході бізнесу (див. параграф Д20).
19. Якщо фінансова звітність достатньо розкриває інформацію, аудитор повинен висловити немодифіковану думку та включити до аудиторського звіту пояснювальний параграф, щоб:
- висвітлити існування суттєвої невизначеності, яка стосується події або умови, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність;
  - привернути увагу до примітки в фінансовій звітності, яка розкриває інформацію щодо питань, наведених у параграфі 18<sup>5</sup> (див. параграфи Д21–Д22).
20. Якщо фінансова звітність недостатньо розкриває інформацію, аудитор повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку залежно від конкретних обставин відповідно до МСА 705<sup>6</sup>. Аудитор повинен зазначити у своєму звіті, що існує суттєва невизначеність, яка може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність (див. параграфи Д23–Д24).

**Неприйнятність використання припущення про безперервність діяльності**

21. 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 (див. параграфи Д25–Д26).

<sup>5</sup> МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора».

<sup>6</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

**Небажання управлінського персоналу здійснити або розширити оцінку**

22. Якщо управлінський персонал не бажає зробити або розширити свою оцінку, коли його про це просить аудитор, аудитор повинен розглянути наслідки цього для аудиторського висновку (див. параграф Д27).

**Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями**

23. Якщо всі з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання<sup>7</sup>, аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про ідентифіковані події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність. Це повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, містить таке:

- а) чи становлять події або умови суттєву невизначеність;
- б) чи є прийнятним використання припущення про безперервність діяльності для складання фінансової звітності;
- в) достатність розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності.

**Значна затримка у затвердженні фінансової звітності**

24. Якщо управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, значно затримують затвердження фінансової звітності після дати фінансової звітності, аудитор повинен зробити запит про причини такої затримки. Якщо аудитор вважає, що затримка може бути пов'язана з подіями чи умовами, які стосуються оцінки безперервності діяльності, аудитор повинен виконати необхідні додаткові аудиторські процедури, описані у параграфі 16, а також розглянути вплив на висновок аудитора, який стосується існування суттєвої невизначеності, як зазначено у параграфі 17.

\* \* \*

**Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

**Припущення про безперервність діяльності (див. параграф 2)**

*Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору*

- Д1. Використання припущення про безперервність діяльності управлінським персоналом стосується також суб'єктів господарювання державного сектору. Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) 1 розглядає питання здатності суб'єктів

<sup>7</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф 13.



господарювання державного сектору безперервно продовжувати діяльність<sup>8</sup>. Ризики безперервності діяльності можуть виникати в ситуаціях, проте вони не обмежуються ними, в яких суб'єкти господарювання державного сектору здійснюють свою діяльність як неприбуткові організації, коли державна допомога зменшується чи скасовується або в разі приватизації. Події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність у державному секторі, можуть охоплювати ситуації, в яких суб'єкти господарювання державного сектору не мають фінансування для тривалого існування або якщо приймаються політичні рішення, що впливають на послуги, які надають суб'єкти господарювання державного сектору.

## Процедури оцінки ризиків та відповідні дії

*Події або умови, які можуть поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності* (див. параграф 10)

Д2. Нижче наведені приклади подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів припущення про безперервність діяльності. Цей перелік не є вичерпним, оскільки наявність ознак одного або кількох прикладів не завжди означає, що існує суттєва невизначеність.

### Фінансові

- Чисте зобов'язання або чиста позиція поточного зобов'язання.
- Позики з фіксованим строком, погашення яких наближається, за відсутності реальних перспектив пролонгації чи погашення; або надмірна залежність від короткострокових позик для фінансування довгострокових активів.
- Ознаки скасування фінансової допомоги кредиторами.
- Негативні грошові потоки від операційної діяльності, про які свідчить історична або прогнозна фінансова звітність.
- Негативні основні фінансові коефіцієнти.
- Суттєві операційні збитки або значне зменшення вартості активів, що використовуються для генерування грошових потоків.
- Борги або припинення виплати дивідендів.
- Нездатність вчасно платити кредиторам.
- Нездатність виконувати умови угод про позики.

<sup>8</sup> МСБО 1 «Подання фінансової звітності» станом на 1 січня 2009 р., параграфи 38–41.

## БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ

- Перехід з операцій у кредит на операції з постачальниками, які оплачуються при доставці.
- Нездатність отримати фінансування для розробки нових основних продуктів або інші суттєві інвестиції.

### Операційні

- Наміри управлінського персоналу ліквідувати суб'єкт господарювання або припинити операції.
- Втрата провідного управлінського персоналу без його заміни.
- Втрата основного ринку, основного клієнта (клієнтів), права привілею, ліцензії або основного постачальника (постачальників).
- Труднощі з робочою силою.
- Нестача важливих ресурсів.
- Поява дуже успішного конкурента.

### Інше

- Недотримання вимог до рівня капіталу або інших статутних вимог.
- Незавершені судові або регулятивні провадження проти суб'єкта господарювання, які, якщо вони будуть задоволені, можуть призвести до претензій, виконання яких суб'єктом господарювання малоімовірно.
- Зміни у законодавчому чи нормативному акті або урядовій політиці, які, за очікуванням, негативно вплинуть на суб'єкт господарювання.
- Відсутність страхування чи неповне страхування від ризику катастроф.

Значущість таких подій або умов часто може пом'якшуватися іншими чинниками. Наприклад, наслідки нездатності суб'єкта господарювання нормально погашати борги можуть компенсуватися планами управлінського персоналу забезпечити достатні грошові потоки альтернативними засобами, такими як вибуття активів, реструктуризація погашення позик або отримання додаткового капіталу. Аналогічно втрата основного постачальника може пом'якшуватися наявністю відповідного альтернативного джерела постачання.

- ДЗ. Процедури оцінки ризиків, яких вимагає параграф 10, допомагають аудитору визначати, чи ймовірно, що використання припущення про безперервність діяльності управлінським персоналом стане важливим питанням, та його вплив на планування аудиту. Ці процедури роблять також можливими більш вчасні обговорення з управлінським персоналом, включаючи обговорення планів управлінського персоналу

та вирішення будь-яких ідентифікованих питань про безперервність діяльності.

Міркування, що стосуються малих підприємств

- Д4. Розмір суб'єкта господарювання може впливати на його здатність витримувати несприятливі умови. Малі підприємства мають змогу швидко реагувати та використовувати можливості, але можуть не мати резервів для забезпечення операцій.
- Д5. Умови, які особливо стосуються малих підприємств, містять ризик того, що банки та інші позикодавці можуть припинити підтримку суб'єкта господарювання, а також ризик можливої втрати основного постачальника, основного клієнта, провідного працівника або права здійснювати діяльність за ліцензією, права привілею чи іншу юридичну угоду.

*Постійна уважність під час усього аудиту до аудиторських доказів події або умови* (див. параграф 11)

- Д6. МСА 315 вимагає, щоб аудитор переглядав оцінку аудиторського ризику та змінював подальші заплановані аудиторські процедури, якщо під час аудиту отримано додаткові аудиторські докази, які впливають на оцінку ризику аудитором<sup>9</sup>. Якщо події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, ідентифіковані після виконаних аудитором процедур оцінок ризику, тоді, крім виконання процедур параграфа 16, може бути потрібно переглянути аудиторську оцінку ризиків суттєвого викривлення. Існування таких подій або умов також може впливати на характер, час та обсяг подальших процедур аудитора у відповідь на оцінені ризики. МСА 330<sup>10</sup> встановлює вимоги і містить рекомендації щодо цього питання.

### **Оцінювання оцінки управлінського персоналу**

*Оцінка управлінського персоналу, допоміжний аналіз та оцінювання аудитора* (див. параграф 12)

- Д7. Оцінка управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність є основною частиною розгляду аудитором використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності.
- Д8. Аудитор не несе відповідальності за невиконання аналізу управлінським персоналом. Однак за деяких обставин невиконання управлінським персоналом детального аналізу для підтвердження його оцінки не може перешкодити аудитору зробити висновок про те, чи є прийнятним використання управлінським персоналом припущення про

<sup>9</sup> МСА 315, параграф 31.

<sup>10</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

безперервність діяльності за конкретних обставин. Наприклад, якщо є минулі прибуткові операції та прямий доступ до фінансових ресурсів, управлінський персонал може виконати оцінку без детального аналізу. В такому разі оцінювання аудитором прийнятності оцінки управлінського персоналу може бути виконане без детальних процедур оцінки, якщо інші аудиторські процедури є достатніми для того, щоб дати змогу аудитору зробити висновок про те, чи є прийнятним використання припущення про безперервність діяльності управлінським персоналом за конкретних обставин.

- Д9. За інших обставин оцінювання оцінки управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, як вимагає параграф 12, може включати оцінювання процесу, якого дотримувався управлінський персонал, щоб зробити свою оцінку, припущення, на якому ґрунтується оцінка, та плани майбутніх дій управлінського персоналу, а також здійсненність планів управлінського персоналу за конкретних обставин.

*Період оцінки управлінського персоналу* (див. параграф 13)

- Д10. Більшість концептуальних основ фінансової звітності, які вимагають чіткої оцінки управлінського персоналу, встановлюють період, за який управлінському персоналу потрібно взяти до уваги всю наявну інформацію<sup>11</sup>.

*Міркування, що стосуються малих підприємств* (див. параграфи 12–13)

- Д11. У багатьох випадках управлінський персонал малих підприємств може не робити детальної оцінки здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, але замість цього може покладатися на глибоке знання бізнесу та очікуваних майбутніх перспектив. Проте відповідно до вимог цього МСА аудитор потрібно оцінити оцінку управлінського персоналу щодо здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність. Для малих підприємств може бути прийнятним обговорити середньо- та довгострокове фінансування суб'єкта господарювання з управлінським персоналом за умови, що твердження управлінського персоналу підтверджуються достатніми документальними доказами та не суперечать розумінню суб'єкта господарювання аудитором. Отже, вимогу параграфа 13 до аудитора просити управлінський персонал розширити оцінку можна виконати, наприклад, через обговорення, запит або перевірку підтвердної документації, зокрема, замовлення, отримані на майбутні поставки, оцінюються щодо їх здійсненності або обґрунтованості в інший спосіб.
- Д12. Постійна допомога власників-менеджерів часто є важливою для здатності малих підприємств безперервно продовжувати діяльність. Якщо мале

<sup>11</sup> Наприклад, МСБО 1 визначає це як період тривалістю принаймні 12 місяців, але не менше, із кінця звітного періоду.

підприємство значною мірою фінансується через позику власника-менеджера, може бути важливим, щоб ці кошти не вилучалися. Наприклад, безперервність діяльності малого підприємства за складних фінансових обставин може залежати від того, чи субординує власник-менеджер позику для суб'єкта господарювання на користь банку чи інших кредиторів або чи забезпечує власник-менеджер позику для суб'єкта господарювання, надаючи гарантію своїми власними активами як заставу. За таких обставин аудитор може отримати прийнятні документарні докази субординування позики або гарантії власника-менеджера. Якщо суб'єкт господарювання залежить від додаткового фінансування власника-менеджера, аудитор може оцінювати здатність власника-менеджера виконувати зобов'язання за угодою про фінансування. Крім того, аудитор може просити надати письмове підтвердження умов такого фінансування та наміру або розуміння власника-менеджера.

#### **Період після оцінки управлінського персоналу (див. параграф 15)**

Д13. Як вимагає параграф 11, аудитор залишається уважним до можливості того, що можуть існувати відомі події, заплановані чи інші, або умови, які відбудуться після періоду оцінки, використаного управлінським персоналом, які поставлять під сумнів прийнятність використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності при складанні фінансової звітності. Оскільки ступінь невизначеності, пов'язаної з результатом події або умови, значно збільшується чим більш віддаленою в майбутньому є така подія або умова, під час розгляду подій або умов, віддалених у майбутньому, мають бути значущі ознаки проблем із безперервністю до того, як аудитору потрібно розглядати подальші заходи. Якщо такі події або умови ідентифіковано, аудитору може бути потрібно зробити запит до управлінського персоналу оцінити потенційну значущість подій або умов в оцінці здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльності. За таких обставин застосовуються процедури параграфа 16.

Д14. Крім запиту до управлінського персоналу, аудитор не несе відповідальності за виконання будь-яких інших аудиторських процедур для ідентифікації подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність після періоду, охопленого оцінкою управлінського персоналу, який, як зазначено у параграфі 13, дорівнює принаймні 12 місяців від дати фінансової звітності.

#### **Додаткові аудиторські процедури, якщо ідентифіковано події або умови (див. параграф 16)**

Д15. Аудиторські процедури, що відповідають вимогам параграфа 16, можуть включати:

## БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ

- аналіз та обговорення з управлінським персоналом грошових потоків, прибутку та інших відповідних прогнозів;
- аналіз та обговорення останньої доступної проміжної фінансової звітності суб'єкта господарювання;
- розгляд умов боргових зобов'язань та угод про позики і визначення того, чи були вони порушені;
- розгляд протоколів зборів акціонерів, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та відповідних комітетів для виявлення проблем з фінансуванням;
- запити до юрисконсульта суб'єкта господарювання щодо існування судових позовів або претензій та обґрунтованості оцінок їх результатів управлінським персоналом і попередньої оцінки фінансових наслідків;
- підтвердження існування, законності та виконання угод про надання або збереження фінансової допомоги з пов'язаними та третіми сторонами, а також оцінювання фінансової здатності таких сторін забезпечити додаткові кошти;
- оцінка планів суб'єкта господарювання щодо невиконаних замовлень клієнтів;
- виконання аудиторських процедур стосовно подальших подій для ідентифікації подій, які пом'якшують чи в інший спосіб впливають на здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність;
- підтвердження існування, умов та достатності можливостей отримати позики;
- отримання та огляд звітів про регуляторні заходи;
- визначення достатності фінансування для будь-якого запланованого вибуття активів.

*Оцінка планів управлінського персоналу щодо майбутніх дій* (див. параграф 16 б)

Д16. Оцінка планів управлінського персоналу щодо майбутніх дій може включати запити до управлінського персоналу про його плани майбутніх дій, які стосуються, наприклад, його планів ліквідувати активи, позичити гроші або реструктуризувати борг, зменшити або відстрочити видатки чи збільшити капітал.

*Період оцінки управлінського персоналу* (див. параграф 16в)

Д17. Додатково до процедур, яких вимагає параграф 16в, аудитор може порівняти:

- прогнозу фінансову інформацію за останні попередні періоди з минулими результатами;
- прогнозу фінансову інформацію за поточний період з результатами на поточну дату.

Д18. Якщо припущення управлінського персоналу містять дані про тривалу фінансову допомогу третіх сторін чи через субординацію позик, прийняття зобов'язань зберегти або надати додаткове фінансування або надання гарантій і така допомога є важливою для здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, аудитор може бути потрібно розглянути запит про письмове підтвердження (включаючи умови) від таких третіх сторін та отримати докази їх здатності надати таку допомогу.

**Аудиторські висновки та звітність** (див. параграф 17)

Д19. Термін «суттєва невизначеність» використовується у МСБО 1 при обговоренні невизначеностей, пов'язаних з подіями та умовами, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність та інформацію про які слід розкривати у фінансовій звітності. В деяких концептуальних основах фінансової звітності за подібних обставин вживається термін «значна невизначеність».

**Використання припущення про безперервність діяльності прийнятне, але існує суттєва невизначеність**

*Достатність розкриття інформації про суттєву невизначеність*  
(див. параграф 18)

Д20. Визначення достатності розкриття інформації у фінансовій звітності може включати визначення того, чи чітко інформація привертає увагу читача до можливості того, що суб'єкт господарювання може бути не в змозі продовжувати реалізовувати свої активи та погашати зобов'язання в звичайному ході бізнесу.

*Аудиторська звітність, якщо розкриття інформації про суттєву невизначеність є достатнім* (див. параграф 19)

Д21. Далі наведено приклад пояснювального параграфа, коли аудитор пересвідчується в достатності розкриття інформації у примітці:

*Пояснювальний параграф*

Не змінюючи нашої думки, звертаємо увагу на примітку X у фінансовій звітності, в якій зазначено, що компанія зазнала чистого збитку в сумі ZZZ протягом року, що закінчився 31 грудня 20X1р., і станом на цю дату поточні зобов'язання компанії перевищують її загальні активи на УУУ. Ці обставини, які разом з іншими питаннями зазначені у примітці X,

вказують на існування суттєвої невизначеності, яка може поставити під значний сумнів здатність компанії безперервно продовжувати діяльність.

- Д22. У ситуаціях, пов'язаних із численними суттєвими невизначеностями, які є значущими для фінансової звітності в цілому, у винятково рідкісних випадках аудитор може вважати за належне відмовитися від висловлення думки замість того, щоб додавати пояснювальний параграф. МСА 705 містить рекомендації з цього питання.

*Аудиторська звітність, якщо розкриття інформації про суттєву невизначеність є недостатнім* (див. параграф 20)

- Д23. Далі наведено приклад відповідних параграфів, коли слід висловити умовно-позитивну думку:

*Основа для умовно-позитивної думки*

Закінчуються угоди про фінансування компанії, і несплачені суми підлягають сплаті 19 березня 20X1 р. Компанія не змогла переглянути умови угод або отримати фінансування для повернення боргів. Ця ситуація свідчить про існування суттєвої невизначеності, яка може поставити під значний сумнів здатність компанії безперервно продовжувати діяльність, тому компанія може не бути в змозі реалізувати свої активи та погасити зобов'язання в звичайному ході бізнесу. Фінансова звітність (та примітки до неї) не повністю розкривають інформацію про цей факт.

*Умовно-позитивна думка*

На нашу думку, крім неповного розкриття інформації, зазначеного в параграфі «Основа для умовно-позитивної думки», фінансова звітність достовірно подає в усіх суттєвих аспектах (або відображає справедливо та достовірно) фінансовий стан компанії на 31 грудня 20X0 р., фінансові результати її діяльності та грошові потоки за рік, що тоді закінчився, відповідно до...

- Д24. Далі наведено приклад відповідних параграфів, коли слід висловити негативну думку:

*Основа для негативної думки*

Закінчуються угоди про фінансування компанії, і несплачена сума підлягала сплаті 31 грудня 20X0 р. Компанія не змогла переглянути умови угод або отримати фінансування для повернення боргів і розглядає оголошення себе банкрутом. Ці події свідчать про існування суттєвої невизначеності, яка може поставити під значний сумнів здатність компанії безперервно продовжувати діяльність, тому компанія може бути не в змозі реалізувати свої активи та погасити зобов'язання в звичайному ході бізнесу. Фінансова звітність (та примітки до неї) не розкривають інформацію про цей факт.



*Негативна думка*

На нашу думку, через пропуск інформації, зазначеної в параграфі «Основа для негативної думки», фінансова звітність не подає достовірно в усіх суттєвих аспектах (або не відображає справедливо та достовірно) фінансовий стан компанії на 31 грудня 20X0р., фінансові результати її діяльності та грошові потоки за рік, що тоді закінчився, відповідно до...

**Неприйнятність використання припущення про безперервність діяльності**  
(див. параграф 21)

- Д25. Якщо фінансова звітність складена на основі припущення про безперервність діяльності, проте за судженням аудитора використання припущення про безперервність діяльності управлінським персоналом є неприйнятним, застосовується вимога параграфу 21 до висловлення аудитором негативної думки незалежно від того, чи містить фінансова звітність розкриття інформації про неприйнятність використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності.
- Д26. Якщо від управлінського персоналу суб'єкта господарювання вимагається або він робить вибір скласти фінансову звітність, коли використання припущення про безперервність діяльності є неприйнятним, фінансова звітність складається на альтернативній основі (наприклад, на основі ліквідації). Аудитор може бути в змозі виконати аудит такої фінансової звітності за умови, що він визначає, що альтернативна основа є прийнятною концептуальною основою фінансової звітності за конкретних обставин. Аудитор може бути в змозі висловити немодифіковану думку щодо такої фінансової звітності за умови, що вона містить достатнє розкриття інформації, але він також може вважати за належне чи необхідне включити пояснювальний параграф до аудиторського звіту, щоб привернути увагу користувача до цієї альтернативної основи та причин її використання.

**Небажання управлінського персоналу здійснити або розширити оцінку**  
(див. параграф 22)

- Д27. За певних обставин аудитор може вважати за потрібне попросити управлінський персонал здійснити або розширити його оцінку. Якщо управлінський персонал не бажає робити це, умовно-позитивна думка чи відмова від висловлення думки в аудиторському звіті можуть бути прийнятними, оскільки аудитор не зможе отримати достатні та прийнятні аудиторські докази використання припущення про безперервність діяльності при складанні фінансової звітності, такі як аудиторські докази існування планів, які впроваджує управлінський персонал, або існування інших пом'якшувальних чинників.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 580

## «ПИСЬМОВІ ЗАПЕВНЕННЯ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1–2
Письмові запевнення як аудиторські докази . . . . .	3–4
Дата набрання чинності . . . . .	5
<b>Мета</b> . . . . .	6
<b>Визначення</b> . . . . .	7–8
<b>Вимоги</b>	
Управлінський персонал, якому робиться запит про письмові запевнення . . . . .	9
Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу . . . . .	10–12
Інші письмові запевнення . . . . .	13
Дата письмових запевнень і період (періоди), які вони охоплюють . . . . .	14
Форма письмових запевнень . . . . .	15
Сумніви щодо достовірності письмових запевнень і ненадані письмові запевнення, про які робився запит . . . . .	16–20
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Письмові запевнення як аудиторські докази . . . . .	Д1
Управлінський персонал, якому робиться запит про письмові запевнення . . . . .	Д2–Д6
Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу . . . . .	Д7–Д9
Інші письмові запевнення . . . . .	Д10–Д13
Повідомлення інформації про порогову суму . . . . .	Д14
Дата письмових запевнень і період (періоди), які вони охоплюють . . . . .	Д15–Д18
Форма письмових запевнень . . . . .	Д19–Д21

## ПИСЬМОВІ ЗАПЕВНЕННЯ

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями .....	Д22
Сумніви щодо достовірності письмових запевнень і ненадані письмові запевнення, про які робився запит .....	Д23–Д27
Додаток 1. Перелік МСА, які містять вимоги щодо письмових запевнень	
Додаток 2. Ілюстративний лист-запевнення	

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 580 «Письмові запевнення» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за отримання письмових запевнень від управлінського персоналу або за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, під час аудиту фінансової звітності.
2. У додатку 1 наведено інші МСА, які містять конкретні вимоги до письмових запевнень залежно від предмета перевірки. Конкретні вимоги до письмових запевнень інших МСА не обмежують застосування цього МСА.

### Письмові запевнення як аудиторські докази

3. Аудиторські докази – це інформація, яку використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка<sup>1</sup>. Письмові запевнення – це необхідна інформація, яка потрібна аудитору в зв'язку з аудитом фінансової звітності суб'єкта господарювання. Тому подібно до відповідей на запити письмові запевнення є аудиторськими доказами (див. параграф Д1).
4. Хоча письмові запевнення надають необхідні аудиторські докази, самі по собі вони не забезпечують достатніх і прийнятних аудиторських доказів з будь-якого питання, про яке в них йдеться. Крім того, той факт, що управлінський персонал надав достовірні письмові запевнення, не впливає на характер та обсяг інших аудиторських доказів, які отримує аудитор щодо виконання обов'язків управлінським персоналом чи щодо конкретних тверджень.

### Дата набрання чинності

5. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

## Мета

6. Цілі аудитора такі:
  - а) отримати письмові запевнення від управлінського персоналу і за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що вони вважають, що взяли на себе відповідальність за складання фінансової звітності та повноту інформації, наданої аудитору;
  - б) підтвердити інші аудиторські докази, що стосуються фінансової звітності або конкретних тверджень у фінансовій звітності, за допомогою письмових запевнень, якщо аудитор визначить, що вони потрібні або якщо їх вимагають інші МСА;

<sup>1</sup> МСА 500 «Аудиторські докази», параграф 5в.

- в) вживати належних дій у відповідь на письмові запевнення, надані управлінським персоналом та за потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або якщо управлінський персонал чи за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надають письмові запевнення, про які робить запит аудитор.

## Визначення

7. Для цілей МСА наведений далі термін має таке значення:

Письмові запевнення – письмова заява управлінського персоналу, надана аудитору для підтвердження певних питань або обґрунтування інших аудиторських доказів. У цьому контексті письмові запевнення не включають фінансову звітність, твердження, які вона містить, або підтвердну документацію – облікові книги та записи.

8. Для цілей цього МСА посилення на термін «управлінський персонал» слід розуміти як «управлінський персонал та за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями». 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.

## Вимоги

### Управлінський персонал, якому робиться запит про письмові запевнення

9. Аудитор повинен зробити запит надати письмові запевнення тому управлінському персоналу, який несе належну відповідальність за фінансову звітність і обізнаний у відповідних питаннях (див. параграфи Д2–Д6).

### Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу

#### *Складання фінансової звітності*

10. Аудитор повинен зробити запит до управлінського персоналу надати письмове запевнення, що він узяв 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<sup>2</sup> (див. параграфи Д7–Д9, Д14, Д22).

#### *Надана інформація та повнота операцій*

11. Аудитор повинен зробити запит до управлінського персоналу надати письмове запевнення стосовно того, що:

<sup>2</sup> МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту», параграф 6б, і.

## ПИСЬМОВІ ЗАПЕВНЕННЯ

- а) він надав аудитору всю доречну інформацію і доступ до неї, як узгоджено в умовах завдання з аудиту<sup>3</sup>;
- б) усі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності (див. параграфи Д7–Д9, Д14, Д22).

*Опис відповідальності управлінського персоналу в письмових запевненнях*

12. Відповідальність управлінського персоналу слід описувати в письмових запевненнях, яких вимагають параграфи 10 та 11, так, як ця відповідальність описана в умовах завдання з аудиту.

### **Інші письмові запевнення**

13. Інші МСА вимагають, щоб аудитор робив запит про письмові запевнення. Якщо додатково до таких запевнень, про які робиться запит, аудитор визначає, що потрібно отримати одне чи кілька письмових запевнень для підтвердження інших аудиторських доказів, важливих для фінансової звітності, або одне чи кілька конкретних тверджень у фінансовій звітності, він повинен зробити запит про такі інші письмові запевнення (див. параграфи Д10–Д13, Д14, Д22).

### **Дата письмових запевнень і період (періоди), які вони охоплюють**

14. Дата письмових запевнень має бути якомога ближчою до дати аудиторського висновку щодо фінансової звітності, а не після неї. Письмові запевнення мають бути для всієї фінансової звітності та періоду (періодів), зазначених в аудиторському звіті (див. параграфи Д15–Д18).

### **Форма письмових запевнень**

15. Письмові запевнення мають надаватись у формі листа-запевнення, адресованого аудитору. Якщо законодавчий або нормативний акт вимагає, щоб управлінський персонал робив письмові публічні заяви про свою відповідальність, і аудитор визначає, що такі заяви надають деякі або всі із запевнень, яких вимагають параграфи 10 чи 11, то відповідні питання, що охоплюються такими заявами, не потрібно включати до листа-запевнення (див. параграфи Д19–Д21).

### **Сумніви щодо достовірності письмових запевнень і ненадані письмові запевнення, про які робився запит**

*Сумніви щодо достовірності письмових запевнень*

16. Якщо аудитор має сумніви щодо компетентності, чесності, етичних цінностей чи ретельності управлінського персоналу або щодо його відданості та їх обов'язкового дотримання, він повинен визначити, який вплив ці сумніви можуть мати на достовірність запевнень (усних чи письмових) і на аудиторські докази в цілому (див. параграфи Д24–Д25).

<sup>3</sup> МСА 210, параграф 6 б, ііі.

17. Зокрема, якщо письмові запевнення не узгоджуються з іншими аудиторськими доказами, аудитор повинен виконати аудиторські процедури і спробувати вирішити це питання. Якщо питання залишається невирішеним, аудитор повинен переглянути оцінку компетентності, чесності, етичних цінностей чи ретельності управлінського персоналу або відданості чи їх обов'язкового дотримання і визначити, який вплив це може мати на достовірність запевнень (усних чи письмових) і на аудиторські докази в цілому (див. параграф Д23).
18. Якщо аудитор доходить висновку, що письмові запевнення є недостовірними, він повинен вжити належних заходів, включаючи визначення можливого впливу на думку в аудиторському звіті відповідно до МСА 705<sup>4</sup>, з урахуванням вимог у параграфі 20 цього МСА.

*Ненадані письмові запевнення, про які робився запит*

19. Якщо управлінський персонал не надає одного чи кількох письмових запевнень, про які робився запит, аудитор має:
- а) обговорити це питання з управлінським персоналом;
  - б) повторно оцінити чесність управлінського персоналу та який вплив це може мати на достовірність запевнень (усних чи письмових) і аудиторських доказів у цілому;
  - в) вжити належних заходів, включаючи визначення можливого впливу на аудиторський звіт відповідно до МСА 705, з урахуванням вимог у параграфі 20 цього МСА.

*Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу*

20. Аудитор повинен відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності відповідно до МСА 705, якщо:
- а) аудитор доходить висновку про існування настільки достатніх сумнівів у чесності управлінського персоналу, що письмові запевнення, яких вимагають параграфи 10 і 11, є недостовірними, або
  - б) управлінський персонал не надає письмові запевнення, яких вимагають параграфи 10 і 11 (див. параграфи Д26 – Д27).

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

**Письмові запевнення як аудиторські докази** (див. параграф 3)

- Д1. Письмові запевнення є важливим джерелом аудиторських доказів. Якщо управлінський персонал модифікує або не надає письмові запевнення, про які робився запит, це може бути попередженням для аудитора про

<sup>4</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

можливість існування одного або кількох значущих питань. Крім того, запит про надання запевнення переважно в письмовій, а не в усній формі у багатьох випадках може спонукати управлінський персонал до більш ретельного розгляду таких питань, тим самим підвищуючи якість запевнень.

**Управлінський персонал, якому робиться запит про письмові запевнення**  
(див. параграф 9)

- Д2. Запит про письмові запевнення робиться до осіб, відповідальних за складання фінансової звітності. Це можуть бути різні особи залежно від структури управління суб'єкта господарювання, а також від відповідних законодавчих чи нормативних актів; проте часто відповідальною стороною є управлінський персонал (а не ті, кого наділено найвищими повноваженнями). Тому запит про письмові запевнення можна робити вищій виконавчій особі, вищому керівнику з фінансової діяльності суб'єкта господарювання або іншим еквівалентним особам у суб'єктів господарювання, які не використовують такі назви. Проте за деяких обставин інші сторони, наприклад ті, кого наділено найвищими повноваженнями, також несуть відповідальність за складання фінансової звітності.
- Д3. Внаслідок відповідальності за складання фінансової звітності та обов'язків щодо ведення бізнесу суб'єкта господарювання очікується, що управлінський персонал має достатні знання процесів, яких дотримується суб'єкт господарювання під час складання фінансової звітності, та тверджень у ній, на яких ґрунтуються письмові запевнення.
- Д4. Проте у деяких випадках управлінський персонал може вирішити зробити запити до інших осіб, що беруть участь у складанні, поданні фінансової звітності та тверджень у ній, включаючи осіб, які володіють спеціальними знаннями з тих питань, про які потрібні письмові запевнення. Такими особами можуть бути:
- актуарій, який несе відповідальність за актуарно визначені облікові оцінки;
  - інженери, які можуть нести відповідальність та мати спеціальні знання з оцінок відповідальності за шкоду довкіллю;
  - внутрішній юрисконсульт, який може надати інформацію, важливу для створення забезпечень на судові процеси.
- Д5. У деяких випадках управлінський персонал може включати до письмових запевнень обмежувальне формулювання в тому сенсі, що письмові запевнення зроблено «наскільки йому відомо». Аудитору доцільно прийняти таке формулювання, якщо він переконується в тому, що запевнення надаються особами, які мають відповідні обов'язки і знання з питань, включених до запевнень.



Д6. Для того щоб довести управлінському персоналу необхідність скласти запевнення з урахуванням усієї інформації, аудитор може попросити, щоб управлінський персонал включив до письмових запевнень підтвердження того, що аудитор зробив такі запити, оскільки вважав за доцільне дати йому змогу зробити потрібні письмові запевнення. Не передбачається, що такі запити, як правило, потребуватимуть офіційного внутрішнього процесу на додаток до тих, які вже встановлені суб'єктом господарювання.

**Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу**  
(див. параграфи 10–11)

Д7. Аудиторські докази, отримані протягом аудиту, стосовно того, що управлінський персонал взяв на себе відповідальність, зазначену в параграфах 10 і 11, є недостатніми без отримання підтвердження від управлінського персоналу, що він вважає, що виконав ці обов'язки. Причина полягає в тому, що аудитор не в змозі лише на підставі інших аудиторських доказів судити про те, чи управлінський персонал склав та подав фінансову звітність і надав аудитору інформацію на основі узгодженого визнання і розуміння своєї відповідальності. Наприклад, аудитор не може зробити висновок, що управлінський персонал надав йому всю доречну інформацію, узгоджену в умовах завдання з аудиту, не спитавши його, чи була надана така інформація, та не отримавши підтвердження цього.

Д8. Письмові запевнення, яких вимагають параграфи 10 і 11, використовуються за умов узгодженого визнання й розуміння управлінським персоналом своєї відповідальності в умовах завдання з аудиту за допомогою запиту про підтвердження її здійснення. Аудитор також може попросити управлінський персонал повторно підтвердити його визнання і розуміння своєї відповідальності в письмових запевненнях. Це є загальноприйнятим в окремих юрисдикціях, але в будь-якому разі може бути особливо доречним, якщо:

- особи, які підписали умови завдання з аудиту від імені суб'єкта господарювання, більше не несуть таку відповідальність;
- умови завдання з аудиту було підготовлено у попередньому році;
- існує ознака того, що управлінський персонал неправильно розуміє свою відповідальність, або
- це є важливим через зміну обставин.

Відповідно до вимог МСА 210<sup>5</sup> таке повторне підтвердження визнання й розуміння управлінським персоналом своїх обов'язків не робиться за умови, якщо запевнення управлінського персоналу містить

<sup>5</sup> МСА 210, параграф 6 б.

## ПИСЬМОВІ ЗАПЕВНЕННЯ

обмежувальне уточнення «наскільки нам відомо» (як зазначено в параграфі А5 цього МСА).

*Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору*

Д9. Повноваження виконувати аудити фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору можуть бути ширшими, ніж для інших суб'єктів господарювання. Внаслідок цього передумова, пов'язана з відповідальністю управлінського персоналу, на основі якої проводиться аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання державного сектору, може призвести до додаткових письмових заповінь. Вони можуть включати письмові заповіння, які підтверджують, що операції та події були виконані згідно із законодавчим, нормативним актом чи іншим документом.

**Інші письмові заповіння** (див. параграф 13)

*Додаткові письмові заповіння щодо фінансової звітності*

Д10. Крім письмових заповінь, яких вимагає параграф 10, аудитор може вважати за потрібне зробити запит про інші письмові заповіння щодо фінансової звітності. Такі письмові заповіння можуть доповнювати, але не становити частину письмових заповінь, яких вимагає параграф 10. Вони можуть включати такі заповіння:

- чи були прийнятними вибір та застосування облікової політики;
- чи були питання, такі як наведені далі та важливі за застосовною концептуальною основою фінансової звітності, визнані, оцінені, подані або розкриті відповідно до цієї концептуальної основи:
  - плани чи наміри, які можуть впливати на балансову вартість чи класифікацію активів та зобов'язань;
  - зобов'язання – як фактичні, так і умовні;
  - право власності на активи чи контроль над ними, право затримання або обтяження активів та активи, надані в заставу;
  - аспекти законодавчих, нормативних актів і договірних угод, які можуть впливати на фінансову звітність, у тому числі недотримання вимог.

*Додаткові письмові заповіння щодо інформації, наданої аудитору*

Д11. Крім письмових заповінь, яких вимагає параграф 11, аудитор може вважати за потрібне попросити управлінський персонал надати письмове заповіння, що він повідомив аудитору інформацію про всі недоліки внутрішнього контролю, про які йому відомо.

*Письмові запевнення щодо конкретних тверджень*

- Д12. Під час отримання доказів або оцінки суджень і намірів аудитор може розглянути одне або кілька з таких питань:
- виконання суб'єктом господарювання заявлених намірів у минулому;
  - підстави суб'єкта господарювання для вибору певного плану дій;
  - здатність суб'єкта господарювання дотримуватись обраного плану дій;
  - наявність або відсутність будь-якої іншої інформації, яка могла бути отримана в ході аудиту і яка може суперечити судженню або наміру управлінського персоналу.
- Д13. Крім того, аудитор може вважати за потрібне попросити управлінський персонал надати письмові запевнення щодо конкретних тверджень у фінансовій звітності; зокрема, підтвердити розуміння того, що аудитор отримав з інших аудиторських доказів про судження або намір управлінського персоналу стосовно конкретного твердження та його повноту. Наприклад, якщо намір управлінського персоналу є важливим для оцінки основи для інвестицій, може бути неможливим отримати достатні та доречні аудиторські докази без письмового запевнення управлінського персоналу щодо його намірів. Хоча такі письмові запевнення надають необхідні аудиторські докази, самі по собі вони не надають достатніх і прийнятних аудиторських доказів цього твердження.

**Повідомлення інформації про порогову суму** (див. параграфи 10–11, 13)

- Д14. МСА 450 вимагає, щоб аудитор збирав дані про викривлення, ідентифіковані під час аудиту, крім тих, які безсумнівно є незначними<sup>6</sup>. Аудитор може визначити поріг, вище від якого викривлення не можуть вважатися безсумнівно незначними. Так само аудитор може розглянути повідомлення інформації управлінському персоналу про поріг для цілей письмових запевнень, про які робився запит.

**Дата письмових запевнень і період (періоди), які вони охоплюють**  
(див. параграф 14)

- Д15. Оскільки письмові запевнення є необхідними аудиторськими доказами, аудиторську думку не можна висловлювати та не можна проставляти дату на аудиторському звіті раніше від дати письмових запевнень. Крім того, оскільки аудитор займається подіями, які відбуваються до дати аудиторського звіту і які можуть потребувати коригування або розкриття інформації в фінансовій звітності, письмові запевнення датуються якомога ближче до дати аудиторського звіту щодо фінансової звітності, а не після цієї дати.

<sup>6</sup> МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту», параграф 5.

## ПИСЬМОВІ ЗАПЕВНЕННЯ

- Д16. За деяких обставин для аудитора може бути доцільним отримати письмове запевнення щодо конкретного твердження у фінансовій звітності під час аудиту. Якщо це так, може бути потрібно зробити запит про оновлене письмове запевнення.
- Д17. Письмові запевнення подаються за всі періоди, зазначені в аудиторському звіті, оскільки управлінському персоналу потрібно повторно підтвердити, що всі письмові запевнення, надані ним раніше стосовно попередніх періодів, залишаються доречними. Аудитор і управлінський персонал можуть узгодити форму письмового запевнення, яка оновлює письмові запевнення, що належать до попередніх періодів, розглядаючи, чи були будь-які зміни до таких письмових запевнень, і, якщо це так, які саме.
- Д18. Можуть траплятися ситуації, в яких теперішнього управлінського персоналу не було протягом усіх періодів, зазначених в аудиторського звіті. Такі працівники можуть стверджувати, що вони не в змозі надати деякі чи всі письмові запевнення, оскільки вони не працювали протягом цього періоду. Проте цей факт не зменшує відповідальності таких осіб за фінансову звітність у цілому. Відповідно, як і раніше, застосовується вимога до аудитора робити запити таким особам про письмові запевнення, які охоплюють весь відповідний період (періоди).

### **Форма письмових запевнень** (див. параграф 15)

- Д19. Вимагається, щоб письмові запевнення включалися до листа-запевнення, адресованого аудитору. Проте у деяких юрисдикціях законодавчий або нормативний акт може вимагати, щоб управлінський персонал зробив письмову публічну заяву про його відповідальність. Хоча така заява є запевненням для користувачів фінансової звітності або відповідних органів влади, аудитор може визначити, що вона є відповідною формою письмового запевнення для деяких або всіх запевнень, яких вимагає параграф 10 або 11. Отже, відповідні питання, які входять до такої заяви, не потрібно включати до листа-запевнення. Чинники, які можуть впливати на рішення аудитора, охоплюють:
- чи містить така заява підтвердження виконання прийняття на себе відповідальності, зазначеної в параграфах 10 і 11;
  - чи була така заява надана або затверджена тими особами, яким аудитор робить запит про відповідні письмові запевнення;
  - чи надано примірник такої заяви аудитору якомога ближче до дати аудиторського звіту щодо фінансової звітності, а не після цієї дати (див. параграф 14).
- Д20. Офіційна заява про дотримання вимог законодавчого чи нормативного акта або про затвердження фінансової звітності не міститиме інформації, достатньої для того, щоб аудитор переконався, що всі необхідні

запевнення були зроблені свідомо. Формулювання відповідальності управлінського персоналу в законодавчому чи нормативному акті також не є заміною письмових заповінь, про які робиться запит.

Д21. Додаток 2 містить ілюстративний приклад листа-запевнення.

**Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями** (див. параграфи 10–11, 13)

Д22. МСА 260 вимагає, щоб аудитор повідомляв інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про письмові заповінення, про які аудитор робить запит управлінському персоналу<sup>7</sup>.

**Сумніви щодо достовірності письмових заповінь і ненадані письмові заповінення, про які робився запит**

*Сумніви щодо достовірності письмових заповінь* (див. параграфи 16 – 17)

Д23. У разі ідентифікованих розбіжностей між одним чи кількома письмовими заповіненнями та аудиторськими доказами, отриманими з іншого джерела, аудитор може розглянути, чи залишається відповідною оцінка ризиків і, якщо ні, переглянути оцінку ризиків та визначити характер, строки й обсяг додаткових аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики.

Д24. Сумніви щодо компетентності, чесності, етичних цінностей чи ретельності управлінського персоналу або щодо його зобов'язання та обов'язкового їх дотримання можуть змусити аудитора дійти висновку, що ризик неправильного подання інформації у фінансовій звітності управлінським персоналом є таким, який унеможливує проведення аудиту. У такому разі аудитор може розглянути відмову від завдання, коли відмова можлива за застосовним законодавчим або нормативним актом, якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не встановили відповідні виправні заходи. Проте такі заходи можуть бути недостатніми для того, щоб аудитор міг висловити немодифіковану аудиторську думку.

Д25. МСА 230 вимагає, щоб аудитор документував значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формулювання цих висновків<sup>8</sup>. Аудитор міг ідентифікувати значущі питання, пов'язані з компетентністю, чесністю, етичними цінностями чи ретельністю управлінського персоналу або зобов'язаннями та обов'язкового їх дотримання, але дійти висновку, що письмові заповінення, втім, є достовірними. У такому разі ці значущі питання документуються згідно з МСА 230.

<sup>7</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф 16в, іі.

<sup>8</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграфи 8в та 10.

*Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу*  
(див. параграф 20)

Д26. Як пояснюється в параграфі Д7, аудитор не в змозі судити лише на основі інших аудиторських доказів, чи виконав управлінський персонал обов'язки, зазначені у параграфах 10 і 11. Тому якщо, як зазначено в параграфі 20а, аудитор доходить висновку, що письмові запевнення щодо цих питань є недостовірними або якщо управлінський персонал не надає ці письмові запевнення, аудитор не в змозі отримати достатні та прийнятні аудиторські докази. Можливий вплив на фінансову звітність цієї нездатності не обмежується конкретними елементами, рахунками або статтями фінансової звітності, тому є всеохоплюючим. За таких обставин МСА 705 вимагає, щоб аудитор відмовився від висловлення думки щодо фінансової звітності<sup>9</sup>.

Д27. Письмове запевнення, яке було модифіковане, порівняно з тим, про яке аудитор робив запит, необов'язково означає, що управлінський персонал не надав письмове запевнення. Проте основні причини такої модифікації можуть впливати на думку в аудиторському звіті. Наприклад:

- у письмовому запевненні про те, що управлінський персонал взяв на себе відповідальність за складання фінансової звітності, може бути зазначено, що управлінський персонал вважає, що за винятком суттєвого недотримання конкретної вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності фінансова звітність складена відповідно до цієї концептуальної основи. Вимога в параграфі 20 не застосовується, оскільки аудитор дійшов висновку, що управлінський персонал надав достовірні письмові запевнення. Проте вимагається, щоб аудитор розглянув вплив недотримання вимоги на думку в аудиторському звіті згідно з МСА 705;
- у письмовому запевненні про відповідальність управлінського персоналу за надання аудитору всієї доречної інформації, узгодженої в умовах завдання з аудиту, може бути зазначено, що управлінський персонал вважає, що за винятком інформації, знищеної пожежею, він надав аудитору таку інформацію. Вимога в параграфі 20 не застосовується, оскільки аудитор дійшов висновку, що управлінський персонал надав достовірні письмові запевнення. Проте вимагається, щоб аудитор розглянув, наскільки всеохоплюючим є вплив інформації, знищеної пожежею, на фінансову звітність і вплив цього на думку в аудиторському звіті згідно з МСА 705.

<sup>9</sup> МСА 705, параграф 9.

## Додаток 1

(див. параграф 2)

### **Перелік МСА, які містять вимоги щодо письмових заповінь**

Цей додаток ідентифікує параграфи в інших МСА, які є чинними для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше, та вимагають конкретних письмових заповінь щодо предмета перевірки. Цей перелік не замінює розгляду вимог і відповідного матеріалу щодо застосування та іншого пояснювального матеріалу в МСА.

- МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»* – параграф 39.
- МСА 250 *«Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»* – параграф 16.
- МСА 450 *«Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»* – параграф 14.
- МСА 501 *«Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів»* – параграф 12.
- МСА 540 *«Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»* – параграф 22.
- МСА 550 *«Пов'язані сторони»* – параграф 26.
- МСА 560 *«Подальші події»* – параграф 9.
- МСА 570 *«Безперервність»* – параграф 16г.
- МСА 710 *«Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»* – параграф 9.

**Додаток 2**

(див. параграф Д21)

**Ілюстративний лист-запевнення**

Наведений далі ілюстративний лист-запевнення містить письмові запевнення, яких вимагають цей та інші МСА, чинні для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше. У цьому зразку припускається, що застосовною концептуальною основою фінансової звітності є Міжнародні стандарти фінансової звітності, що вимоги МСА 570<sup>1</sup> отримувати письмове запевнення не застосовуються, що не існує винятків щодо письмових запевнень, про які робиться запит. Якби були винятки, запевнення потрібно було б модифікувати для відображення цих винятків.

(на фірмовому бланку суб'єкта господарювання)

(Аудитору)

(дата)

Цей лист-запевнення надається у зв'язку з аудитом фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20XX р.<sup>2</sup>, з метою висловлення Вами думки стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно в усіх суттєвих аспектах (або чи відображає вона справедливо та достовірно інформацію) відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Ми підтверджуємо наведене далі (наскільки нам відомо, надавши запити, які ми вважали необхідними з метою отримання належної інформації):

*Фінансова звітність*

- Ми взяли на себе відповідальність, зазначену в умовах завдання з аудиту від [вставити дату], за складання фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, а саме фінансова звітність подана достовірно (або відображає справедливо та достовірно інформацію) згідно з цими стандартами.
- Значні припущення, використані нами під час здійснення облікових оцінок, включаючи оцінки за справедливою вартістю, є обґрунтованими (МСА 540).
- Стосунки пов'язаних сторін та операції із пов'язаними сторонами належно відображені в обліку й інформація про них розкрита відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСА 550).
- Усі події після дати фінансової звітності та події, для яких Міжнародні стандарти фінансової звітності вимагають коригування або розкриття інформації, були скориговані або розкриті (МСА 560). Вплив не виправлених викривлень є несуттєвим як окремо, так і в сукупності для

<sup>1</sup> МСА 570 «Безперервність».

<sup>2</sup> Якщо аудитор надає звіт щодо кількох періодів, він коригує дату так, щоб лист стосувався всіх періодів, охоплених аудиторським звітом.



## ПИСЬМОВІ ЗАПЕВНЕННЯ

фінансової звітності в цілому. Перелік невиправлених викривлень додається до листа-запевнення (МСА 450).

- [Будь-які інші питання, які аудитор може вважати прийнятними (див. параграф Д10 цього МСА)]

### *Надана інформація*

- Ми надали Вам:
  - доступ до всієї інформації, що, як ми знаємо, є доречною для складання фінансової звітності, така як записи, документація та ін.;
  - додаткову інформацію, про яку ви робили запити до нас з метою аудиту;
  - необмежений доступ до працівників суб'єкта господарювання, від яких, як Ви визначили, необхідно отримати аудиторські докази.
- Усі операції були відображені в облікових записах і фінансовій звітності.
- Ми розкрили Вам інформацію про результати нашої оцінки ризику того, що фінансові звіти можуть бути суттєво викривленими внаслідок шахрайства (МСА 240).
- Ми розкрили Вам інформацію у зв'язку з шахрайством або підозрюваним шахрайством, яка нам відома і впливає на суб'єкт господарювання та стосується:
  - управлінського персоналу;
  - працівників, ролі яких у внутрішньому контролі значні, або
  - інших працівників, шахрайство яких може мати суттєвий вплив на фінансову звітність (МСА 240).
- Ми розкрили Вам усю інформацію, що стосується звинувачень у шахрайстві або підозрюваного шахрайства і впливає на фінансову звітність суб'єкта господарювання, повідомлену працівниками, колишніми працівниками, аналітиками, регуляторними органами або іншими особами (МСА 240).
- Ми розкрили Вам інформацію про всі відомі випадки недотримання вимог або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких слід розглядати під час складання фінансової звітності (МСА 250).
- Ми розкрили Вам інформацію щодо ідентичності пов'язаних сторін суб'єкта господарювання, а також про стосунки всіх пов'язаних сторін та операції, про які нам відомо (МСА 550).
- [Будь-які інші питання, які аудитор може вважати потрібними (див. параграф Д11 МСА)].

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 600**  
**«ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ**  
**ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ**  
**(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ**  
**КОМПОНЕНТІВ)»**

(чинний для аудитів фінансової звітності групи за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)\*

**ЗМІСТ**

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1–6
Дата набрання чинності . . . . .	7
<b>Мета</b> . . . . .	8
<b>Визначення</b> . . . . .	9–10
<b>Вимоги</b>	
Відповідальність . . . . .	11
Прийняття та продовження завдання . . . . .	12–14
Загальна стратегія і план аудиту . . . . .	15–16
Розуміння групи, її компонентів та їх середовища . . . . .	17–18
Розуміння аудитора компонента . . . . .	19–20
Суттєвість . . . . .	21–23
Дії у відповідь на оцінені ризики . . . . .	24–31
Процес консолідації . . . . .	32–37
Подальші події . . . . .	38–39
Повідомлення інформації аудитору компонента . . . . .	40–41
Оцінка достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів . . . . .	42–45
Повідомлення інформації управлінському персоналу групи та тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи . . . . .	46–49
Документація . . . . .	50

\* Відповідні зміни в цьому МСА внаслідок видання МСА 610 (переглянутого) «*Використання роботи внутрішніх аудиторів*» наберуть чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 р. або пізніше.

## Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Компоненти, що підлягають аудиту за законом, нормативним актом або з іншої причини . . . . .	Д1
Визначення . . . . .	Д2–Д7
Відповідальність . . . . .	Д8–Д9
Прийняття та продовження завдання . . . . .	Д10–Д21
Загальна стратегія і план аудиту . . . . .	Д22
Розуміння групи, її компонентів та їх середовища . . . . .	Д23–Д31
Розуміння аудитора компонента . . . . .	Д32–Д41
Суттєвість . . . . .	Д42–Д46
Дії у відповідь на оцінені ризики . . . . .	Д47–Д55
Процес консолідації. . . . .	Д56
Повідомлення інформації аудитору компонента . . . . .	Д57–Д60
Оцінка достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів . . . . .	Д61–Д63
Повідомлення інформації управлінському персоналу групи та тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи . . . . .	Д64–Д66
Додаток 1. Приклад умовно-позитивної думки, коли аудиторська група із завдання для групи не в змозі отримати достатні та відповідні аудиторські докази, на яких має ґрунтуватися аудиторська думка про групу	
Додаток 2. Приклади питань, розуміння яких отримує аудиторська група із завдання для групи	
Додаток 3. Приклади умов або подій, що можуть свідчити про ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності групи	
Додаток 4. Приклади підтверджень аудитора компонента	
Додаток 5. Обов’язкові та додаткові питання, включені в лист-інструкцію аудиторської групи із завдання для групи	

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) застосовуються до аудитів групи. Цей МСА розглядає особливі міркування, що застосовуються до аудитів групи, зокрема до тих завдань, в яких беруть участь аудитори компонентів.
2. Аудитор може застосовувати цей МСА, адаптований відповідно до обставин, якщо він залучає інших аудиторів до аудиту фінансової звітності, що не є фінансовою звітністю групи. Наприклад, аудитор може залучити іншого аудитора для спостереження за проведенням інвентаризації або перевірки фізичної наявності основних засобів у відокремленому підрозділі суб'єкта господарювання.
3. Від аудитора компонента може вимагатися за законом, нормативним актом або з інших причин висловлення аудиторської думки щодо фінансової звітності компонента. Аудиторська група із завдання для групи може вирішити використати аудиторські докази, на яких ґрунтується думка щодо фінансової звітності компонента, для надання аудиторських доказів для аудиту групи, але із дотриманням при цьому вимог цього МСА (див. параграф Д1).
4. МСА 220<sup>1</sup> вимагає, щоб партнер із завдання для групи впевнився, що ті, хто виконує завдання з аудиту групи, включаючи аудиторів компонентів, мають у сукупності відповідну компетентність та можливості. Партнер із завдання для групи також несе відповідальність за управління, нагляд і виконання завдання з аудиту групи.
5. Партнер із завдання для групи застосовує вимоги МСА 220 незалежно від того, чи виконує роботу з аудиту фінансової інформації компонента аудиторська група із завдання для групи або аудитор компонента. Цей МСА допомагає партнеру із завдання для групи виконати вимоги МСА 220, якщо роботу з аудиту фінансової інформації компонентів виконують аудитори компонентів.
6. Аудиторський ризик – це функція ризику суттєвого викривлення фінансової звітності та ризику того, що аудитор не виявить таких викривлень<sup>2</sup>. Під час аудиту групи він містить ризик того, що аудитор компонента може не виявити викривлення фінансової інформації компонента, яке може бути причиною суттєвого викривлення фінансової звітності групи, та ризик того, що аудиторська група із завдання для групи може не виявити це викривлення. В цьому МСА пояснюються питання, які розглядає аудиторська група із завдання для групи при визначенні

<sup>1</sup> МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», параграфи 14 і 15.

<sup>2</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф Д32.

## ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ (ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

характеру, часу та обсягу своєї участі в процедурах оцінки ризиків і подальших аудиторських процедурах, які виконують аудитори компонентів щодо фінансової інформації компонентів. Метою такої участі є отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, на яких слід ґрунтувати аудиторську думку щодо фінансової звітності групи.

### Дата набрання чинності

7. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності групи за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### Мета

8. Цілями аудитора є:
  - а) визначення того, чи слід йому діяти як аудитору фінансової звітності групи; та
  - б) якщо він діє як аудитор фінансової звітності групи:
    - і) повідомлення чіткої інформації аудиторам компонентів щодо обсягу та часу їх роботи з фінансовою інформацією, яка стосується компонентів, та отриманих ними фактичних результатів;
    - ii) отримання достатніх і відповідних аудиторських доказів щодо фінансової інформації компонентів та процесу консолідації для висловлення думки, чи складена фінансова звітність групи в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

### Визначення

9. Для цілей цього МСА наведені далі терміни мають такі значення:
  - а) компонент – суб'єкт господарювання або вид господарської діяльності, про яку управлінський персонал групи або компонента складає фінансову інформацію, яку слід включати до складу фінансової звітності групи (див. параграфи Д2–Д4);
  - б) аудитор компонента – аудитор, який на вимогу аудиторської групи із завдання для групи виконує роботу з підготовки фінансової інформації, пов'язаної з компонентом, для аудиту групи (див. параграф Д7);
  - в) управлінський персонал компонента – управлінський персонал, відповідальний за підготовку фінансової інформації компонента;
  - г) суттєвість компонента – рівень суттєвості для компонента, визначений аудиторською групою із завдання для групи;

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

- г) група – усі компоненти, фінансова інформація яких входить до складу фінансової звітності групи. Група завжди має більш як один компонент;
- д) аудит групи – аудит фінансової звітності групи;
- е) аудиторська думка про групу – аудиторська думка про фінансову звітність групи;
- є) партнер із завдання для групи – партнер або інша особа на фірмі, яка несе відповідальність за завдання з аудиту групи та його виконання, а також за аудиторський звіт щодо фінансової звітності групи, який випускають за дорученням фірми. Якщо спільні аудитори проводять аудит групи, спільні партнери із завдання та їх аудиторські групи із завдання разом являють собою партнера із завдання для групи та аудиторську групу із завдання для групи. Однак цей МСА не розглядає взаємозв'язки між спільними аудиторами або роботою, яку виконує один спільний аудитор, з роботою іншого спільного аудитора;
- ж) аудиторська група із завдання для групи – партнери, в тому числі партнер із завдання для групи, та працівники, які визначають загальну стратегію аудиту групи, обмінюються інформацією з аудиторами компонентів, виконують роботу щодо процесу консолідації та оцінюють висновки, сформульовані на підставі аудиторських доказів як основи для формулювання думки про фінансову звітність групи;
- з) фінансова звітність групи – фінансова звітність, що містить фінансову інформацію кількох компонентів. Термін «фінансова звітність групи» також належить до зведеної фінансової звітності, що об'єднує фінансову інформацію, складену за компонентами, які не мають материнської компанії, але перебувають під спільним контролем;
- и) управлінський персонал групи – управлінський персонал, який несе відповідальність за складання фінансової звітності групи;
- і) контроль групи – заходи контролю, розроблені, впроваджені та підтримувані управлінським персоналом групи щодо фінансової звітності групи;
- ї) значущий компонент – компонент, ідентифікований аудиторською групою із завдання для групи, який: і) має індивідуальну фінансову значущість для групи, або ii) ймовірно через свій особливий характер чи обставини може містити значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи (див. параграфи Д5–Д6).

## ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ (ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

10. Посилання на застосовну концептуальну основу фінансової звітності означає концептуальну основу фінансової звітності, яку застосовано до фінансової звітності групи. Посилання на процес консолідації означає:
- а) визнання, оцінку, подання та розкриття фінансової інформації компонентів у фінансовій звітності групи через консолідацію, пропорційну консолідацію або за допомогою методу участі в капіталі чи методу обліку за собівартістю;
  - б) узагальнення в зведеній фінансовій звітності фінансової інформації компонентів, які не мають материнської компанії, але перебувають під спільним контролем.

### **Вимоги**

#### **Відповідальність**

11. Партнер із завдання для групи несе відповідальність за управління, нагляд і виконання завдання з аудиту групи відповідно до вимог професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих і регуляторних органів, а також за те, чи відповідатиме наданий аудиторський звіт обставинам<sup>3</sup>. Внаслідок цього аудиторський звіт щодо фінансової звітності групи не містить посилання на аудитора компонента, якщо такого посилання не вимагає закон або нормативний акт. Якщо закон або нормативний акт вимагає таке посилання, в аудиторському звіті зазначається, що таке посилання не зменшує відповідальності партнера із завдання для групи чи відповідальності фірми партнера із завдання для групи за аудиторську думку щодо фінансової звітності групи (див. параграфи Д8–Д9).

#### **Прийняття та продовження завдання**

12. При застосуванні МСА 220 партнер із завдання для групи повинен визначити, чи можна обґрунтовано очікувати, що будуть отримані достатні й прийнятні аудиторські докази стосовно процесу консолідації та фінансової інформації компонентів, на яких має ґрунтуватись аудиторська думка щодо групи. З цією метою аудиторська група із завдання для групи має отримати розуміння групи, її компонентів та їх середовища, достатнє для ідентифікації компонентів, які, ймовірно, є значущими компонентами для групи. Якщо роботу щодо фінансової інформації таких компонентів виконуватимуть аудитори компонентів, партнер із завдання для групи повинен оцінити, чи зможе аудиторська група із завдання для групи брати участь у роботі аудиторів цих компонентів і є мірою, яка необхідна для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів (див. параграфи Д10–Д12).

<sup>3</sup> МСА 220, параграф 15.

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

13. Якщо партнер з аудиту групи доходить висновку, що:
- а) аудиторська група із завдання для групи не зможе отримати достатні та прийнятні аудиторські докази внаслідок обмежень, накладених управлінським персоналом групи;
  - б) можливий вплив такої неспроможності призведе до відмови від висловлення думки щодо фінансової звітності групи<sup>4</sup>,
- партнер із завдання для групи повинен:
- а) у разі нового завдання не приймати завдання або в разі завдання з постійним клієнтом відмовитися від його виконання, якщо відмова можлива у межах застосовного закону або нормативного акта;
  - б) якщо закон або нормативний акт забороняє аудитору відмовлятися від завдання, після виконання аудиту фінансової звітності групи, наскільки це можливо, відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності групи (див. параграфи Д13–Д19).

*Умови завдання*

14. Партнер із завдання для групи узгоджує умови завдання з аудиту групи відповідно до вимог МСА 210<sup>5</sup> (див. параграфи Д20–Д21).

**Загальна стратегія і план аудиту**

15. Аудиторська група із завдання для групи має визначити загальну стратегію аудиту групи та розробити план аудиту групи відповідно до вимог МСА 300<sup>6</sup>.
16. Партнер з аудиту групи повинен перевірити загальну стратегію аудиту групи і план аудиту групи (див. параграф Д22).

**Розуміння групи, її компонентів та їх середовища**

17. Від аудитора вимагається ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення через отримання ним розуміння суб'єкта господарювання та його середовища<sup>7</sup>. Аудиторська група із завдання для групи повинна:
- а) підвищити своє розуміння групи, її компонентів та їх середовища, включаючи заходи контролю на рівні групи, отримане протягом етапу прийняття або продовження завдання;
  - б) отримати розуміння процесу консолідації, включаючи інструкції, які надає управлінський персонал групи компонентам (див. параграфи Д23–Д29).

<sup>4</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

<sup>5</sup> МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту».

<sup>6</sup> МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», параграфи 7–12.

<sup>7</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».



ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

18. Аудиторська група із завдання для групи має отримати розуміння, достатнє для:
- а) підтвердження або перегляду своєї первинної ідентифікації компонентів, що, ймовірно, будуть значущими;
  - б) оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства чи помилок<sup>8</sup> (див. параграфи Д30–Д31).

**Розуміння аудитора компонента**

19. Якщо аудиторська група із завдання для групи планує запропонувати аудитору компонента виконати роботу щодо фінансової інформації компонента, вона повинна отримати розуміння наведеного далі (див. параграфи Д32–Д35):
- а) чи знає аудитор компонента етичні вимоги, доречні для аудиту групи, та чи буде він їх дотримуватися, зокрема, чи є він незалежним (див. параграф Д37);
  - б) професійної компетентності аудитора компонента (див. параграф Д38);
  - в) чи зможе аудиторська група із завдання для групи брати участь у роботі аудитора компонента в обсязі, необхідному для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів;
  - г) чи працює аудитор компонента в правовому середовищі, в якому здійснюється активний нагляд за аудиторами (див. параграф Д36).
20. Якщо аудитор компонента не відповідає вимогам незалежності, доречним для аудиту групи, або аудиторська група із завдання для групи має серйозні сумніви стосовно інших питань, які перелічено в параграфі 19а–в, аудиторська група із завдання для групи має отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо фінансової інформації компонента, не запрошуючи цього аудитора компонента виконати таку роботу (див. параграфи Д39–Д41).

**Суттєвість**

21. Аудиторська група із завдання для групи повинна визначити (див. параграф Д42):
- а) рівень суттєвості для фінансової звітності групи в цілому при визначенні загальної стратегії аудиту групи;
  - б) чи існують за конкретних обставин групи певні класи операцій, залишки на рахунках або розкриття інформації у фінансовій звітності групи, щодо яких можна обґрунтовано очікувати викривлення менших сум, ніж рівень суттєвості для фінансової

<sup>8</sup> МСА 315.

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

звітності групи в цілому, що впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності групи. За таких обставин аудиторська група із завдання для групи має визначити рівень або рівні суттєвості, які слід застосувати до цих конкретних класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації;

- в) суттєвість компонента для тих компонентів, аудит або огляд яких для аудиту групи виконують аудитори компонентів. Для зменшення ризику того, що в сукупності виявлені та невиявлені викривлення у фінансовій звітності групи в цілому перевищують рівень суттєвості для фінансової звітності групи в цілому, суттєвість компонента має бути меншою, ніж рівень суттєвості для фінансової звітності групи в цілому (див. параграфи Д43–Д44);
  - г) поріг, вище від якого викривлення неможливо розглядати як такі, що є безсумнівно незначними для фінансової звітності групи (див. параграф Д45).
22. Якщо аудитори компонентів виконуватимуть аудит з метою аудиту групи, аудиторська група із завдання для групи повинна оцінити прийнятність робочого рівня суттєвості на рівні компонента (див. параграф Д46).
23. Якщо компонент підлягає аудиту за законом чи нормативним актом або з будь-яких інших причин і аудиторська група із завдання для групи приймає рішення використати цей аудит для отримання аудиторських доказів для аудиту групи, вона повинна визначити, чи відповідають вимогам цього МСА:
- а) рівень суттєвості, розрахований для фінансової звітності компонента в цілому;
  - б) робочий рівень суттєвості на рівні компонента.

**Дії у відповідь на оцінені ризики**

24. Від аудитора вимагається розробити та виконати прийнятні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності<sup>9</sup>. Аудиторська група із завдання для групи повинна визначити тип роботи, яку слід виконати їй або аудиторам компонентів на її прохання щодо фінансової інформації компонентів (див. параграфи 26–29). Аудиторська група із завдання для групи також має визначити характер, час та обсяг своєї участі в роботі аудиторів компонентів (див. параграфи 30–31).
25. Якщо характер, час та обсяг роботи, яку потрібно виконати для процесу консолідації або фінансової інформації компонентів, ґрунтуються на очікуванні, що заходи контролю на рівні групи функціонують ефективно,

<sup>9</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

## ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ (ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

або якщо лише процедури по суті не можуть забезпечити достатні та відповідні аудиторські докази на рівні тверджень, аудиторська група із завдання для групи повинна провести тестування або запропонувати аудитору компонента провести тестування операційної ефективності цих заходів контролю.

*Визначення типу роботи, яку слід виконати щодо фінансової інформації компонентів* (див. параграф Д47)

### Значущі компоненти

26. Для компонента, що є значущим для групи через свою індивідуальну фінансову значущість, аудиторська група із завдання для групи або аудитор компонента на її прохання повинні виконати аудит фінансової інформації компонента з використанням рівня суттєвості для такого компонента.
27. Для компонента, що є значущим, оскільки існує ймовірність значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок його особливого характеру або обставин, аудиторська група із завдання для групи або аудитор компонента за її дорученням повинні виконати одну або кілька з наведених далі процедур:
  - а) аудит фінансової інформації компонента з використанням суттєвості компонента;
  - б) аудит одного або кількох залишків на рахунках, класів операцій або розкриття інформації, що стосуються ймовірних значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи (див. параграф Д48);
  - в) визначені аудиторські процедури, що стосуються ймовірних значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи (див. параграф Д49).

### Компоненти, які не є значущими

28. Для компонентів, що не є значущими, аудиторська група із завдання для групи повинна виконати аналітичні процедури на рівні групи (див. параграф Д50).
29. Якщо аудиторська група із завдання для групи не вважає, що будуть отримані достатні та прийнятні аудиторські докази, на яких ґрунтуватиметься аудиторська думка про групу, внаслідок:
  - а) роботи, виконаної щодо фінансової інформації значущих компонентів;
  - б) роботи, виконаної щодо заходів контролю на рівні групи та процесу консолідації;
  - в) аналітичних процедур, виконаних на рівні групи,

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

аудиторська група із завдання для групи має відібрати компоненти, що не є значущими, та виконати або запропонувати аудитору компонента виконати одну або кілька з наведених далі процедур щодо фінансової інформації окремих відібраних компонентів (див. параграфи Д51–Д53):

- аудит фінансової інформації компонента з використанням суттєвості компонента;
- аудит одного або кількох залишків на рахунках, класів операцій або розкриття інформації;
- огляд фінансової інформації компонента з використанням суттєвості компонента;
- визначені процедури.

Аудиторська група із завдання для групи повинна час від часу змінювати вибір компонентів.

*Участь у роботі, яка виконується аудитором компонентів*  
(див. параграфи Д54–Д55)

Значущі компоненти: оцінка ризиків

30. Якщо аудитор компонента виконує аудит фінансової інформації значущого компонента, аудиторська група із завдання для групи повинна взяти участь в оцінці аудиторського ризику компонента для того, щоб ідентифікувати значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Характер, час та обсяг такої участі залежать від розуміння аудиторською групою із завдання для групи аудитора компонента, однак, як мінімум, мають включати:

- а) обговорення з аудитором компонента або управлінським персоналом компонента тих видів економічної діяльності компонента, які є значущими для групи;
- б) обговорення з аудитором компонента чутливості компонента до суттєвого викривлення фінансової інформації внаслідок шахрайства чи помилки;
- в) огляд документації аудитора компонента щодо ідентифікованих значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Така документація може бути в формі меморандуму, який відображає висновок аудитора компонента щодо ідентифікованих значних ризиків.

Ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи: подальші аудиторські процедури

31. Якщо ідентифіковано значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи у компонента, роботу на якому виконує аудитор компонента, аудиторська група із завдання для групи повинна оцінити

## ОСОБЛИВИ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ (ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

прийнятність подальших аудиторських процедур, які слід виконати у відповідь на ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Аудиторська група із завдання для групи має визначити на основі свого розуміння аудитора компонента, чи слід брати участь у подальших аудиторських процедурах.

### Процес консолідації

32. Відповідно до параграфу 17 аудиторська група із завдання для групи отримує розуміння заходів контролю на рівні групи та процесу консолідації, включаючи інструкції, які управлінський персонал групи надає компонентам. Відповідно до параграфу 25 аудиторська група із завдання для групи або аудитор компонента на прохання аудиторської групи із завдання для групи виконує тести операційної ефективності заходів контролю на рівні групи, якщо характер, час та обсяг роботи, яку слід виконати щодо процесу консолідації, ґрунтуються на очікуванні, що заходи контролю на рівні групи функціонують ефективно, або якщо лише процедури по суті не можуть надати достатні та відповідні аудиторські докази на рівні тверджень.
33. Аудиторська група із завдання для групи повинна розробити та виконати подальші аудиторські процедури щодо процесу консолідації у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи, що виникають внаслідок процесу консолідації. При цьому потрібно також оцінити, чи всі компоненти включено до складу фінансової звітності групи.
34. Група повинна оцінити прийнятність, повноту і точність коригувань із консолідації та перекласифікації, а також оцінити, чи існують чинники ризику шахрайства або ознаки можливої упередженості управлінського персоналу (див. параграф Д56).
35. Якщо фінансову інформацію компонента не складено відповідно до таких самих облікових політик, які застосовуються до фінансової звітності групи, аудиторська група із завдання для групи повинна оцінити, чи була належно скоригована фінансова інформація такого компонента з метою складання й подання фінансової звітності групи.
36. Аудиторська група із завдання для групи повинна визначити, чи є фінансова інформація, ідентифікована в повідомленні інформації аудитором компонента (див. параграф 41 в), фінансовою інформацією, яку включено до складу фінансової звітності групи.
37. Якщо фінансова звітність групи включає фінансову звітність компонента, в якого кінець періоду фінансової звітності відрізняється від кінця періоду фінансової звітності групи, аудиторська група із завдання для групи має оцінити, чи виконувалися відповідні коригування такої фінансової звітності згідно із застосовною концептуальною основою фінансової звітності.

### Подальші події

38. Якщо аудиторська група із завдання для групи або аудитори компонентів виконують аудит фінансової інформації компонентів, аудиторська група із завдання для групи або аудитори компонентів повинні виконати процедури, розроблені для ідентифікації подій на цих компонентах, які відбуваються у період від дати фінансової інформації цих компонентів до дати аудиторського звіту щодо фінансової звітності групи та які можуть потребувати коригувань або розкриття інформації у фінансовій звітності групи.
39. Якщо аудитори компонентів виконують роботу, що не є аудитом фінансової інформації компонентів, аудиторська група із завдання для групи повинна попросити аудиторів компонентів повідомити аудиторській групі із завдання для групи про подальші події, які можуть потребувати коригування або розкриття інформації у фінансовій звітності групи.

### Повідомлення інформації аудитору компонента

40. Аудиторська група із завдання для групи повинна своєчасно повідомляти свої вимоги аудитору компонента. В цьому повідомленні зазначається, яку роботу потрібно виконати, як вона буде використовуватися, а також форма та зміст повідомлення інформації аудитором компонента аудиторській групі із завдання для групи. Це повідомлення також містить (див. параграфи Д57, Д58, Д60):
- а) прохання, щоб аудитор компонента, знаючи контекст, у якому аудиторська група із завдання для групи використовуватиме роботу аудитора компонента, підтвердив, що він буде співпрацювати з аудиторською групою із завдання для групи (див. параграф Д59);
  - б) етичні вимоги, доречні для аудиту групи, зокрема вимоги до незалежності;
  - в) у разі аудиту або огляду фінансової інформації компонента — суттєвість компонента (та, якщо це доцільно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації), а також поріг, вищим за який викривлення не можна вважати безсумнівно незначними для фінансової звітності групи;
  - г) ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства чи помилки, доречні для роботи аудитора компонента. Аудиторська група із завдання для групи повинна попросити аудитора компонента своєчасно повідомляти інформацію про будь-які ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства чи помилки у компонента, а також про дії аудитора компонента у відповідь на такі ризики;

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

- г) перелік пов'язаних сторін, складений управлінським персоналом групи, та будь-яких інших пов'язаних сторін, про які відомо аудиторській групі із завдання для групи. Аудиторська група із завдання для групи повинна попросити аудитора компонента своєчасно повідомляти інформацію про пов'язані сторони, які раніше не були ідентифіковані ні управлінським персоналом групи, ні аудиторською групою із завдання для групи. Аудиторська група із завдання для групи має визначити, чи слід повідомляти про такі додатково ідентифіковані пов'язані сторони аудиторам інших компонентів.
41. Аудиторська група із завдання для групи повинна попросити аудитора компонента повідомляти інформацію про питання, доречні для висновку аудиторської групи із завдання для групи щодо аудиту групи. Ці повідомлення містять такі аспекти (див. параграф Д60):
- а) чи дотримувався аудитор компонента етичних вимог, доречних для аудиту групи, включаючи вимоги до незалежності та професійної компетентності;
  - б) чи дотримувався аудитор компонента вимог аудиторської групи із завдання для групи;
  - в) ідентифікацію фінансової інформації компонента, про яку аудитор компонента надає висновок;
  - г) інформацію про випадки недотримання законів або нормативних актів, які могли призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності групи;
  - г) перелік не виправлених викривлень фінансової інформації компонента (такий перелік не має включати викривлення, менші за поріг для безсумнівно незначних викривлень, про який повідомила аудиторська група із завдання для групи (див. параграф 40 в);
  - д) ознаки можливої упередженості управлінського персоналу;
  - е) описання будь-яких ідентифікованих суттєвих недоліків внутрішнього контролю на рівні компонента;
  - є) інші значні питання, про які аудитор компонента повідомив або планує повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються компонента, включаючи шахрайство або підозрюване шахрайство за участі управлінського персоналу компонента, працівників, які відіграють важливу роль у внутрішньому контролі на рівні компонента, або інших осіб, якщо шахрайство призвело до суттєвого викривлення фінансової інформації компонента;

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

- ж) будь-які інші питання, що можуть бути доречними для аудиту групи, або питання, до яких аудитор компонента хоче привернути увагу аудиторської групи із завдання для групи, в тому числі до виняткових ситуацій, включених до письмових пояснень, які аудитор компонента отримав на своє прохання від управлінського персоналу компонента;
- з) загальні результати, висновки чи думку аудитора компонента.

**Оцінка достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів**

*Оцінка інформації, повідомленої аудитором компонента, та достатності його роботи*

- 42. Аудиторська група із завдання для групи повинна оцінити інформацію, повідомлену аудитором компонента (див. параграф 41). Для цього аудиторська група із завдання для групи:
  - а) обговорює значущі питання, які виникли внаслідок такої оцінки, з аудитором компонента, управлінським персоналом компонента або управлінським персоналом групи залежно від обставин;
  - б) визначає, чи є потреба в огляді інших доречних розділів аудиторської документації аудитора компонента (див. параграф Д61).
- 43. Якщо аудиторська група із завдання для групи доходить висновку, що робота аудитора компонента є недостатньою, вона повинна визначити, які додаткові процедури слід виконати та чи буде їх виконувати аудитор компонента чи аудиторська група із завдання для групи.

*Достатність і прийнятність аудиторських доказів*

- 44. Від аудитора вимагається отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, щоб зменшити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня і, отже, дати змогу аудитору зробити обґрунтовані висновки, на яких має ґрунтуватися аудиторська думка<sup>10</sup>. Аудиторська група із завдання для групи оцінює, чи отримано достатні та прийнятні аудиторські докази, на яких має ґрунтуватися аудиторська думка, в результаті аудиторських процедур, виконаних щодо процесу консолідації, та роботи, виконаної аудиторською групою із завдання для групи і аудиторами компонентів щодо фінансової інформації компонентів (див. параграф Д62).
- 45. Партнер із завдання для групи повинен оцінити вплив на аудиторську думку про групу будь-яких невіправлених викривлень (або ідентифікованих аудиторською групою із завдання для групи, або повідомлених аудиторами компонента) і будь-яких випадків, коли було неможливо отримати достатні та прийнятні аудиторські докази (див. параграф Д63).

<sup>10</sup> МСА 200, параграф 17.



**Повідомлення інформації управлінському персоналу групи та тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи**

*Повідомлення інформації управлінському персоналу групи*

46. Аудиторська група із завдання для групи повинна визначити, про які ідентифіковані недоліки внутрішнього контролю слід повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу групи відповідно до МСА 265<sup>11</sup>. При цьому аудиторська група із завдання для групи розглядає:
- а) недоліки внутрішнього контролю на рівні групи, ідентифіковані аудиторською групою із завдання для групи;
  - б) недоліки внутрішнього контролю компонентів, ідентифіковані аудиторською групою із завдання для групи;
  - в) недоліки внутрішнього контролю, до яких аудитори компонентів привернули увагу аудиторської групи із завдання для групи.
47. Якщо шахрайство було ідентифіковано аудиторською групою із завдання для групи або про нього повідомив аудитор компонента (див. параграф 41є) або інформація свідчить, що шахрайство може існувати, аудиторська група із завдання для групи своєчасно повідомляє про це управлінський персонал групи відповідного рівня, щоб надати цю інформацію тим, хто несе основну відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства в питаннях, що належать до їх компетентності (див. параграф Д64).
48. Від аудитора компонента може вимагатися законом, нормативним актом або з будь-якої іншої причини висловити аудиторську думку про фінансову звітність компонента. У такому разі аудиторська група із завдання для групи повинна попросити управлінський персонал групи надати інформацію управлінському персоналу компонента з будь-якого питання, про яке стало відомо аудиторській групі із завдання для групи та яке може бути значним для фінансової звітності компонента, але про яке управлінський персонал компонента може не знати. Якщо управлінський персонал групи відмовляється повідомити про таке питання управлінський персонал компонента, аудиторська група із завдання для групи обговорює це питання з найвищим управлінським персоналом групи. Якщо питання залишається невирішеним, аудиторська група із завдання для групи після розгляду юридичних і професійних вимог до конфіденційності вирішує, чи рекомендувати аудитору компонента не надавати аудиторський звіт щодо фінансової звітності компонента доти, поки це питання не буде вирішено (див. параграф Д65).

<sup>11</sup> МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу».

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

*Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи*

49. Аудиторська група із завдання для групи повинна повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи, інформацію з таких питань, крім тих, які вимагаються МСА 260<sup>12</sup> та іншими МСА (див. параграф Д66):
- а) загальний огляд типу роботи, яку потрібно виконати щодо фінансової інформації компонентів;
  - б) загальний огляд характеру запланованої участі аудиторської групи із завдання для групи в роботі, яку слід виконати аудиторам компонентів щодо фінансової інформації значущих компонентів;
  - в) приклади, коли оцінка аудиторською групою із завдання для групи роботи аудитора компонента викликає сумнів щодо якості роботи цього аудитора;
  - г) будь-які обмеження аудиту групи, наприклад був обмежений доступ до інформації для аудиторської групи із завдання для групи;
  - г) шахрайство або підозрюване шахрайство за участі управлінського персоналу групи, управлінського персоналу компонента, працівників, які відіграють важливу роль у заходах контролю на рівні групи, або інших осіб, якщо шахрайство призвело до суттєвого викривлення фінансової звітності групи.

**Документація**

50. Аудиторська група із завдання для групи повинна внести до аудиторської документації такі питання<sup>13</sup>:
- а) аналіз компонентів із зазначенням значущих компонентів і типу робіт, виконаних щодо фінансової інформації компонентів;
  - б) характер, час та обсяг участі аудиторської групи із завдання для групи в роботі, виконаній аудиторами компонентів на значущих компонентах, включаючи, якщо прийнятно, огляд аудиторською групою із завдання для групи доречних розділів аудиторської документації аудиторів компонентів та висновки про них;
  - в) обмін письмовою інформацією між аудиторською групою із завдання для групи та аудиторами компонентів про вимоги аудиторської групи із завдання для групи.

\* \* \*

<sup>12</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями».

<sup>13</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграфи 8–11 та Д6.

## Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

### Компоненти, що підлягають аудиту за законом, нормативним актом або з іншої причини (див. параграф 3)

- Д1. Чинники, які можуть впливати на рішення аудиторської групи із завдання для групи, чи використовувати аудит, що вимагається за законом, нормативним актом або з іншої причини, для надання аудиторських доказів для аудиту групи, охоплюють:
- відмінності між концептуальною основою фінансової звітності, що застосовується при складанні фінансової звітності компонента, та основою, що застосовується при складанні фінансової звітності групи;
  - відмінності між стандартами аудиту та іншими стандартами, що застосовуються аудитором компонента, та стандартами, що застосовуються під час аудиту фінансової звітності групи;
  - чи буде вчасно завершений аудит фінансової звітності компонента для дотримання графіка звітності групи.

### Визначення

*Компонент* (див. параграф 9 а)

- Д2. Структура групи впливає на те, як ідентифіковано компоненти. Наприклад, система фінансової звітності групи може ґрунтуватися на організаційній структурі, яка передбачає, що фінансова інформація складається материнським підприємством, а одне або кілька дочірніх, спільних підприємств чи об'єкти інвестування обліковуються за методом собівартості або участі в капіталі; головним офісом та одним або кількома підрозділами чи філіями, або поєднанням обох методів. Проте деякі групи можуть організувати свої системи фінансової звітності за функціями, процесами, продуктами або послугами (або за групами продуктів чи послуг), або за географічним місцем розташування. В таких випадках суб'єкт господарювання або вид господарської діяльності, щодо якого управлінський персонал групи або компонента складає фінансову інформацію, яка включається до складу фінансової звітності групи, може бути функцією, процесом, продуктом або послугою (або групою продуктів чи послуг), або географічним місцем розташування.
- Д3. У системі фінансової звітності групи можуть існувати різні рівні компонентів; у такому разі може виявитися більш доцільним ідентифікувати компоненти на певних рівнях узагальнення, а не індивідуально.
- Д4. З метою аудиту групи компоненти, узагальнені на певному рівні, можуть становити один компонент, однак такий компонент також може складати

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

фінансову звітність групи, яка містить фінансову інформацію компонентів, з яких вона складається (тобто підгрупи). Тому цей МСА може застосовуватися партнерами із завдання для різних груп та групами для різних підгруп у межах великої групи.

*Значущий компонент* (див. параграф 9 і)

Д5. Якщо індивідуальна фінансова значущість компонента збільшується, то, як правило, збільшуються ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Аудиторська група із завдання для групи може застосовувати відсоток вибраного контрольного показника для полегшення ідентифікації компонентів, що мають індивідуальну фінансову значущість. Ідентифікація контрольного показника та визначення відсотка для застосування до нього передбачають професійне судження. Залежно від характеру та обставин групи прийнятними контрольними показниками можуть бути активи, зобов'язання, грошові потоки, прибуток або обіг групи. Наприклад, аудиторська група із завдання для групи може вважати, що компоненти, які перевищують 15% від вибраного контрольного показника, є значущими. Проте залежно від конкретних обставин можна вважати прийнятними більші або менші відсотки.

Д6. Аудиторська група із завдання для групи може також ідентифікувати компонент, який імовірно має значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок свого особливого характеру чи обставин (тобто ризики, що потребують особливого розгляду аудитором<sup>14</sup>). Наприклад, компонент може відповідати за торгівлю іноземною валютою і тим самим наражати групу на значний ризик суттєвого викривлення навіть у тому разі, якщо з іншого погляду цей компонент не має індивідуальної фінансової значущості для групи.

*Аудитор компонента* (див. параграф 9 б)

Д7. Член аудиторської групи із завдання для групи може виконувати роботу щодо фінансової інформації компонента для аудиту групи за дорученням аудиторської групи із завдання для групи. У такому разі цей член аудиторської групи із завдання для групи є також аудитором компонента.

**Відповідальність** (див. параграф 11)

Д8. Хоча аудитори компонентів можуть виконувати роботу щодо фінансової інформації компонентів для аудиту групи і несуть відповідальність за свої загальні результати, висновки або думки, партнер із завдання для групи або фірма партнера із завдання групи несе відповідальність за аудиторську думку про групу.

Д9. Якщо аудиторська думка про групу модифікується внаслідок того, що аудиторська група із завдання для групи не змогла отримати достатні та

<sup>14</sup> МСА 315, параграфи 27–29.

## ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ (ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

прийнятні аудиторські докази щодо фінансової інформації одного або кількох компонентів, параграф «Основа для модифікації» в аудиторському звіті про фінансову звітність групи описує підстави такої неспроможності без посилання на аудитора компонента, якщо таке посилання не потрібне для адекватного пояснення обставин<sup>15</sup>.

### **Прийняття та продовження завдання**

*Отримання розуміння на етапі прийняття завдання або його продовження*  
(див. параграф 12)

Д10. У разі нового завдання аудиторська група із завдання для групи може отримати розуміння групи, її компонентів та їх середовища на основі:

- інформації, наданої управлінським персоналом групи;
- обміну інформацією з управлінським персоналом групи;
- якщо застосовано обмін інформацією з попередньою аудиторською групою із завдання для групи, управлінським персоналом компонентів або аудиторами компонентів.

Д11. Розуміння, яке отримала аудиторська група із завдання для групи, може стосуватися таких питань, як:

- структура групи — як юридична, так і організаційна (тобто як організована система фінансової звітності групи);
- види господарської діяльності компонентів, що є значущими для групи, включаючи галузеве, нормативне, економічне та політичне середовище, в якому відбувається діяльність;
- використання організацій, що надають послуги, включаючи центри надання спільних послуг;
- описання заходів контролю на рівні групи;
- складність процесу консолідації;
- чи виконують аудиторів компонентів, які не мають відношення до фірми партнера із завдання для групи або мережі, роботу щодо фінансової інформації будь-якого з компонентів, а також логічне обґрунтування призначення кількох аудиторів управлінським персоналом групи;
- чи матимете аудиторська група із завдання для групи:
  - необмежений доступ до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи, управлінського персоналу групи, тих, кого наділено найвищими

<sup>15</sup> МСА 705, параграф 20.

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

повноваженнями, що стосуються компонентів, управлінського персоналу компонентів, інформації компонентів та аудиторів компонентів (включаючи відповідну аудиторську документацію, яка може бути потрібна аудиторській групі із завдання для групи);

- можливість виконати необхідну роботу щодо фінансової інформації компонентів.

Д12. У разі продовження завдання на спроможність аудиторської групи із завдання для групи отримати достатні та прийнятні аудиторські докази можуть впливати значні зміни, наприклад:

- зміни структури групи (наприклад, придбання, вибуття, реорганізація або зміни в організації системи фінансової звітності групи);
- зміни видів господарської діяльності компонентів, значних для групи;
- зміни у складі тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи, управлінського персоналу групи або провідного управлінського персоналу значущих компонентів;
- сумніви, які має аудиторська група із завдання для групи стосовно чесності та компетентності управлінського персоналу групи чи компонента;
- зміни в заходах контролю на рівні групи;
- зміни у застосовній концептуальній основі фінансової звітності.

*Очікуване отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів*  
(див. параграф 13)

Д13. Група може складатися лише з компонентів, які не вважають значущими. За таких обставин партнер із завдання для групи може обґрунтовано очікувати отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, на яких має ґрунтуватися аудиторська думка про групу, якщо аудиторська група із завдання для групи зможе:

- а) виконати роботу щодо фінансової інформації деяких із цих компонентів;
- б) взяти участь у роботі, яку виконують аудитори компонентів щодо фінансової інформації інших компонентів, в обсязі, необхідному для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів.

*Доступ до інформації* (див. параграф 13)

Д14. Доступ аудиторської групи із завдання для групи до інформації може бути обмеженим унаслідок обставин, які можуть не залежати від управлінського персоналу групи, наприклад унаслідок дії законів, що

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

стосуються конфіденційності та секретності даних, або відмови аудитора компонента надати доступ аудиторській групі із завдання для групи до необхідної аудиторської документації. Доступ може також бути обмеженим унаслідок дій управлінського персоналу групи.

- Д15. Якщо доступ до інформації обмежено внаслідок обставин, аудиторська група із завдання для групи ще може отримати достатні та прийнятні аудиторські докази; проте це стає менш імовірним тоді, коли підвищується значущість компонента. Наприклад, аудиторська група із завдання для групи може не мати доступу до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, а також управлінського персоналу або аудитора (включаючи відповідну аудиторську документацію, яка необхідна аудиторській групі із завдання для групи) компонента, який обліковують за методом участі в капіталі. Якщо компонент не є значущим, а аудиторська група із завдання для групи має повний комплект фінансової звітності компонента, включаючи аудиторський звіт щодо неї, та має доступ до інформації, яку отримує управлінський персонал групи стосовно цього компонента, аудиторська група із завдання для групи може дійти висновку, що ця інформація становить достатні та прийнятні аудиторські докази щодо цього компонента. Проте якщо компонент є значущим, то аудиторська група із завдання для групи не зможе виконати вимоги цього МСА, доречні за обставин аудиту групи. Наприклад, аудиторська група із завдання для групи буде не в змозі виконати вимогу параграфів 30 – 31 щодо участі в роботі аудитора компонента. Тому аудиторська група із завдання для групи не зможе отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо цього компонента. Вплив неспроможності отримати достатні та прийнятні аудиторські докази аудиторською групою із завдання для групи розглядається у контексті МСА 705.
- Д16. Аудиторська група із завдання для групи не зможе отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, якщо управлінський персонал групи обмежує доступ аудиторської групи із завдання для групи або аудитора компонента до інформації значущого компонента.
- Д17. Хоча аудиторська група із завдання для групи може бути здатною отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, якщо обмеження стосується компонента, який не вважається значущим, підстава для обмеження може впливати на аудиторську думку про групу. Наприклад, вона може впливати на достовірність відповідей управлінського персоналу групи на запити аудиторської групи із завдання для групи або на пояснення управлінського персоналу групи.
- Д18. Закон або нормативний акт можуть забороняти партнеру із завдання для групи відхилити завдання або відмовлятися від нього. Наприклад, у деяких юрисдикціях аудитор призначається на визначений період часу і йому забороняється відмовлятися від завдання до закінчення цього

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

періоду. Крім того, в державному секторі аудитор може не мати права відхилити завдання або відмовлятися від нього внаслідок характеру повноважень чи з міркувань інтересів суспільства. За таких обставин цей МСА застосовується до аудиту групи, а вплив неспроможності аудиторської групи із завдання для групи отримати достатні та прийнятні аудиторські докази розглядається у контексті МСА 705.

Д19. Додаток 1 містить приклад аудиторського звіту з умовно-позитивною думкою внаслідок неспроможності аудиторської групи із завдання для групи отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо значущого компонента, який обліковують за методом участі в капіталі, якщо вплив, за судженням аудиторської групи із завдання для групи, є суттєвим, але не всеохоплюючим.

*Умови завдання* (див. параграф 14)

Д20. Умови завдання ідентифікують застосовну концептуальну основу фінансової звітності<sup>16</sup>. Умови завдання з аудиту групи можуть містити додаткові питання, наприклад такий факт, як:

- обмін інформацією між аудиторською групою із завдання для групи та аудиторами компонентів має бути необмеженим, наскільки це дозволено законом або нормативним актом;
- аудиторській групі із завдання для групи слід надавати важливу інформацію, якою обмінюються аудитори компонентів, а також ті, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються компонентів, та управлінський персонал компонентів, включаючи інформацію щодо суттєвих недоліків внутрішнього контролю;
- аудиторській групі із завдання для групи слід надавати важливу інформацію, пов'язану з питаннями фінансової звітності, якою обмінюються регуляторні органи та компоненти;
- тією мірою, якою аудиторська група із завдання для групи вважає потрібним, слід дозволяти:
  - надавати доступ до інформації компонентів, а також тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються компонентів, управлінського персоналу компонентів та аудиторів компонентів (включаючи доречну аудиторську документацію, яка необхідна аудиторській групі із завдання для групи);
  - виконати роботу або звернутися до аудитора компонента з проханням виконати роботу щодо фінансової інформації компонента.

<sup>16</sup> МСА 210, параграф 8.



Д21. Обмеження, які стосуються:

- доступу аудиторської групи із завдання для групи до інформації компонентів, а також тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються компонентів, управлінського персоналу компонентів та аудиторів компонентів (включаючи доречну аудиторську документацію, яка необхідна аудиторській групі із завдання для групи) або
- роботи, яку слід виконати щодо фінансової інформації компонентів після прийняття завдання з аудиту групи партнером групи із завдання для групи, створюють неможливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що може впливати на аудиторську думку про групу. За виняткових обставин це може призвести навіть до відмови від завдання, якщо це не заборонено законом чи нормативним актом.

**Загальна стратегія і план аудиту** (див. параграф 16)

Д22. Огляд партнером із завдання для групи загальної стратегії та плану аудиту групи є важливою частиною його відповідальності за управління завданням з аудиту групи.

**Розуміння групи, її компонентів та їх середовища**

*Питання, розуміння яких отримує аудиторська група із завдання для групи*  
(див. параграф 17)

Д23. МСА 315 містить рекомендації щодо питань, які може розглядати аудитор, якщо він отримує розуміння галузі, нормативних та інших зовнішніх чинників, що впливають на суб'єкт господарювання, включаючи застосовну концептуальну основу фінансової звітності, характеру суб'єкта господарювання, його цілей і стратегії та пов'язаних із цим ризиків бізнесу, а також оцінки й огляду фінансових результатів суб'єкта господарювання<sup>17</sup>. В додатку 2 до цього МСА наведено рекомендації щодо питань, характерних для групи, включаючи процес консолідації.

*Інструкції, надані компонентам управлінським персоналом групи*  
(див. параграф 17)

Д24. Управлінський персонал групи зазвичай надає інструкції компонентам для досягнення одноманітності та порівнянності фінансової інформації. Такі інструкції встановлюють вимоги до фінансової інформації компонентів, яку буде включено до фінансової звітності групи; вони часто містять керівництва із процедур фінансової звітності, а також пакет звітності. Пакет звітності зазвичай складається зі стандартних форматів подання фінансової інформації для її внесення до фінансової звітності групи. Проте такі пакети звітності, як правило, не мають форми повної

<sup>17</sup> МСА 315, параграфи Д17–Д41.

ОСОБЛИВИ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

фінансової звітності, складеної та поданої відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Д25. Зазвичай інструкції стосуються:

- облікових політик, які слід застосовувати;
- законодавчих та інших вимог до розкриття інформації, застосовних до фінансової звітності групи, включаючи:
  - ідентифікацію та звітність за сегментами;
  - відносини та операції з пов'язаними сторонами;
  - внутрішньогрупові операції та нереалізовані прибутки;
  - залишки внутрішньогрупових рахунків;
- графіка звітності.

Д26. Розуміння інструкцій аудиторською групою із завдання для групи може включати:

- зрозумілість і доцільність інструкцій для підготовки пакета звітності;
- чи інструкції:
  - визначають адекватно характеристики застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
  - забезпечують розкриття інформації, яке є достатнім для дотримання вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності, наприклад розкриття відносин і операцій із пов'язаними сторонами, та інформації за сегментами;
  - забезпечують ідентифікацію коригувань із консолідації, наприклад внутрішньогрупових операцій і нереалізованих прибутків, залишків на внутрішньогрупових рахунках;
  - забезпечують затвердження фінансової інформації управлінським персоналом компонента.

*Шахрайство* (див. параграф 17)

Д27. Від аудитора вимагається ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства, а також розробляти та вживати прийнятних заходів у відповідь на оцінені ризики<sup>18</sup>. Інформація, використана для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства, може включати:

<sup>18</sup> МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності».

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

- оцінку управлінським персоналом групи ризиків того, що фінансова звітність групи може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства;
- процес управлінського персоналу групи для ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства в групі, включаючи будь-які конкретні ризики шахрайства, ідентифіковані управлінським персоналом групи, або залишки на рахунках, класи операцій чи розкриття інформації, щодо яких ризик шахрайства є ймовірним;
- чи є конкретні компоненти, для яких імовірний ризик шахрайства;
- як ті, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи, здійснює моніторинг процесів управлінського персоналу групи для ідентифікації ризиків шахрайства в групі та дій управлінського персоналу у відповідь на ці ризики, а також заходів контролю управлінського персоналу групи, встановлених для зменшення цих ризиків;
- відповіді тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи, управлінського персоналу групи, відділу внутрішнього аудиту (та, якщо це вважається прийнятним, управлінського персоналу компонентів, аудиторів компонентів і інших осіб), на запити аудиторської групи із завдання для групи, чи відомо їм щось про фактично вчинене, підозрюване чи очікуване шахрайство, яке впливає на компонент чи групу.

*Обговорення членами аудиторської групи із завдання для групи та аудиторами компонентів ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи, включаючи ризики шахрайства (див. параграф 17)*

Д28. Від провідних членів аудиторської групи із завдання вимагається обговорювати чутливість суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки з особливим наголосом на ризики внаслідок шахрайства. Під час аудиту групи в такому обговоренні можуть брати участь аудитори компонентів<sup>19</sup>. На визначення партнером із завдання для групи, хто братиме участь в обговореннях, як та коли вони відбуватимуться, який їх обсяг, впливають такі чинники, як досвід його попередньої роботи з групою.

Д29. Такі обговорення дають змогу:

- поділитися знанням компонентів та їх середовища, включаючи заходи контролю на рівні групи;
- обмінятися інформацією про ризики бізнесу компонентів або групи;
- обмінятися думками про те, наскільки та на якому етапі фінансова звітність групи може бути чутливою до суттєвого викривлення

<sup>19</sup> МСА 240, параграф 15; МСА 315, параграф 10.

## ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ (ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

внаслідок шахрайства чи помилки, як управлінський персонал групи та управлінський персонал компонентів міг скласти і приховати неправдиву фінансову звітність та як можна було незаконно привласнити активи компонентів;

- ідентифікувати практики, яких дотримується управлінський персонал групи або компонентів та на які можна чинити тиск або планувати так, щоб управляти прибутком, що може призвести до неправдивої фінансової звітності, наприклад практики визнання доходів, які не відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності;
- розглянути відомі зовнішні та внутрішні чинники, що впливають на групу, можуть стимулювати або тиснути на управлінський персонал групи, управлінський персонал компонентів або інших осіб з метою скоєння шахрайства або вказувати на культуру чи середовище, які дають можливість управлінському персоналу групи, управлінському персоналу компонентів або іншим особам логічно обґрунтувати скоєння шахрайства;
- розглянути ризик того, що управлінський персонал групи або компонентів може нехтувати заходами контролю;
- розглянути, чи застосовуються однакові облікові політики для складання фінансової інформації компонентів для фінансової звітності групи, та, якщо не застосовуються, як ідентифікуються та коригуються відмінності облікових політик (якщо це вимагається застосовною концептуальною основою фінансової звітності);
- обговорити випадки шахрайства, які було ідентифіковано в компонентах, або інформацію, яка вказує на існування шахрайства в компоненті;
- обмінятися інформацією, яка може вказувати на недотримання національних законів або нормативних актів, наприклад про давання хабарів або неналежні практики трансфертного ціноутворення.

*Чинники ризиків* (див. параграф 18)

Д30. У додатку 3 наведені приклади умов або подій, які індивідуально чи в сукупності можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи, включаючи ризики внаслідок шахрайства.

*Оцінка ризиків* (див. параграф 18)

Д31. Оцінка аудиторською групою із завдання для групи ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи на рівні групи ґрунтується на:

- інформації, отриманій у результаті розуміння групи, її компонентів та їх середовища, а також процесу консолідації, включаючи аудиторські

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

докази, отримані під час оцінки структури та впровадження заходів контролю на рівні групи і процедур контролю, доречних для консолідації;

- інформації, отриманій від аудиторів компонентів.

**Розуміння аудитора компонента** (див. параграф 19)

Д32. Аудиторська група із завдання для групи отримує розуміння аудитора компонента лише в тому разі, якщо вона планує запросити аудитора компонента виконати роботу щодо фінансової інформації компонента під час аудиту групи. Наприклад, аудиторській групі із завдання для групи немає потреби отримувати розуміння аудиторів тих компонентів, для яких аудиторська група із завдання для групи планує виконати аналітичні процедури лише на рівні групи.

*Процедури аудиторської групи із завдання для групи для отримання розуміння аудитора компонента та джерел аудиторських доказів* (див. параграф 19)

Д33. Характер, час та обсяг процедур аудиторської групи із завдання для групи для отримання розуміння аудитора компонента залежать від таких чинників, як попередній досвід роботи або обізнаність з роботою аудитора компонента, а також якою мірою аудиторська група із завдання для групи та аудитор компонента дотримуються спільних політик і процедур, наприклад:

- чи користуються аудиторська група із завдання для групи та аудитор компонента спільними політиками і процедурами:
  - виконання роботи (тобто методологією аудиту);
  - контролю якості; або
  - моніторингу.
- послідовність або подібність:
  - законів і нормативних актів або правової системи;
  - професійного нагляду, дисципліни та зовнішнього забезпечення якості;
  - освіти та професійної підготовки;
  - професійних організацій і стандартів; або
  - мови і культури.

Д34. Ці чинники взаємодіють та не є взаємовиключними. Наприклад, обсяг процедур аудиторської групи із завдання для групи, щоб отримати розуміння аудитора компонента А, який послідовно застосовує спільні політики і процедури контролю якості та моніторингу, а також спільну

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

методологію аудиту або провадить діяльність в такій самій юрисдикції, що й партнер із завдання для групи, може бути меншим, ніж обсяг процедур аудиторської групи із завдання для групи, щоб отримати розуміння аудитора компонента Б, який не застосовує послідовно спільні політики і процедури контролю якості та моніторингу, а також спільну методологію аудиту або провадить діяльність в іншій юрисдикції. Характер процедур, які виконують стосовно аудиторів компонентів А та Б, також може бути різним.

Д35. Аудиторська група із завдання для групи може отримати розуміння аудитора компонента кількома шляхами. На першому році залучення аудитора компонента аудиторська група із завдання для групи може, наприклад:

- оцінити результати системи моніторингу контролю якості, якщо аудиторська група із завдання для групи та аудитор компонента представляють фірму або мережу, що провадить діяльність згідно зі спільними політиками і процедурами моніторингу та дотримується їх<sup>20</sup>;
- відвідати аудитора компонента для обговорення питань, зазначених у параграфі 19 а–в;
- попросити аудитора компонента підтвердити у письмовій формі питання, що розглядаються в параграфі 19 а–в. Додаток 4 містить приклад письмових підтверджень аудитором компонента;
- попросити аудитора компонента заповнити анкету щодо питань, наведених у параграфі 19 а–в;
- оцінити аудитора компонента під час обговорення з колегами на фірмі партнера із завдання для групи або з поважною третьою стороною, яка знає аудитора компонента; або
- отримати підтвердження професійної організації чи організацій, до яких належить аудитор компонента, органів, які ліцензували аудитора, або інших третіх сторін.

У наступні роки розуміння аудитора компонента може ґрунтуватись на досвіді попередньої роботи аудиторської групи із завдання для групи з цим аудитором компонента. Аудиторська група із завдання для групи може попросити аудитора компонента підтвердити, чи не змінилося щось у питаннях, перелічених у параграфах 19 а–в, із попереднього року.

Д36. Якщо створені незалежні наглядові органи для спостереження за аудиторською професією та моніторингу якості аудитів, знання

<sup>20</sup> Згідно з вимогами МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» (параграф 54) або національними вимогами, які, принаймні, такі ж суворі.

## ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ (ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

правового середовища може допомогти аудиторській групі із завдання для групи оцінити незалежність та компетентність аудитора компонента. Інформацію про правове середовище можна отримати від аудитора компонента або з інформації, що надається незалежними наглядовими органами.

*Етичні вимоги, доречні для аудиту групи (див. параграф 19 а)*

Д37. Виконуючи роботу щодо фінансової інформації компонента для аудиту групи, аудитор компонента має дотримуватись етичних вимог, доречних для аудиту групи. Такі вимоги можуть відрізнятись або доповнювати вимоги, застосовні до аудитора компонента під час виконання ним обов'язкового аудиту в його юрисдикції. Тому аудиторська група із завдання для групи отримує розуміння того, чи обізнаний аудитор компонента з етичними вимогами та чи дотримуватиметься етичних вимог, доречних для аудиту групи, достатньою мірою, щоб виконувати обов'язки аудитора компонента під час аудиту групи.

*Професійна компетентність аудитора компонента (див. параграф 19 б)*

Д38. Розуміння аудиторською групою із завдання для групи професійної компетентності аудитора компонента може передбачати:

- чи розуміє аудитор компонента стандарти аудиту та інші стандарти, застосовні до аудиту групи, в тій мірі, яка достатня для виконання обов'язків аудитора компонента під час аудиту групи;
- чи має аудитор компонента спеціальні навички (наприклад, знання конкретної галузі), необхідні для виконання роботи щодо фінансової інформації певного компонента;
- якщо доречно, чи має аудитор компонента розуміння застосовної концептуальної основи фінансової звітності, достатнє для виконання обов'язків аудитора компонента під час аудиту групи (інструкції, надані управлінським персоналом групи компонентам, часто описують характеристики застосовної концептуальної основи фінансової звітності).

*Застосування аудиторською групою із завдання для групи розуміння аудитора компонента (див. параграф 20)*

Д39. Аудиторська група із завдання для групи не може ігнорувати той факт, що аудитор компонента не є незалежним через участь у роботі аудитора компонента або виконання додаткової оцінки ризиків чи подальших аудиторських процедур щодо фінансової інформації компонента.

Д40. Однак аудиторська група із завдання для групи може бути спроможною подолати менш серйозні проблеми, які стосуються професійної компетентності аудитора компонента (наприклад, недостатнє знання конкретної галузі), або те, що аудитор компонента не працює в середовищі, в якому здійснюється активний нагляд за аудиторами, через

ОСОБЛИВИ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

участь у роботі аудитора компонента або виконання додаткової оцінки ризиків чи подальших аудиторських процедур щодо фінансової інформації компонента.

Д41. Якщо закон або нормативний акт забороняє доступ до доречних розділів аудиторської документації аудитора компонента, аудиторська група із завдання для групи може звернутися до аудитора компонента з проханням вирішити цю проблему через складання меморандуму, що охоплює відповідну інформацію.

**Суттєвість** (див. параграфи 21–23)

Д42. Від аудитора вимагається<sup>21</sup>:

- а) під час встановлення загальної стратегії аудиту визначати:
  - і) рівень суттєвості для фінансової звітності у цілому;
  - іі) розглядати, чи є за конкретних обставин суб'єкта господарювання певні класи операцій, залишки на рахунках або розкриття інформації, щодо яких можна очікувати, що викривлення в сумах, менших за рівень суттєвості для фінансової звітності у цілому, впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності. За таких обставин аудитор визначає рівні суттєвості для застосування до таких класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації; та
- б) визначати робочий рівень суттєвості.

У контексті аудиту групи рівні суттєвості встановлюються як для фінансової звітності групи в цілому, так і для фінансової інформації компонентів. Рівень суттєвості для фінансової звітності групи в цілому використовується під час встановлення загальної стратегії аудиту групи.

Д43. Для зменшення ризику того, що сукупність виявлених і невиявлених викривлень фінансової звітності групи перевищить рівень суттєвості для фінансової звітності групи в цілому, рівень суттєвості для компонентів устанавлюється меншим, ніж рівень суттєвості для групи. Для різних компонентів можна встановлювати різні рівні суттєвості. Не вимагається, щоб рівень суттєвості компонента був арифметичною часткою рівня суттєвості групи, тому сукупність рівнів суттєвості компонентів може перевищувати рівень суттєвості групи. Рівень суттєвості компонента використовується під час встановлення загальної стратегії аудиту компонента.

Д44. Рівні суттєвості визначаються для тих компонентів, аудит або огляд фінансової інформації яких проводитиметься як частина аудиту групи відповідно до параграфів 26, 27 а та 29. Суттєвість компонента

<sup>21</sup> МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», параграфи 10–11.



## ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ (ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

використовується аудитором компонента для оцінки, чи є не виправлені виявлені викривлення суттєвими індивідуально або в сукупності.

- Д45. Крім рівнів суттєвості для компонентів визначається поріг викривлень. Викривлення, ідентифіковані у фінансовій інформації компонента, які перевищують поріг викривлень, доводяться до відома аудиторської групи із завдання для групи.
- Д46. У разі аудиту фінансової інформації компонента аудитор компонента (або аудиторська група із завдання для групи) визначає робочий рівень суттєвості на рівні компонента. Це потрібно для зменшення до прийнятно низького рівня ймовірності того, що сукупність виявлених і невиявлених викривлень фінансової інформації компонента перевищить рівень суттєвості компонента. На практиці аудиторська група із завдання для групи може встановити суттєвість компонента на цьому меншому рівні. В такому разі аудитор компонента використовує суттєвість компонента для цілей оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової інформації компонента та розробки подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики, а також для оцінки того, чи є суттєвими виявлені викривлення, виявлені індивідуально або в сукупності.

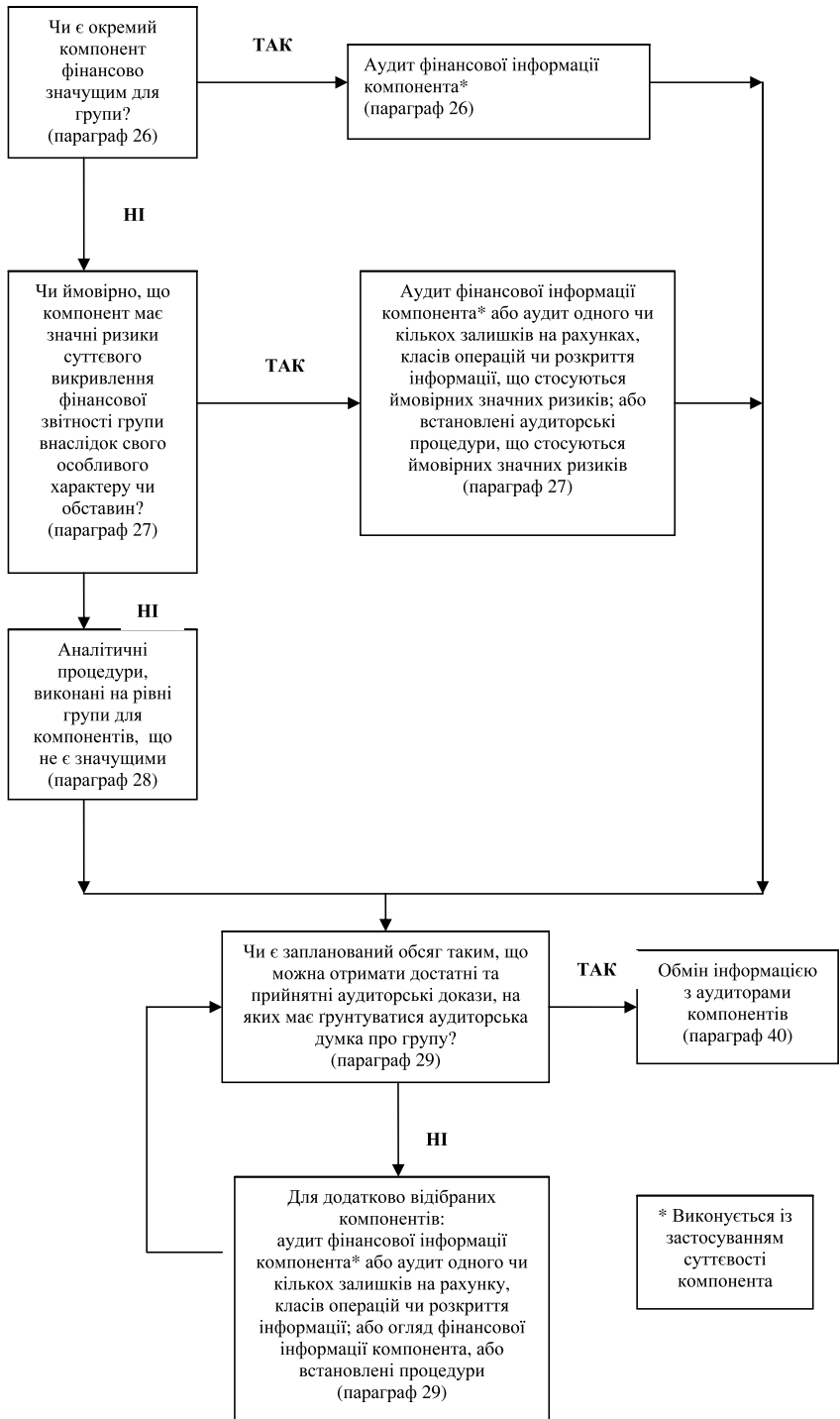
### Дії у відповідь на оцінені ризики

*Визначення типу роботи, яку необхідно виконати щодо фінансової інформації компонентів (див. параграфи 26–27)*

- Д47. На визначення аудиторською групою із завдання для групи типу роботи, яку необхідно виконати щодо фінансової інформації компонента, та її участі в роботі аудитора компонента впливає:
- значущість компонента;
  - ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи;
  - оцінка аудиторською групою із завдання для групи структури заходів контролю на рівні групи та визначення того, чи запроваджені вони;
  - розуміння аудиторською групою із завдання для групи аудитора компонента.

На схемі показано, як значущість компонента впливає на визначення аудиторською групою із завдання для групи типу роботи, яку необхідно виконати щодо фінансової інформації компонента.

**ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)**



Значущі компоненти (див. параграф 27 б–в)

Д48. Аудиторська група із завдання для групи може ідентифікувати компонент як значущий, оскільки існує ймовірність, що цей компонент має значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок свого особливого характеру або обставин. У такому разі аудиторська група із завдання для групи може ідентифікувати залишки на рахунках, класи операцій або розкриття інформації, на які впливають імовірні значні ризики. Якщо це так, аудиторська група із завдання для групи може прийняти рішення виконати чи запропонувати аудитору компонента виконати аудит тільки цих залишків на рахунках, класів операцій або розкриття інформації. Наприклад, у ситуації, описаній у параграфі Д6, робота щодо фінансової інформації компонента може обмежитися аудитом залишків на рахунках, класів операцій або розкриття інформації, на які впливає торгівля іноземною валютою цього компонента. Якщо аудиторська група із завдання для групи пропонує аудитору компонента виконати аудит одного чи кількох конкретних залишків на рахунках, класів операцій або розкриття інформації, повідомлення інформації аудиторською групою із завдання для групи (див. параграф 40) має враховувати, що багато статей у фінансовій звітності взаємопов'язані.

Д49. Аудиторська група із завдання для групи може розробити аудиторські процедури у відповідь на ймовірний значний ризик суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Наприклад, у разі ймовірного значного ризику старіння запасів аудиторська група із завдання для групи може виконати або запропонувати аудитору компонента виконати встановлені аудиторські процедури оцінки запасів компонента, який утримує потенційно застарілі запаси у великому обсязі, проте з іншого погляду цей компонент не є значущим.

Незначущі компоненти (див. параграфи 28–29)

Д50. Залежно від обставин завдання фінансову інформацію компонентів можна узагальнювати на різних рівнях з метою аналітичних процедур. Результати аналітичних процедур підтверджують висновки аудиторської групи із завдання для групи про відсутність значних ризиків суттєвого викривлення узагальненої фінансової інформації компонентів, що не є значущими компонентами.

Д51. На рішення аудиторської групи із завдання для групи щодо того, скільки компонентів відбирати відповідно до вимог параграфа 29, які компоненти відбирати, та типу роботи, яку слід виконати щодо фінансової інформації індивідуальних компонентів, можуть впливати такі чинники, як:

- обсяг аудиторських доказів, які очікують отримати щодо фінансової інформації значущих компонентів;
- чи був цей компонент нещодавно створений чи придбаний;

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

- чи відбулися у компонента значні зміни;
- чи виконував відділ внутрішнього аудиту роботу у компонента та будь-який вплив цієї роботи на аудит групи;
- чи застосовують компоненти спільні системи та процеси;
- операційна ефективність заходів контролю на рівні групи;
- незвичайні коливання, ідентифіковані за допомогою аналітичних процедур, виконаних на рівні групи;
- індивідуальна фінансова значущість компонента або ризик, створений ним, порівняно з іншими компонентами цієї категорії;
- чи аудит цього компонента вимагається відповідно до законодавчих чи нормативних актів або з інших причин.

Д52. Огляд фінансової інформації компонента може виконуватися відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду (МСЗО) 2400<sup>22</sup> або МСЗО 2410<sup>23</sup>, адаптованих до обставин завдання. Для доповнення цієї роботи аудиторська група із завдання для групи може також встановити додаткові процедури.

Д53. Як пояснювалось у параграфі Д13, група може складатися лише з компонентів, що не є значущими компонентами. За таких обставин аудиторська група із завдання для групи може отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, на яких має ґрунтуватися аудиторська думка про групу, визначаючи тип роботи, яку потрібно виконати щодо фінансової інформації компонентів відповідно до параграфа 29. Малоімовірно, що аудиторська група із завдання для групи отримає достатні та прийнятні аудиторські докази, на яких має ґрунтуватися аудиторська думка про групу, якщо аудиторська група із завдання для групи або аудитор компонента лише виконує тести заходів контролю на рівні групи та здійснює аналітичні процедури щодо фінансової інформації компонентів.

*Участь у роботі аудиторів компонентів* (див. параграфи 30–31)

Д54. До чинників, які можуть впливати на рішення аудиторської групи із завдання для групи про участь у роботі аудитора компонента, належать такі:

- а) значущість компонента;
- б) ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи; та

<sup>22</sup> МСЗО 2400 «Завдання з огляду фінансової звітності».

<sup>23</sup> МСЗО 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання».

- в) розуміння аудиторською групою із завдання для групи аудитора компонента.

У разі значущого компонента або ідентифікованих значних ризиків аудиторська група із завдання для групи виконує процедури, описані в параграфах 30–31. У разі компонента, що не є значущим компонентом, характер, час та обсяг участі аудиторської групи із завдання для групи в роботі аудитора компонента варіюватимуться виходячи з розуміння аудиторською групою із завдання для групи аудитора цього компонента. Той факт, що компонент не є значущим, стає другорядним. Наприклад, навіть якщо цей компонент не вважається значущим, аудиторська група із завдання для групи, проте, може прийняти рішення брати участь в оцінці ризиків аудитором компонента, оскільки вона дещо занепокоєна професійною компетентністю аудитора компонента (наприклад, відсутністю знання конкретної галузі) або аудитор компонента не працює в середовищі, в якому здійснюється активний нагляд за аудиторами.

Д55. Форми участі в роботі аудитора компонента на додаток до зазначених у параграфах 30–31 та 42 виходячи з розуміння аудитора компонента аудиторською групою із завдання для групи можуть бути однією або кількома з наведених далі форм:

- а) зустріч з управлінським персоналом компонента або аудитором компонента для отримання розуміння компонента та його середовища;
- б) огляд загальної стратегії та плану аудиту, розроблених аудитором компонента;
- в) виконання процедур оцінки ризиків для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні компонента. Ці процедури можуть виконуватися разом з аудитором компонента або аудиторською групою із завдання для групи;
- г) розробка та виконання подальших аудиторських процедур. Ці процедури можуть розроблятися та виконуватися разом із аудитором компонента або аудиторською групою із завдання для групи;
- ґ) участь у заключній зустрічі або в інших важливих зустрічах аудиторів компонентів з управлінським персоналом компонента;
- д) огляд інших доречних розділів в аудиторській документації аудитора компонента.

### **Процес консолідації**

*Коригування з консолідації та перекласифікації* (див. параграф 34)

Д56. Процес консолідації може вимагати коригування сум, відображених у фінансовій звітності групи, які не проходять через системи обробки звичайних операцій, тому можуть не підлягати таким самим процедурам

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

внутрішнього контролю, яким підлягає інша фінансова інформація. Оцінка аудиторською групою із завдання для групи відповідності, повноти та точності коригувань може включати:

- оцінку того, чи належно відображають значні коригування події та операції, що покладено в їх основу;
- визначення, чи були значні коригування правильно обчислені, оброблені та санкціоновані управлінським персоналом групи або, якщо це застосовно, управлінським персоналом компонента;
- визначення, чи належно підтверджуються значні коригування та чи достатньо вони задокументовані;
- перевірка, звірка і вилучення внутрішньогрупових операцій та нереалізованих прибутків, а також залишків на внутрішньогрупових рахунках.

**Повідомлення інформації аудиторю компонента** (див. параграфи 40–41)

Д57. Якщо відсутній ефективний двосторонній обмін інформацією між аудиторською групою із завдання для групи та аудиторами компонентів, існує ризик того, що аудиторська група із завдання для групи не зможе отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, на яких має ґрунтуватися аудиторська думка про групу. Чітке та своєчасне повідомлення вимог аудиторської групи із завдання для групи створює основу для ефективного двостороннього обміну інформацією між аудиторською групою із завдання для групи та аудиторами компонентів.

Д58. Вимоги аудиторської групи із завдання для групи часто повідомляються в листі-інструкції. Додаток 5 містить рекомендації щодо обов'язкових і додаткових питань, які слід включати в такий лист-інструкцію. Обмін інформацією аудитора компонента з аудиторською групою із завдання для групи часто набуває форми меморандуму або звіту про виконану роботу. Проте обмін інформацією аудиторської групи із завдання для групи та аудитором компонента необов'язково відбувається в письмовій формі. Наприклад, аудиторська група із завдання для групи може відвідати аудитора компонента для обговорення ідентифікованих значних ризиків або огляду відповідних розділів аудиторської документації аудитора компонента. Водночас до документації застосовуються вимоги цього та інших МСА.

Д59. Співпрацюючи з аудиторською групою із завдання для групи, аудитор компонента, наприклад, надаватиме доступ аудиторській групі із завдання для групи до відповідної аудиторської документації, якщо це не заборонено законом чи нормативним актом.

Д60. Якщо член аудиторської групи із завдання для групи є також аудитором компонента, мета аудиторської групи із завдання для групи стосовно

## ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ (ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

чіткого обміну інформацією може бути досягнута іншими засобами, ніж повідомлення конкретної письмової інформації. Наприклад:

- доступ аудитора компонента до загальної стратегії аудиту і плану аудиту може бути достатнім для повідомлення вимог аудиторської групи із завдання для групи, зазначених у параграфі 40;
- огляд аудиторської документації аудитора компонента аудиторською групою із завдання для групи може бути достатнім для повідомлення інформації про питання, доречні для висновку аудиторської групи із завдання для групи, як зазначено в параграфі 41.

### **Оцінка достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів**

*Огляд аудиторської документації аудитора компонента* (див. параграф 42 б)

Д61. Те, які розділи аудиторської документації аудитора компонента будуть доречними для аудиту групи, може залежати від обставин. Часто основна увага приділяється аудиторській документації, що стосується значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи. На обсяг огляду може впливати той факт, що проводилися процедури огляду фірми аудитора компонента щодо аудиторської документації аудитора компонента.

*Достатність та прийнятність аудиторських доказів* (див. параграфи 44–45)

Д62. Якщо аудиторська група із завдання для групи доходить висновку, що не було отримано достатніх та прийнятних аудиторських доказів, на яких має ґрунтуватися аудиторська думка про групу, аудиторська група із завдання для групи може звернутися до аудитора компонента з проханням виконати додаткові процедури. Якщо це неможливо, аудиторська група із завдання для групи може виконати свої власні процедури щодо фінансової інформації компонента.

Д63. Оцінка партнером аудиторської групи із завдання для групи сукупного впливу будь-яких викривлень (або ідентифікованих аудиторською групою із завдання для групи, або повідомлених аудиторами компонентів) дає йому змогу визначити, чи викривлена фінансова звітність групи в цілому.

### **Повідомлення інформації управлінському персоналу групи та тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи**

*Повідомлення інформації управлінському персоналу групи*  
(див. параграфи 46–48)

Д64. МСА 240 містить вимоги та рекомендації щодо повідомлення інформації про шахрайство управлінському персоналу, а в разі шахрайства управлінського персоналу – тим, кого наділено найвищими повноваженнями<sup>24</sup>.

<sup>24</sup> МСА 240, параграфи 40–42.

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

Д65. Управлінському персоналу групи може бути потрібно дотримуватися конфіденційності певної суттєвої чутливої інформації. Приклади питань, які можуть бути значними для фінансової звітності компонента і про які може не знати управлінський персонал компонента, охоплюють:

- потенційні судові справи;
- плани ліквідації матеріальних операційних активів;
- подальші події;
- значущі юридичні угоди.

*Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи (див. параграф 49)*

Д66. Питання, про які аудиторська група із завдання для групи повідомляє тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи, можуть включати питання, про які аудиторську групу із завдання для групи повідомили аудитори компонентів та які, за судженням аудиторської групи із завдання для групи, є значущими для відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи, може відбуватися на різних етапах аудиту групи. Наприклад, питання, зазначені в параграфі 49 а–б, можуть повідомлятися тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи, після того як аудиторська група із завдання для групи визначить роботу, яку слід виконати щодо фінансової інформації компонентів. З іншого боку, питання, зазначені в параграфі 49 в, можуть повідомлятися наприкінці аудиту, а питання, наведені в параграфі 49 г–г, можуть повідомлятися тоді, коли вони виникають.



## Додаток 1

(див. параграф Д19)

### **Приклад умовно-позитивного висновку, коли аудиторська група із завдання для групи не в змозі отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, на яких має ґрунтуватися аудиторська думка про групу**

У цьому прикладі аудиторська група із завдання для групи не в змозі отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо значущого компонента, який обліковується за методом участі в капіталі (визнаного в звіті про фінансовий стан у сумі 15 млн дол. США, що відображає загальні активи сумою 60 млн дол.), оскільки аудиторська група із завдання для групи не мала доступу до облікових записів, управлінського персоналу або аудитора компонента.

Аудиторська група із завдання для групи ознайомила з перевіреною аудиторами фінансовою звітністю компонента станом на 31 грудня 20X1 р. разом з аудиторським звітом про цю звітність та розглянула відповідну фінансову інформацію, яку має управлінський персонал групи щодо цього компонента.

За судженням партнера із завдання для групи, вплив цієї неспроможності отримати достатні та прийнятні аудиторські докази на фінансову звітність групи є суттєвим, але не всеохоплюючим.

### **ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

[Відповідний адресат]

#### **Звіт щодо консолідованої фінансової звітності<sup>1</sup>**

Ми провели аудит консолідованої фінансової звітності компанії ABC та її дочірніх підприємств, що додається, яка включає консолідований звіт про фінансовий стан компанії станом на 31 грудня 20X1 р., консолідований звіт про сукупні прибутки та збитки, звіт про зміни в акціонерному капіталі, звіт про рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

*Відповідальність управлінського персоналу<sup>2</sup> за консолідовану фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання й достовірне подання цієї консолідованої фінансової звітності відповідно до

<sup>1</sup> Підзаголовок «Звіт щодо консолідованої фінансової звітності» не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок «Звіт щодо інших вимог законодавчих та нормативних актів».

<sup>2</sup> Або інший термін, прийнятний у контексті правової бази в певній юрисдикції.

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

Міжнародних стандартів фінансової звітності<sup>3</sup> та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання консолідованої фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

*Відповідальність аудитора*

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо цієї консолідованої фінансової звітності на основі результатів проведеного нами аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що консолідована фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриттів у консолідованій фінансовій звітності. Відбір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень консолідованої фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання<sup>4</sup> суб'єктом господарювання консолідованої фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>5</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаних облікових політик, прийнятність облікових оцінок, виконаних управлінським персоналом, та оцінку загального подання консолідованої фінансової звітності.

<sup>3</sup> Залежно від обставин цю фразу можна формулювати так: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання та подання консолідованої фінансової звітності, яка справедливо і достовірно відображає стан компанії відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності».

<sup>4</sup> У випадку, зазначеному у виносці 3, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання консолідованої фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання».

<sup>5</sup> За обставин, коли аудитор також несе відповідальність за висловлення думки про ефективність внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом консолідованої фінансової звітності, цю фразу можна сформулювати так: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання консолідованої фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам». У випадку, якого стосується виноска 3, фразу можна сформулювати так: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання консолідованої фінансової звітності, яка справедливо та достовірно відображає стан компанії, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам».

## ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ (ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

Ми вважаємо, що отримали достатні та прийнятні аудиторські докази для висловлення умовно-позитивної думки.

### *Причини умовно-позитивної думки*

Інвестиції компанії ABC у компанію XYZ, закордонне асоційоване підприємство, придбане протягом року, яке обліковується за методом участі в капіталі, відображені в консолідованому звіті про фінансовий стан компанії на 31 грудня 20X1 р. у сумі 15 млн дол. США, а частка компанії ABC у чистому прибутку компанії XYZ у сумі 1 млн дол. США включена в консолідований звіт про сукупні прибутки та збитки за рік, що минув на зазначену дату. Ми не змогли отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо балансової вартості інвестицій компанії ABC у компанію XYZ станом на 31 грудня 20X1 р. і частки компанії ABC у чистому прибутку компанії XYZ за рік, що минув на зазначену дату, оскільки нам відмовили в доступі до фінансової інформації, управлінського персоналу та аудиторів компанії XYZ. Отже, ми не змогли визначити, чи необхідні будь-які коригування цих сум.

### *Умовно-позитивна думка*

На нашу думку, за винятком можливого впливу питань, викладених у параграфі «Причини умовно-позитивної думки», консолідована фінансова звітність подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або «справедливо та достовірно відображає») фінансовий стан компанії ABC та її дочірніх підприємств на 31 грудня 20X1 р., а також її фінансові результати та рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

### **Звіт щодо дотримання вимог інших законодавчих та нормативних актів**

[Форма та зміст цього розділу аудиторського звіту залежать від характеру іншої відповідальності аудитора за надання звіту.]

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

Якщо, за судженням партнера із завдання для групи, вплив неспроможності отримати достатні та прийнятні аудиторські докази на фінансову звітність групи є суттєвим і всеохоплюючим, партнер із завдання для групи повинен відмовитися від висловлення думки відповідно до МСА 705.

## Додаток 2

(див. параграф Д23)

### **Приклади питань, розуміння яких отримує аудиторська група із завдання для групи**

Наведені нижче приклади охоплюють широке коло питань, проте не всі питання стосуються завдання з аудиту групи, і перелік питань не є вичерпним.

Заходи контролю на рівні групи

1. Заходи контролю на рівні групи можуть бути поєднанням:
  - регулярних зустрічей управлінського персоналу групи та компонентів для обговорення питань розвитку бізнесу й огляду результатів діяльності;
  - моніторингу діяльності та фінансових результатів компонентів, включаючи практику регулярної звітності, що дає змогу управлінському персоналу групи здійснювати моніторинг результатів діяльності компонентів порівняно з бюджетами та вживати відповідних заходів;
  - процесу оцінки ризиків управлінським персоналом групи, тобто процесу ідентифікації, аналізу й управління діловими ризиками, включаючи ризик шахрайства, які можуть призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності групи;
  - моніторингу, контролю, звірки та виключення внутрішньогрупових операцій і нереалізованих прибутків, а також внутрішньогрупових залишків на рахунках на рівні групи;
  - процесу моніторингу своєчасності та оцінки правильності й повноти фінансової інформації, отриманої від компонентів;
  - централізованої системи ІТ, що контролюється однаковими загальними заходами контролю ІТ для всієї або частини групи;
  - діяльності з контролю в системі ІТ, яка є загальною для всіх або деяких компонентів;
  - моніторингу заходів контролю, включаючи діяльність відділу внутрішнього аудиту та програм самооцінки;
  - послідовних політик і процедур, включаючи керівництво із процедур фінансової звітності групи;
  - програм на рівні групи, наприклад кодексу поведінки або програм попередження шахрайства;

## ОСОБЛИВИ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ (ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

- заходів із призначення повноважень і відповідальності управлінському персоналу компонентів.
2. Відділ внутрішнього аудиту можна вважати частиною заходів контролю на рівні групи, якщо, наприклад, функція внутрішнього аудиту централізована. У МСА 610<sup>1</sup> розглядається оцінка аудиторською групою із завдання для групи компетентності та об'єктивності внутрішніх аудиторів, якщо вона планує використати їх роботу.

### Процес консолідації

3. Розуміння аудиторською групою із завдання для групи процесу консолідації може включати наведені далі питання.

Питання, пов'язані із застосовною концептуальною основою фінансової звітності:

- ступінь розуміння управлінським персоналом компонентів застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
- процес ідентифікації та обліку компонентів відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
- процес ідентифікації звітних сегментів для звітності за сегментами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
- процес ідентифікації відносин пов'язаних сторін та операцій з ними для звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
- облікові політики, які застосовуються до фінансової звітності групи, зміни в них порівняно з попереднім фінансовим роком та зміни, які є наслідками нових або переглянутих стандартів згідно із застосовною концептуальною основою фінансової звітності;
- процедури підходу до компонентів, фінансовий рік яких закінчується на дату, що відрізняється від дати закінчення фінансового року групи.

Питання, які належать до процесу консолідації:

- процес, який застосовує управлінський персонал групи для отримання розуміння облікових політик, використаних компонентами, та, якщо це прийнятно, для забезпечення використання однакових облікових політик при складанні фінансової інформації компонентів для фінансової звітності групи, а також ідентифікації та коригувань відмінностей облікових політик, якщо це необхідно, з огляду на застосовну концептуальну основу фінансової звітності. Однакова облікова політика – це конкретні принципи,

<sup>1</sup> МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», параграф 9.

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

основи, домовленості, правила та практики, застосовані групою, виходячи із застосовної концептуальної основи фінансової звітності, які використовують компоненти для послідовного відображення в звітності подібних операцій. Ці політики зазвичай викладено в керівництві з процедур фінансової звітності та в пакеті звітності, наданих управлінським персоналом групи;

- процес управлінського персоналу групи для забезпечення повноти, точності та своєчасності фінансової звітності компонентів з метою консолідації;
- процес перерахунку фінансової інформації закордонних компонентів у валюту фінансової звітності групи;
- як організовано ІТ з метою консолідації, включаючи ручні та автоматизовані етапи процесу, а також ручні й автоматизовані заходи контролю на різних етапах процесу консолідації;
- процес отримання інформації про подальші події управлінським персоналом групи.

Питання, які належать до коригувань з консолідації:

- процес запису коригувань із консолідації, включаючи складання, санкціонування й обробку відповідних журнальних записів, а також досвід персоналу, що відповідає за консолідацію;
- коригування із консолідації, які вимагаються застосовною концептуальною основою фінансової звітності;
- комерційне обґрунтування подій та операцій, що призвели до коригувань із консолідації;
- частота, характер та обсяг операцій між компонентами;
- процедури моніторингу, контролю, звірки і вилучення внутрішньогрупових операцій та нереалізованих прибутків, а також внутрішньогрупових залишків на рахунках;
- заходи, вжиті для отримання справедливої вартості придбаних активів і зобов'язань, процедури амортизації гудвілу (якщо застосовуються) та перевірка на зменшення корисності гудвілу відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
- домовленості з власником контрольного пакету акцій або часток меншості щодо збитків, понесених компонентом (наприклад, зобов'язання міноритарних акціонерів компенсувати такі збитки).

### Додаток 3

(див. параграф Д30)

#### **Приклади умов або подій, що можуть свідчити про ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності групи**

Надані приклади охоплюють широкий спектр умов або подій, проте не всі умови або події стосуються завдання з аудиту групи, а перелік прикладів не є повним.

- Складна структура групи, особливо якщо часто відбуваються придбання, вибуття чи реорганізації.
- Незадовільні структури корпоративного управління, включаючи процеси прийняття рішень, що не є прозорими.
- Відсутність або неефективність заходів контролю на рівні групи, включаючи недостовірну управлінську інформацію групи щодо моніторингу операцій компонентів та їх результатів.
- Компоненти, які провадять діяльність у закордонних юрисдикціях та на яких можуть впливати такі чинники, як незвичайне втручання держави в такі аспекти, як торговельна та фінансова політика, або обмеження щодо перерахунків валюти та дивідендів, а також коливання курсів валюти.
- Комерційна діяльність компонентів, що передбачає високий ризик, наприклад довгострокові контракти або продаж та купівля інноваційних чи складних фінансових інструментів.
- Невизначеність щодо того, яку фінансову інформацію компонентів потрібно включати у фінансову звітність групи відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, наприклад, чи існують будь-які суб'єкти господарювання спеціального призначення або будь-які суб'єкти господарювання, що не ведуть торгової діяльності, та чи потрібно їх включати.
- Незвичайні відносини та операції з пов'язаними сторонами.
- Наявність у минулому залишків на внутрішньогрупових рахунках, що не були визначені або не узгоджувалися під час консолідації.
- Наявність складних операцій, які обліковують у кількох компонентах.
- Застосування компонентами облікових політик, що відрізняються від облікових політик, застосованих до фінансової звітності групи.
- Компоненти з різними датами закінчення року, що може використовуватися для маніпуляцій з визначенням часу операцій.

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

- Наявність у минулому несанкціонованих або неповних коригувань із консолідації.
- Агресивне податкове планування в групі або значні операції з грошовими коштами у суб'єктів господарювання в країнах з низькими податками.
- Часті зміни аудиторів, які виконують аудит фінансової звітності компонентів.



## Додаток 4

(див. параграф Д35)

### Приклади підтверджень аудитора компонента

Наведене нижче не є стандартним листом. Підтвердження можуть варіюватися залежно від аудиторів компонента та змінюватися в часі.

Підтвердження часто отримуються до початку роботи щодо фінансової інформації компонента.

[Фірмовий бланк аудитора компонента]

[Дата]

[Партнеру групи із завдання]

Цей лист надається у зв'язку з аудитом фінансової звітності групи [назва материнського підприємства] за рік, що закінчився [дата], з метою висловлення думки, чи відображає фінансова звітність групи достовірно в усіх суттєвих аспектах (або подає справедливо та достовірно) фінансовий стан групи станом на [дата], її фінансові результати і рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності].

Ми підтверджуємо отримання Ваших інструкцій, від [дата], які пропонують нам виконати вказану роботу щодо фінансової інформації [назва компонента] за рік, що закінчився [дата].

Ми підтверджуємо, що:

1. Ми зможемо виконати Ваші інструкції. / Ми повідомляємо, що не зможемо виконати такі інструкції [вказати інструкції] з таких причин [вказати причини].
2. Інструкції є зрозумілими і ми розуміємо їх. / Ми були б вдячні, якби Ви могли уточнити такі інструкції [вказати інструкції].
3. Ми будемо співпрацювати з Вами та надамо Вам доступ до відповідної аудиторської документації.

Ми визнаємо, що:

1. Фінансова інформація [назва компонента] буде включена до складу фінансової звітності групи [назва материнського підприємства].
2. Ви можете вважати за потрібне взяти участь у роботі, яку ми виконуємо на Ваше прохання, щодо фінансової інформації [назва компонента] за рік, що закінчився [дата].
3. Ви маєте намір оцінити нашу роботу та використати її, якщо вона буде прийнятною, для аудиту фінансової звітності групи [назва материнського підприємства].

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

У зв'язку з роботою, яку ми виконаємо щодо фінансової інформації [назва компонента], [описати компонент, наприклад дочірнє підприємство, яке повністю належить материнському підприємству, дочірнє підприємство, спільне підприємство, об'єкт інвестування, який обліковується за методом участі в капіталі або за методом собівартості] материнського підприємства [назва материнського підприємства], ми підтверджуємо таке:

1. Ми розуміємо [зазначити відповідні етичні вимоги] достатньою мірою для виконання наших обов'язків під час аудиту фінансової звітності групи, та виконуватимемо їх. Зокрема, ми незалежні від [назва материнського підприємства] та інших компонентів групи згідно з вимогами [зазначити застосовні етичні вимоги] та дотримуємося застосовних вимог [посилання на правила], встановлених [назва регуляторного органу].
2. Ми розуміємо Міжнародні стандарти аудиту та [навести інші національні стандарти, застосовні до аудиту фінансової звітності групи] достатньою мірою для виконання наших обов'язків під час аудиту фінансової звітності групи і виконаємо роботу щодо фінансової інформації [назва компонента] за рік, що закінчився [дата], відповідно до цих стандартів.
3. Ми маємо спеціальні навички (наприклад, знання цієї галузі), необхідні для виконання роботи щодо фінансової інформації конкретного компонента.
4. Ми розуміємо [зазначити застосовну концептуальну основу фінансової звітності або керівництво із процедур фінансової звітності групи] достатньою мірою для виконання наших обов'язків під час аудиту фінансової звітності групи.

Ми повідомлятимемо Вам про будь-які зміни у наведених вище поясненнях протягом нашої роботи щодо фінансової інформації [назва компонента].

[Підпис аудитора]

[Дата]

[Адреса аудитора]

## Додаток 5

(див. параграф Д58)

### **Обов'язкові та додаткові питання, включені в лист-інструкцію аудиторської групи із завдання для групи**

*Питання, про які потрібно повідомляти аудитору компонента відповідно до вимог цього МСА, виділено курсивом.*

Питання, що стосуються планування роботи аудитора компонента:

- *прохання до аудитора компонента, який знає контекст, в якому аудиторська група із завдання для групи використовуватиме роботу аудитора компонента, підтвердити, що аудитор компонента співпрацюватиме з аудиторською групою із завдання для групи;*
- графік завершення аудиту;
- дати запланованих відвідувань управлінським персоналом групи та аудиторською групою із завдання для групи, а також дати запланованих зустрічей з управлінським персоналом компонента і аудитором компонента;
- перелік основних контактних осіб;
- *робота, яку має виконати аудитор компонента, як використовуватиметься ця робота і домовленості про координацію роботи на початковому етапі та під час аудиту, включаючи заплановану участь аудиторської групи із завдання для групи в роботі аудитора компонента;*
- *етичні вимоги, що стосуються аудиту групи, зокрема вимоги незалежності;*
- *у разі аудиту або огляду фінансової інформації компонента суттєвість компонента (та, якщо це доцільно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації) і поріг, вищим від якого викривлення не можна вважати безсумнівно незначними для фінансової звітності групи;*
- *перелік пов'язаних сторін, складений управлінським персоналом групи, та будь-яких інших пов'язаних сторін, про які відомо групі, а також прохання до аудитора компонента своєчасно повідомляти аудиторській групі із завдання для групи про пов'язані сторони, які раніше не були ідентифіковані управлінським персоналом групи або аудиторською групою із завдання для групи;*
- робота, яку необхідно виконати щодо внутрішньогрупових операцій і нереалізованих прибутків, а також внутрішньогрупових залишків на рахунках;

ОСОБЛИВИ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

- керівництво з іншої відповідальності за обов'язкову звітність, наприклад звітність про твердження управлінського персоналу групи щодо ефективності внутрішнього контролю;
- якщо ймовірна різниця в часі між завершенням роботи щодо фінансової інформації компонентів та висновком аудиторської групи із завдання для групи щодо фінансової звітності групи, конкретні інструкції з огляду подальших подій.

Питання, що стосуються проведення роботи аудитором компонента:

- результати тестів аудиторською групою із завдання для групи діяльності з контролю системи обробки, яка є загальною для всіх або кількох компонентів, та тести процедур контролю, які має виконати аудитор компонента;
- *ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства чи помилки, що стосуються роботи аудитора компонента, і прохання до аудитора компонента своєчасно повідомляти аудиторській групі із завдання для групи про будь-які інші значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства чи помилки, що їх було ідентифіковано в компоненті, та дії аудитора компонента у відповідь на такі ризики;*
- результати відділу внутрішнього аудиту, що ґрунтуються на роботі, виконаній щодо процедур контролю в компонентах або доречних компонентах;
- прохання своєчасно повідомляти про аудиторські докази, отримані внаслідок виконання роботи щодо фінансової інформації компонентів, які суперечать аудиторським доказам, на яких первісно аудиторська група із завдання для групи ґрунтувала оцінку ризиків, виконану на рівні групи;
- прохання письмово пояснювати дотримання управлінським персоналом компонента застосовної концептуальної основи фінансової звітності або констатація того, що розкрито інформацію про відмінності між обліковими політиками, застосованими до фінансової інформації компонента, та обліковими політиками, застосованими до фінансової звітності групи;
- питання, які має документувати аудитор компонента.

Інша інформація

- прохання, щоб аудиторській групі із завдання для групи своєчасно повідомляли:
  - суттєві питання обліку, фінансової звітності та аудиту, включаючи облікові оцінки і відповідні судження;
  - питання, що стосуються безперервності діяльності компонента;
  - питання, пов'язані із судовим процесом і позовами;

ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ  
(ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

- суттєві недоліки процедур контролю, які привернули увагу аудитора компонента під час виконання роботи щодо фінансової інформації компонента, та інформація, що вказує на існування шахрайства;
- прохання якнайшвидше інформувати аудиторську групу із завдання для групи про будь-які значні чи незвичайні події;
- *прохання надавати аудиторській групі із завдання для групи інформацію з питань, наведених у параграфі 41, коли робота щодо фінансової інформації компонента завершується.*

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 610**  
**«ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ВНУТРІШНІХ**  
**АУДИТОРІВ»**

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше)\*

**ЗМІСТ**

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1–2
Відносини між підрозділом внутрішнього аудиту та зовнішнім аудитором . . . . .	3–4
Дата набрання чинності . . . . .	5
<b>Мета</b> . . . . .	6
<b>Визначення</b> . . . . .	7
<b>Вимоги</b>	
Визначення доцільності та обсягу використання роботи внутрішніх аудиторів . . . . .	8–10
Використання конкретної роботи внутрішніх аудиторів . . . . .	11–12
Документація . . . . .	13
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	Д1–Д2
Цілі підрозділу внутрішнього аудиту . . . . .	Д3
Визначення доцільності та обсягу використання роботи внутрішніх аудиторів . . . . .	Д4–Д5
Використання конкретної роботи внутрішніх аудиторів. . . . .	Д6

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

\* Відповідні зміни в цьому МСА внаслідок видання МСА 610 (переглянутого) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» наберуть чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 р. або пізніше.

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. У цьому Міжнародному стандарті аудиту (МСА) йдеться про відповідальність зовнішнього аудитора за роботу внутрішніх аудиторів, якщо зовнішній аудитор визначив відповідно до МСА 315<sup>1</sup>, що діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, ймовірно, є доречною для аудиту (див. параграфи Д1–Д2).
2. Цей МСА не стосується випадків, коли окремі внутрішні аудитори надають безпосередню допомогу зовнішньому аудитору при здійсненні аудиторських процедур.

### Відносини між підрозділом внутрішнього аудиту та зовнішнім аудитором

3. Цілі підрозділу внутрішнього аудиту визначаються управлінським персоналом і, якщо це застосовно, тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Незважаючи на те що цілі підрозділу внутрішнього аудиту та зовнішнього аудитора різні, деякі способи, за допомогою яких підрозділ внутрішнього аудиту і зовнішній аудитор досягають своїх відповідних цілей, можуть бути подібними (див. параграф Д3).
4. Незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності підрозділу внутрішнього аудиту він не може досягнути такого ступеня незалежності від суб'єкта господарювання, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні ним думки щодо фінансової звітності. Зовнішній аудитор несе виняткову відповідальність за висловлену аудиторську думку, і ця відповідальність не зменшується при використанні ним роботи внутрішніх аудиторів.

### Дата набрання чинності

5. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### Мета

6. Цілі зовнішнього аудитора, якщо суб'єкт господарювання має підрозділ внутрішнього аудиту, діяльність якого зовнішній аудитор визначив як, ймовірно, доречну для аудиту, такі:
  - а) визначити доцільність і обсяг використання конкретної роботи внутрішніх аудиторів; та
  - б) при використанні конкретної роботи внутрішніх аудиторів визначити, чи є робота достатньою для цілей аудиту.

<sup>1</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

## **Визначення**

7. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:
- а) діяльність внутрішнього аудиту – діяльність з оцінки, яка організована як підрозділ суб'єкта господарювання або надається йому як послуга. Її функції охоплюють серед іншого перевірку, оцінку та моніторинг адекватності й ефективності внутрішнього контролю;
  - б) внутрішні аудитори – особи, обов'язком яких є виконання функцій підрозділу внутрішнього аудиту. Внутрішні аудитори можуть працювати у структурному підрозділі внутрішнього аудиту або подібному підрозділі.

## **Вимоги**

### **Визначення доцільності та обсягу використання роботи внутрішніх аудиторів**

8. Зовнішній аудитор повинен визначити:
- а) чи існує ймовірність, що робота внутрішніх аудиторів є достатньою для цілей аудиту; та
  - б) якщо це так, – планований вплив роботи внутрішніх аудиторів на характер, час і обсяг процедур зовнішнього аудитора.
9. При визначенні того, чи існує ймовірність, що робота внутрішніх аудиторів є достатньою для цілей аудиту, зовнішній аудитор повинен оцінити:
- а) об'єктивність підрозділу внутрішнього аудиту;
  - б) технічну компетентність внутрішніх аудиторів;
  - в) чи існує ймовірність, що робота внутрішніх аудиторів здійснюється із належною професійною ретельністю; та
  - г) чи існує ймовірність ефективного обміну інформацією між внутрішніми аудиторами та зовнішнім аудитором (див. параграф Д4).
10. При визначенні планованого впливу роботи внутрішніх аудиторів на характер, час або обсяг процедур зовнішнього аудитора зовнішній аудитор повинен розглянути:
- а) характер і обсяг конкретної роботи, яка виконана або має бути виконана внутрішніми аудиторами;
  - б) оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні твердження для певних класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації; та



- в) ступінь суб'єктивності, що припускається при оцінці аудиторських доказів, зібраних внутрішніми аудиторами для підтримки відповідних тверджень (див. параграф Д5).

### **Використання конкретної роботи внутрішніх аудиторів**

- 11. З метою використання конкретної роботи внутрішніх аудиторів зовнішній аудитор повинен оцінити та виконати аудиторські процедури щодо цієї роботи, щоб визначити її достатність для цілей зовнішнього аудитора (див. параграф Д6).
- 12. З метою визначення достатності конкретної роботи, виконаної внутрішніми аудиторами, для цілей зовнішнього аудитора зовнішній аудитор повинен оцінити:
  - а) чи виконана робота внутрішніми аудиторами, які мають відповідну технічну підготовку і професіоналізм;
  - б) чи належно здійснювалися нагляд, огляд і документування роботи;
  - в) чи отримані достатні аудиторські докази, що уможливають надання обґрунтованих висновків внутрішніми аудиторами;
  - г) чи досягнуто висновків, що є прийнятними за конкретних обставин, та чи відповідають будь-які звіти, складені внутрішніми аудиторами, результатам виконаної роботи; і
  - г) чи розглянуто належно будь-які винятки або незвичайні питання, виявлені внутрішніми аудиторами.

### **Документація**

- 13. При використанні конкретної роботи внутрішніх аудиторів зовнішній аудитор повинен включити в аудиторську документацію висновки, досягнуті щодо оцінки достатності роботи внутрішніх аудиторів, та аудиторські процедури, виконані зовнішнім аудитором щодо цієї роботи відповідно до параграфа 11<sup>2</sup>.

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

### **Сфера застосування цього МСА (див. параграф 1)**

- Д1. Як зазначено в МСА 315<sup>3</sup>, діяльність підрозділу внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання, ймовірно, є доречною для аудиту, якщо характер відповідальності та діяльність підрозділу внутрішнього аудиту пов'язані з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання і аудитор має намір використовувати роботу внутрішніх аудиторів для модифікування

<sup>2</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграфи 8–11 та Д6.

<sup>3</sup> МСА 315, параграф Д101.

характеру або часу чи зменшення обсягу аудиторських процедур, які треба виконати.

Д2. Здійснення процедур відповідно до цього МСА може змусити зовнішнього аудитора переглянути свою оцінку ризиків суттєвого викривлення. Як наслідок це може вплинути на визначення зовнішнім аудитором доречності діяльності підрозділу внутрішнього аудиту для аудиту. Зовнішній аудитор також може вирішити в інших випадках не використовувати роботу внутрішніх аудиторів, щоб уникнути впливу на характер, час або обсяг процедур зовнішнього аудитора. За таких обставин подальше застосування зовнішнім аудитором цього МСА може бути непотрібним.

### **Цілі підрозділу внутрішнього аудиту (див. параграф 3)**

Д3. Цілі підрозділів внутрішнього аудиту широко варіюються і залежать від розміру та структури суб'єкта господарювання, вимог управлінського персоналу і, якщо це застосовно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Діяльність підрозділу внутрішнього аудиту може включати одну або більше таких складових:

- Моніторинг внутрішнього контролю. Підрозділу внутрішнього аудиту можуть доручати конкретну відповідальність за огляд заходів контролю, моніторинг їх функціонування та надання рекомендацій з їх удосконалення.
- Перевірка фінансової та операційної інформації. Підрозділу внутрішнього аудиту можуть доручати огляд засобів, які використовуються для ідентифікації, виміру, класифікації цієї інформації, складання звітності про неї та конкретний запит щодо окремих статей, включаючи детальне тестування операцій, залишків на рахунках і процедур.
- Огляд операційної діяльності. Підрозділу внутрішнього аудиту можуть доручати огляд економічності, ефективності та результативності операційної діяльності, включаючи нефінансову діяльність суб'єкта господарювання.
- Огляд дотримання законів і нормативних актів. Підрозділу внутрішнього аудиту можуть доручати огляд дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог, а також політики і директив управлінського персоналу та інших внутрішніх вимог.
- Управління ризиками. Підрозділ внутрішнього аудиту може надавати допомогу організації через ідентифікацію та оцінку значної доступності ризику та поліпшення управління ризиками і системами контролю.

- Управління. Підрозділ внутрішнього аудиту може оцінювати процес управління у контексті досягнення цілей з етики і системи цінностей, управління результатами діяльності та підзвітності, повідомлення інформації про ризик і контроль відповідним підрозділам організації та ефективності взаємодії між тими, кого наділено найвищими повноваженнями, зовнішніми і внутрішніми аудиторами та управлінським персоналом.

### **Визначення доцільності та обсягу використання роботи внутрішніх аудиторів**

*Чи існує ймовірність, що робота внутрішніх аудиторів є достатньою для цілей аудиту (див. параграф 9)*

Д4. На визначення зовнішнім аудитором імовірності того, що робота внутрішніх аудиторів є достатньою для цілей аудиту, можуть впливати такі чинники:

Об'єктивність:

- статус підрозділу внутрішнього аудиту у суб'єкта господарювання і вплив цього статусу на спроможність внутрішніх аудиторів бути об'єктивними;
- чи звітує підрозділ внутрішнього аудиту перед тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або посадовою особою, що має відповідні повноваження, та чи мають внутрішні аудитори безпосередній доступ до тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
- чи не мають внутрішні аудитори будь-яких суперечливих повноважень;
- чи здійснюють ті, кого наділено найвищими повноваженнями, нагляд за рішеннями про працевлаштування, що стосуються підрозділу внутрішнього аудиту;
- чи існують будь-які перешкоди або обмеження, що накладаються на діяльність підрозділу внутрішнього аудиту управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- чи діє управлінський персонал на основі рекомендацій підрозділу внутрішнього аудиту та якою мірою і чим ці дії підтверджуються.

Технічна компетентність:

- чи є внутрішні аудитори членами відповідних професійних органів;
- чи виконується робота особами, які як внутрішні аудитори мають відповідну технічну підготовку і професіоналізм;

## ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ

- чи є встановлені політики працевлаштування і професійної підготовки внутрішніх аудиторів.

Належна професійна ретельність:

- чи належно здійснюється планування, нагляд, огляд та документування діяльності підрозділу внутрішнього аудиту;
- наявність і достатність відповідних посібників з аудиту або інших подібних документів, робочих програм та внутрішньої аудиторської документації.

Обмін інформацією

Обмін інформацією між зовнішнім аудитором та внутрішніми аудиторами може бути найбільш ефективним у тому разі, якщо внутрішні аудитори вільно обмінюються інформацією із зовнішніми аудиторами і:

- зустрічі відбуваються через визначені інтервали часу протягом усього періоду;
- зовнішній аудитор поінформований про відповідні внутрішні аудиторські звіти і має доступ до них та обізнаний із будь-якими суттєвими питаннями, про які стало відомо внутрішнім аудиторам і які можуть вплинути на роботу зовнішнього аудитора; та
- зовнішній аудитор інформує внутрішніх аудиторів про будь-які суттєві питання, які можуть вплинути на діяльність підрозділу внутрішнього аудиту.

*Планований вплив роботи внутрішніх аудиторів на характер, час або обсяг процедур зовнішнього аудитора (див. параграф 10)*

Д5. Якщо робота внутрішніх аудиторів є одним із чинників визначення характеру, часу та обсягу процедур зовнішнього аудитора, то бажано попередньо узгодити з внутрішніми аудиторами такі моменти:

- час цієї роботи;
- обсяг аудиту;
- суттєвість фінансової звітності в цілому (та, якщо це доцільно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації) і суттєвість результатів;
- пропоновані методи формування вибірки;
- документування виконаної роботи; та
- процедури аудиту й надання звітності.

**Використання конкретної роботи внутрішніх аудиторів** (див. параграф 11)

Д6. Характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур щодо конкретної роботи внутрішніх аудиторів залежатимуть від судження зовнішнього аудитора про ризик суттєвого викривлення, оцінки діяльності підрозділу внутрішнього аудиту та оцінки конкретної роботи внутрішніх аудиторів. Такі аудиторські процедури можуть включати:

- аудит уже перевірених внутрішніми аудиторами статей;
- перевірку інших подібних статей; та
- спостереження за виконанням процедур внутрішніми аудиторами.

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 620

### «ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ЕКСПЕРТА АУДИТОРА»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше)

#### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1–2
Відповідальність аудитора за аудиторську думку. . . . .	3
Дата набрання чинності. . . . .	4
<b>Мета</b> . . . . .	5
<b>Визначення</b> . . . . .	6
<b>Вимоги</b>	
Визначення необхідності використання роботи експерта аудитора . . . . .	7
Характер, час та обсяг аудиторських процедур . . . . .	8
Компетентність, уміння та об'єктивність експерта аудитора . . . . .	9
Отримання розуміння галузі спеціальних знань експерта аудитора . . . . .	10
Угода з експертом аудитора . . . . .	11
Оцінка достатності роботи експерта аудитора . . . . .	12–13
Посилання на експерта аудитора в аудиторському звіті . . . . .	14–15
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Визначення експерта аудитора . . . . .	Д1–Д3
Визначення необхідності використання роботи експерта аудитора. . . . .	Д4–Д9
Характер, час та обсяг аудиторських процедур. . . . .	Д10–Д13
Компетентність, уміння та об'єктивність експерта аудитора. . . . .	Д14–Д20
Отримання розуміння галузі спеціальних знань експерта аудитора. . . . .	Д21–Д22
Угода з експертом аудитора . . . . .	Д23–Д 31
Оцінка достатності роботи експерта аудитора. . . . .	Д32–Д40

## ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ЕКСПЕРТА АУДИТОРА

Посилання на експерта аудитора в аудиторському звіті. . . . . Д41–Д42

Додаток. Міркування щодо угоди між аудитором і зовнішнім експертом аудитора

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 620 «*Використання роботи експерта аудитора*» слід застосовувати разом із МСА 200 «*Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту*».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розкриває відповідальність аудитора, що стосується роботи особи або організації, які володіють спеціальними знаннями в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, і робота яких у цій галузі використовується аудитором, щоб допомогти йому отримати достатні та прийнятні аудиторські докази.
2. Цей МСА не стосується:
  - а) випадків, коли до складу аудиторської групи із завдання входить особа або група консультує особу чи організацію, яка володіє спеціальними знаннями у спеціалізованій галузі бухгалтерського обліку чи аудиту, про що йдеться в МСА 220<sup>1</sup>; або
  - б) використання аудитором роботи особи чи організації, які володіють спеціальними знаннями в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, і робота яких у цій галузі використовується суб'єктом господарювання для надання йому допомоги у складанні фінансової звітності (експерт від управлінського персоналу), про що йдеться в МСА 500<sup>2</sup>.

### Відповідальність аудитора за аудиторську думку

3. Аудитор несе виняткову відповідальність за висловлену аудиторську думку, і ця відповідальність не зменшується при використанні ним роботи експерта. Незважаючи на це, якщо аудитор, який використовує роботу експерта, дотримуючись цього МСА, дійшов висновку, що робота цього експерта достатня для цілей аудитора, він може визнати результати або висновки цього експерта прийнятними аудиторськими доказами.

### Дата набрання чинності

4. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше.

## Мета

5. Цілі аудитора такі:
  - а) визначити, чи використовувати роботу експерта аудитора; та
  - б) при використанні роботи експерта аудитора встановити, чи є ця робота достатньою для цілей аудитора.

## Визначення

6. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:

<sup>1</sup> МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», параграфи Д10, Д20–Д22.

<sup>2</sup> МСА 500 «Аудиторські докази», параграфи Д34–Д48.



- а) експерт аудитора – особа або організація, яка володіє спеціальними знаннями в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, і роботу якої у цій галузі використовує аудитор для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів. Експерт аудитора може бути або внутрішнім експертом аудитора (який є партнером<sup>3</sup> або штатним працівником, у тому числі тимчасовим працівником фірми аудитора або мережевої фірми), або зовнішнім експертом аудитора (див. параграфи Д1–Д3);
- б) спеціальні знання – навички, знання та досвід у певній галузі;
- в) експерт від управлінського персоналу – особа або організація, яка володіє спеціальними знаннями в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, і робота якої у цій галузі використовується суб'єктом господарювання, щоб допомогти йому в складанні фінансової звітності.

## Вимоги

### Визначення необхідності використання роботи експерта аудитора

- 7. Якщо спеціальні знання в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, необхідні для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, аудитор повинен визначити, чи потрібно використовувати роботу експерта аудитора (див. параграфи Д4 – Д9).

### Характер, час та обсяг аудиторських процедур

- 8. Характер, час та обсяг аудиторських процедур з урахуванням вимог параграфів 9–13 цього МСА варіюються залежно від конкретних обставин. При визначенні характеру, часу та обсягу цих процедур аудитор повинен розглянути такі питання (див. параграф Д10):
  - а) характер питання, якого стосується робота експерта;
  - б) ризики суттєвого викривлення в питанні, якого стосується робота цього експерта;
  - в) значущість роботи цього експерта у контексті аудиту;
  - г) знання та досвід аудитора стосовно попередньої роботи, виконаної цим експертом; та
  - г) чи поширюються на цього експерта політики і процедури контролю якості фірми аудитора (див. параграфи Д11–Д13).

### Компетентність, уміння та об'єктивність експерта аудитора

- 9. Аудитор повинен оцінити, чи має експерт необхідну компетентність, уміння та об'єктивність для цілей аудитора. Якщо залучено зовнішнього

<sup>3</sup> Терміни «партнер» і «фірма» слід розуміти як такі, що означають відповідні еквіваленти у державному секторі, де це доречно.

експерта аудитора, оцінка об'єктивності має включати запит щодо часток участі та стосунків, які можуть створити загрозу для об'єктивності цього експерта (див. параграфи Д14–Д20).

### **Отримання розуміння галузі спеціальних знань експерта аудитора**

10. Аудитор повинен отримати достатнє розуміння галузі спеціальних знань експерта аудитора, щоб мати змогу (див. параграфи Д21–Д22):
  - а) визначити характер, обсяг та мету роботи цього експерта для цілей аудитора; та
  - б) оцінити достатність цієї роботи для цілей аудитора.

### **Угода з експертом аудитора**

11. Аудитор повинен узгодити в письмовій формі, якщо це доцільно, з експертом аудитора такі питання (див. параграфи Д23–Д26):
  - а) характер, обсяг та цілі роботи цього експерта (див. параграф Д27);
  - б) відповідні ролі та відповідальність аудитора і цього експерта (див. параграфи Д28–Д29);
  - в) характер, час та обсяг повідомлень між аудитором і цим експертом, включаючи форму будь-якого звіту, який має надати цей експерт; та (див. параграф Д30)
  - г) необхідність дотримання експертом аудитора вимог до конфіденційності (див. параграф Д31).

### **Оцінка достатності роботи експерта аудитора**

12. Аудитор оцінює достатність роботи експерта аудитора для цілей аудитора, включаючи (див. параграф Д32):
  - а) відповідність і обґрунтованість результатів або висновків цього експерта та їх узгодженість з іншими аудиторськими доказами (див. параграфи Д33–Д34);
  - б) якщо робота цього експерта охоплює використання значущих припущень і методів, доречність та обґрунтованість цих припущень і методів за певних обставин (див. параграфи Д35–Д37); та
  - в) якщо робота цього експерта охоплює використання первинних даних, що є значущими для роботи цього експерта, доречність, повноту і точність цих первинних даних (див. параграфи Д38–Д39).
13. Якщо аудитор визначає, що робота експерта аудитора не є достатньою для цілей аудитора, він повинен (див. параграф Д40):
  - а) узгодити з цим експертом характер та обсяг подальшої роботи, яку має виконати цей експерт; або

- б) виконати додаткові аудиторські процедури, що є прийнятними за певних обставин.

### **Посилання на експерта аудитора в аудиторському звіті**

14. Аудитор не повинен посилатися на роботу експерта аудитора в аудиторському звіті, що містить немодифіковану думку, якщо це не вимагається законом або нормативним актом. Якщо таке посилання вимагається законом або нормативним актом, аудитор повинен зазначити в аудиторському звіті, що це посилання не зменшує відповідальності аудитора за аудиторську думку (див. параграф Д41).
15. Якщо аудитор робить посилання на роботу свого експерта в аудиторському звіті, оскільки таке посилання є доречним для розуміння модифікації аудиторської думки, він повинен зазначити в аудиторському звіті, що таке посилання не зменшує відповідальності аудитора за цю думку (див. параграф Д42).

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

### **Визначення експерта аудитора (див. параграф 6 а)**

- Д1. Спеціальні знання в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік та аудит, можуть охоплювати спеціальні знання, що стосуються таких питань, як, наприклад:
- оцінка комплексних фінансових інструментів, землі та основних засобів, коштовностей, творів мистецтва, предметів антикваріату, нематеріальних активів, придбаних активів та прийнятих зобов'язань в об'єднаннях бізнесу і активів, корисність яких могла зменшитися;
  - актуарний розрахунок зобов'язань, пов'язаних зі страховими контрактами або програмами виплат працівникам;
  - попередня оцінка запасів нафти і газу;
  - оцінка відповідальності за охорону довкілля та витрат на очищення забрудненої території;
  - тлумачення контрактів, законів і нормативних актів;
  - аналіз складних або незвичайних питань, пов'язаних із дотриманням податкового законодавства.
- Д2. У багатьох випадках розмежування між спеціальними знаннями у сфері бухгалтерського обліку або аудиту та спеціальними знаннями в іншій галузі буде зрозумілим навіть у тому разі, якщо воно охоплює спеціалізовану сферу бухгалтерського обліку або аудиту. Наприклад,

особу зі спеціальними знаннями у сфері застосування методів бухгалтерського обліку відстроченого податку на прибуток часто можна легко відрізнити від експерта у галузі податкового законодавства. Перша не є експертом для цілей цього МСА, оскільки має бухгалтерський досвід; друга є експертом для цілей цього МСА, оскільки має правовий досвід. Подібні розмежування можна також робити в інших сферах, наприклад між спеціальними знаннями у галузі методів бухгалтерського обліку, фінансових інструментів та спеціальними знаннями у галузі комплексного моделювання з метою оцінки фінансових інструментів. Проте в деяких випадках, зокрема тих, що пов'язані зі сферою бухгалтерського обліку або аудиту, яка розвивається, розмежування між спеціалізованими сферами бухгалтерського обліку або аудиту та спеціальними знаннями в іншій галузі буде питанням професійного судження. Застосовні професійні норми і стандарти щодо вимог до освіти і компетентності бухгалтерів та аудиторів можуть допомогти аудитору висловити це судження<sup>4</sup>.

Д3. Судження потрібно застосовувати при розгляді впливу на вимоги цього МСА того факту, що експерт аудитора може бути або особою, або організацією. Наприклад, при оцінці компетентності, вмінь та об'єктивності експерта аудитора може виявитися, що експерт є організацією, яку аудитор використовував раніше, але аудитор не має попереднього досвіду залучення індивідуального експерта, призначеного організацією для цілей певного завдання; або навпаки, аудитор може бути обізнаний з роботою індивідуального експерта, а не організації, до якої приєднався експерт. У будь-якому разі особисті якості працівника та управлінські якості організації (такі, як системи контролю якості, які впроваджує організація) можуть бути доречними для оцінки аудитора.

### **Визначення необхідності використання роботи експерта аудитора**

(див. параграф 7)

Д4. Експерт аудитора може бути необхідний для надання допомоги аудитору у виконанні одного або кількох таких завдань:

- отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи його внутрішній контроль;
- ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення;
- визначення та впровадження загальних дій у відповідь на оцінені ризики на рівні фінансового звіту;
- розробка та виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики на рівні твердження, включаючи тести засобів контролю або процедури по суті;

<sup>4</sup> Наприклад, допомогти в цьому може Міжнародний стандарт освіти (МСО) 8 «Вимоги до компетентності фахівців з аудиту».

- оцінка достатності та прийнятності аудиторських доказів, отриманих при формулюванні думки щодо фінансової звітності.
- Д5. Ризики суттєвого викривлення можуть збільшуватись, якщо спеціальні знання в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік, потрібні управлінському персоналу для складання фінансової звітності, наприклад, тому, що це може вказувати на певну складність, або тому, що управлінський персонал може не мати знань у спеціалізованій галузі. Якщо при складанні фінансової звітності управлінський персонал не має необхідних спеціальних знань, для розгляду цих ризиків можна використовувати експерта від управлінського персоналу. Відповідні засоби контролю, включаючи ті, що стосуються роботи експерта від управлінського персоналу, якщо вони є, можуть також зменшувати ризики суттєвого викривлення.
- Д6. Якщо складання фінансової звітності охоплює використання спеціальних знань в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік, аудитор, який є фахівцем у галузі бухгалтерського обліку та аудиту, може не мати необхідних спеціальних знань для проведення аудиту цієї фінансової звітності. Від партнера із завдання вимагається пересвідчитися, що аудиторська група із завдання та будь-які експерти аудитора, які не входять до складу аудиторської групи із завдання, разом мають прийнятну компетентність і вміння, потрібні для виконання завдання з аудиту<sup>5</sup>. Крім того, від аудитора вимагається з'ясувати характер, час та обсяг ресурсів, потрібних для виконання завдання<sup>6</sup>. Визначення аудитором необхідності використання роботи свого експерта і, якщо це так, коли і якою мірою, сприяє аудитору у виконанні цих вимог. У міру виконання аудиту або зміни обставин у аудитора може виникнути потреба переглянути попередні рішення про використання роботи експерта аудитора.
- Д7. Аудитор, який не є експертом у відповідній галузі, іншій, ніж бухгалтерський облік або аудит, може, проте, бути здатним отримати достатнє розуміння цієї галузі для виконання аудиту без експерта аудитора. Це розуміння може бути отримане, наприклад, через:
- досвід аудиту суб'єктів господарювання, який вимагає таких спеціальних знань при складанні їх фінансової звітності;
  - освіту або професійний розвиток у певній галузі. Це може включати офіційні курси або обговорення з особами, що мають спеціальні знання у відповідній галузі, з метою підвищення власної спроможності аудитора щодо вирішення питань у цій галузі. Таке обговорення відрізняється від консультації з експертом аудитора стосовно конкретного набору обставин, що виникли під час завдання, при яких цьому експерту надаються всі відповідні факти, які дадуть

<sup>5</sup> МСА 220, параграф 14.

<sup>6</sup> МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», параграф 8 г.

## ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ЕКСПЕРТА АУДИТОРА

йому змогу надати консультацію на основі повної інформації про певне питання<sup>7</sup>;

- обговорення з аудиторами, які виконували подібні завдання.

Д8. Проте в інших випадках аудитор може визначити, що необхідно або він може обрати використання свого експерта, щоб допомогти йому в отриманні достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Міркування при вирішенні, чи використовувати експерта аудитора, можуть включати:

- чи використовував управлінський персонал свого експерта при складанні фінансової звітності (див. параграф Д9);
- характер і значущість питання, включаючи його складність;
- ризики суттєвого викривлення в питанні;
- очікуваний характер процедур для дій у відповідь на ідентифіковані ризики, включаючи знання та досвід аудитора щодо роботи експертів стосовно цих питань та наявність альтернативних джерел аудиторських доказів.

Д9. Якщо управлінський персонал використовував свого експерта при складанні фінансової звітності, на рішення аудитора про те, чи використовувати експерта аудитора, можуть впливати також такі чинники, як:

- характер, обсяг та цілі роботи експерта від управлінського персоналу;
- чи експерт від управлінського персоналу є найнятим суб'єктом господарювання або стороною, залученою ним для надання відповідних послуг;
- міра, якою управлінський персонал може здійснювати контроль або вплив на роботу експерта від управлінського персоналу;
- компетентність і вміння експерта від управлінського персоналу;
- чи поширюються на експерта від управлінського персоналу технічні стандарти або інші професійні чи галузеві вимоги;
- будь-які заходи контролю у суб'єкта господарювання за роботою експерта від управлінського персоналу.

МСА 500<sup>8</sup> містить вимоги та керівництво стосовно впливу компетентності, вмінь та об'єктивності експертів від управлінського персоналу на достовірність аудиторських доказів.

<sup>7</sup> МСА 220, параграф Д21.

<sup>8</sup> МСА 500, параграф 8.

**Характер, час та обсяг аудиторських процедур** (див. параграф 8)

Д10. Характер, час та обсяг аудиторських процедур з урахуванням вимог параграфів 9–13 цього МСА варіюватимуться залежно від обставин. Наприклад, необхідність інших або більш поширених процедур, ніж ті, що використовувалися б в іншому випадку, зумовлена такими чинниками:

- робота експерта аудитора стосується суттєвого питання, яке охоплює суб'єктивні та комплексні судження;
- аудитор не використовував раніше роботу експерта аудитора і не має попереднього знання компетентності, вмінь та об'єктивності цього експерта;
- експерт аудитора виконує процедури, що є невід'ємною частиною аудиту, а не отримує консультації для надання рекомендацій щодо окремого питання;
- експерт є зовнішнім експертом аудитора і, отже, на нього не поширюються політики і процедури фірми стосовно контролю якості.

*Політики і процедури фірми аудитора стосовно контролю якості*  
(див. параграф 8 д)

Д11. Зовнішній експерт аудитора може бути партнером або штатним працівником, у тому числі тимчасовим штатним працівником, фірми аудитора і, отже, на нього поширюються політики і процедури контролю якості цієї фірми відповідно до МСКЯ 1<sup>9</sup> або національні вимоги, які, принаймні, такі ж суворі<sup>10</sup>. В іншому випадку внутрішній експерт аудитора може бути партнером або штатним працівником, у тому числі тимчасовим штатним працівником, мережевої фірми, яка може проводити загальноприйняті політики і процедури контролю якості з фірмою аудитора.

Д12. Зовнішній експерт аудитора не є членом аудиторської групи із завдання і на нього не поширюються політики та процедури стосовно контролю якості відповідно до МСКЯ 1<sup>11</sup>. Проте в деяких юрисдикціях закон або нормативний акт можуть вимагати, щоб зовнішній експерт аудитора розглядався як член аудиторської групи із завдання і, отже, на нього могли б поширюватися відповідні етичні вимоги, включаючи ті, що стосуються незалежності, та інші професійні вимоги, як визначено цим законом або нормативним актом.

<sup>9</sup> МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», параграф 12д.

<sup>10</sup> МСА 220, параграф 2.

<sup>11</sup> МСКЯ 1, параграф 12д.

Д13. Аудиторським групам із завдання надано право покладатися на систему контролю якості фірми, якщо інформація, надана цією фірмою або іншими сторонами, не тлумачить інше<sup>12</sup>. Ступінь цієї довіри змінюється залежно від обставин і може впливати на характер, час та обсяг процедур аудитора щодо питань, наприклад:

- Компетентність і вміння за допомогою програм працевлаштування та професійного навчання.
- Об'єктивність. На внутрішніх експертів аудитора поширюються відповідні етичні вимоги, включаючи ті, що стосуються незалежності.
- Оцінка аудитором достатності роботи експерта аудитора. Наприклад, програми професійної підготовки фірми можуть надавати внутрішнім експертам аудитора прийнятне розуміння взаємозв'язку їх спеціальних знань із процесом аудиту. Довіра до такої професійної підготовки та інших процесів фірми, таких як протоколи визначення обсягу роботи внутрішніх експертів аудитора, може впливати на характер, час та обсяг аудиторських процедур для оцінки достатності роботи експерта аудитора.
- Дотримання нормативних і законодавчих вимог за допомогою моніторингу.
- Угода з експертом аудитора.

Така довіра не зменшує відповідальності аудитора за дотримання вимог цього МСА.

### **Компетентність, уміння та об'єктивність експерта аудитора**

(див. параграф 9)

Д14. Компетентність, уміння та об'єктивність експерта аудитора є чинниками, які суттєво впливають на те, чи буде робота експерта аудитора достатньою для цілей аудитора. Компетентність стосується характеру та рівня спеціальних знань експерта аудитора. Вміння полягає в здатності експерта аудитора застосовувати цю компетентність за конкретних обставин завдання. Чинники, які впливають на вміння, можуть охоплювати, наприклад, географічне розташування та наявність часу і ресурсів. Об'єктивність стосується можливих впливів, які упередженість, конфлікт інтересів або вплив інших осіб можуть мати на професійне або ділове судження експерта аудитора.

Д15. Інформація стосовно компетентності, вмінь та об'єктивності експерта аудитора може надходити з багатьох джерел, наприклад:

- особистий досвід попередньої роботи цього експерта;

<sup>12</sup> МСА 220, параграф 4.



- обговорення з цим експертом;
- обговорення з іншими аудиторами або іншими особами, які обізнані з роботою цього експерта;
- знання кваліфікації цього експерта, членства у професійному органі або галузевій асоціації, ліцензії на практику або інших форм зовнішнього визнання;
- опубліковані документи або книги, написані цим експертом;
- політики і процедури контролю якості фірми аудитора (див. параграфи Д11–Д13).

Д16. Питання, що стосуються оцінки компетентності, вмінь та об'єктивності експерта аудитора, охоплюють визначення того, чи відповідає робота цього експерта технічним стандартам або іншим професійним чи галузевим вимогам, наприклад етичним стандартам та іншим вимогам до членства в професійній чи галузевій організації, стандартам акредитації органу, який видає ліцензії, або вимогам законодавчих і нормативних актів.

Д17. Інші питання, які можуть бути доречними, охоплюють:

- Відповідність компетентності експерта аудитора питанню, для якого використовуватиметься робота цього експерта, включаючи будь-які сфери спеціалізації у галузі діяльності цього експерта. Наприклад, певний актуарій може спеціалізуватися на страхуванні майна і страхуванні від нещасних випадків, але мати обмежені спеціальні знання у галузі пенсійних розрахунків.
- Компетентність експерта аудитора стосовно відповідних вимог бухгалтерського обліку та аудиту, наприклад знання припущень і методів, включаючи моделі, якщо прийнятно, які відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності.
- Якщо неочікувані події, зміни умов або аудиторські докази, отримані з результатів аудиторських процедур, вказують, що може бути потрібно переглянути первинну оцінку компетентності, вмінь та об'єктивності експерта аудитора у міру виконання аудиту.

Д18. Широке коло обставин може ставити під загрозу об'єктивність, наприклад загроза власного інтересу, захисту, особистих стосунків, власної оцінки та тиску. Застережні заходи можуть усунути або зменшити такі загрози і можуть бути створені зовнішніми структурами (наприклад, професія експерта аудитора, законодавчий чи нормативний акт) або умовами роботи експерта аудитора (наприклад, політики і процедури стосовно контролю якості). Можуть також бути застережні заходи, пов'язані зі специфікою завдання з аудиту.

Д19. Оцінка значущості загроз об'єктивності та потреби в застережних заходах може залежати від ролі експерта аудитора та значущості роботи експерта у сфері аудиту. Можуть бути деякі обставини, за яких застережні заходи не можуть зменшити загрози до прийнятного рівня, наприклад, якщо запропонований експерт аудитора є особою, яка відігравала значну роль у підготовці інформації, що перевіряється аудитором, тобто якщо експерт аудитора є експертом від управлінського персоналу.

Д20. При оцінці об'єктивності зовнішнього експерта аудитора може бути доречно:

- а) зробити запит до суб'єкта господарювання про будь-які відомі інтереси або стосунки, які суб'єкт господарювання має із зовнішнім експертом аудитора, що може впливати на об'єктивність аудитора;
- б) обговорити з цим експертом будь-які застосовні застережні заходи, включаючи будь-які професійні вимоги, що застосовуються до цього експерта, та оцінити, чи є застережні заходи достатніми, щоб зменшити загрози до прийнятного рівня. Інтереси та стосунки, які можуть бути доречними для обговорення з експертом аудитора, охоплюють:
  - фінансові інтереси;
  - ділові та особисті стосунки;
  - надання інших послуг експертом, у тому числі організацією, в разі, якщо зовнішній експерт є організацією.

У деяких випадках також може бути доцільним, щоб аудитор отримав письмові запевнення від зовнішнього експерта аудитора про будь-які інтереси або стосунки із суб'єктом господарювання, про якого цьому експерту відомо.

### **Отримання розуміння галузі спеціальних знань експерта аудитора**

(див. параграф 10)

Д21. Аудитор може отримати розуміння галузі спеціальних знань експерта аудитора за допомогою засобу, описаного в параграфі Д7, або через обговорення із цим експертом.

Д22. Галузь спеціальних знань експерта аудитора стосовно розуміння аудитора може охоплювати такі аспекти:

- чи має галузь спеціальних знань цього експерта сфери спеціалізації, що є доречними для аудиту (див. параграф Д17);
- чи застосовуються будь-які професійні або інші стандарти та нормативні чи законодавчі вимоги;

- які припущення та методи, включаючи моделі, якщо прийнятно, використовуються експертом аудитора та чи є вони загальноприйнятими у межах галузі спеціальних знань цього експерта і прийнятними для цілей фінансової звітності;
- характер внутрішніх та зовнішніх даних чи інформації, яку використовує експерт аудитора.

**Угода з експертом аудитора** (див. параграф 11)

Д23. Характер, обсяг та цілі роботи експерта аудитора можуть істотно варіюватись залежно від конкретних обставин, так само як відповідні ролі та відповідальність аудитора і експерта аудитора та характер, час і обсяг обміну інформацією між аудитором та експертом аудитора. Тому потрібно узгоджувати ці питання між аудитором та експертом аудитора незважаючи на те, чи є експерт зовнішнім або внутрішнім експертом аудитора.

Д24. Питання, зазначені в параграфі 8, можуть впливати на рівень деталізації та формалізації угоди між аудитором та експертом аудитора, включаючи прийнятність оформлення угоди в письмовій формі. Наприклад, наведені нижче чинники можуть означати необхідність укладання більш детальної угоди, ніж та, яку буде укладено в іншому випадку, або угоди, яку потрібно укласти в письмовій формі:

- експерт аудитора матиме доступ до чутливої або конфіденційної інформації суб'єкта господарювання;
- відповідні ролі або відповідальність аудитора та експерта аудитора є відмінними від звичайно очікуваних;
- законодавчі або нормативні вимоги застосовуються в багатьох юрисдикціях;
- питання, з яким пов'язана робота експерта аудитора, є дуже комплексним;
- аудитор раніше не використовував роботу, яку виконував цей експерт;
- більший обсяг роботи експерта аудитора та її значущість у контексті аудиту.

Д25. Угода між аудитором та зовнішнім експертом аудитора часто має форму листа-зобов'язання. В додатку перелічені питання, які аудитор може розглядати для включення в такий лист-зобов'язання або в будь-яку іншу форму угоди із зовнішнім експертом аудитора.

Д26. Якщо письмової угоди між аудитором та експертом аудитора немає, дані про угоду можна включити, наприклад:

## ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ЕКСПЕРТА АУДИТОРА

- У меморандуми планування або відповідні робочі документи, наприклад програму аудиту.
- Політики і процедури фірми аудитора. У випадку залучення внутрішнього експерта аудитора встановлені політики і процедури, які поширюються на цього експерта, можуть охоплювати певні політики і процедури, що стосуються роботи цього експерта. Обсяг документації в робочих документах аудитора залежить від характеру таких політик і процедур. Наприклад, документація може бути не потрібна в робочих документах аудитора, якщо фірма аудитора має детальні протоколи обставин, у яких використовувалася робота такого експерта.

*Характер, сфера застосування та цілі роботи* (див. параграф 11а)

Д27. Часто може бути доречним при узгодженні характеру, сфери застосування та цілей роботи експерта аудитора включати обговорення будь-яких відповідних технічних стандартів або інших професійних чи галузевих вимог, яких дотримуватиметься експерт.

*Відповідні ролі та відповідальність* (див. параграф 11 б)

Д28. Угода про відповідні ролі та відповідальність аудитора і експерта аудитора може включати таке:

- чи виконуватиме аудитор або експерт аудитора детальне тестування первинних даних;
- згоду аудитора обговорювати результати або висновки експерта аудитора із суб'єктом господарювання та іншими особами і включати деталі результатів або висновків цього експерта в основу модифікованої думки в аудиторському звіті, якщо необхідно (див. параграф Д42).
- будь-яку угоду, щоб поінформувати експерта аудитора про висновки аудитора стосовно роботи цього експерта.

*Робочі документи*

Д29. Угода про відповідні ролі та відповідальність аудитора і експерта аудитора може також включати домовленість сторін про доступ до робочих документів та їх зберігання. Якщо експерт аудитора є членом аудиторської групи із завдання, робочі документи цього експерта становлять частину аудиторської документації. Якщо сторони не домовилися про інше, робочі документи зовнішніх експертів аудитора є їх власними документами і не є частиною аудиторської документації.

*Повідомлення* (див. параграф 11 в)

Д30. Ефективне двостороннє повідомлення сприяє належному інтегруванню характеру, часу та обсягу процедур експерта аудитора в іншу роботу з

аудиту та прийнятній модифікації цілей експерта аудитора під час проведення аудиту. Наприклад, якщо робота експерта аудитора стосується висновків аудитора щодо значного ризику, можуть бути прийнятними як офіційний письмовий звіт на заключному етапі роботи цього експерта, так і усні звіти у міру виконання роботи. Ідентифікація конкретних партнерів або штатних працівників, які підтримуватимуть зв'язок з експертом аудитора, та процедур повідомлення між цим експертом і суб'єктом господарювання сприяє вчасному й ефективному повідомленню, зокрема під час виконання більших завдань.

*Конфіденційність* (див. параграф 11г)

Д31. Положення про конфіденційність відповідних етичних вимог, які застосовуються до аудитора, потрібно також застосовувати до експерта аудитора. Додаткові вимоги можуть бути встановлені законом або нормативним актом. Суб'єкта господарювання можуть також просити узгоджувати конкретні положення про конфіденційність із зовнішніми експертами аудитора.

**Оцінка достатності роботи експерта аудитора** (див. параграф 12)

Д32. Оцінка аудитором компетентності, вмінь і об'єктивності, обізнаність аудитора із галуззю спеціальних знань експерта аудитора та характером роботи, виконаної експертом аудитора, впливає на характер, час і обсяг аудиторських процедур, необхідних для того, щоб оцінити достатність роботи цього експерта для цілей аудитора.

*Результати та висновки експерта аудитора* (див. параграф 12 а)

Д33. Конкретні процедури, необхідні для того, щоб оцінити достатність роботи експерта аудитора для цілей аудитора, можуть включати:

- запити експерта аудитора;
- огляд робочих документів і звітів експерта аудитора;
- підтвердні процедури, наприклад:
  - огляд роботи експерта аудитора;
  - дослідження опублікованих даних, таких як статистичні звіти з авторитетних, достовірних джерел;
  - підтвердження доречних питань третіми сторонами;
  - виконання детальних аналітичних процедур;
  - повторне виконання розрахунків;
- обговорення з іншим експертом, який володіє відповідними спеціальними знаннями, якщо, наприклад, результати або висновки експерта аудитора не відповідають іншим аудиторським доказам;

- обговорення звіту експерта аудиторів з управлінським персоналом.
- Д34. Важливі чинники при оцінці доречності й обґрунтованості результатів або висновків експерта аудиторів у звіті або іншій формі такі:
- відображені у спосіб, що відповідає будь-яким стандартам професії або галузі спеціальних знань експерта аудиторів;
  - чітко виражені, включаючи посилання на цілі, узгоджені з аудитором, обсяг виконаної роботи та застосованих стандартів;
  - що на основі прийнятного періоду та з урахуванням наступних подій, якщо це доречно;
  - що з урахуванням будь-яких застережень, обмежень або обмежень на використання, і якщо так, чи має це наслідки для аудиторів; та
  - на основі прийнятного розгляду помилок або відхилень, з якими зіткнувся експерт аудиторів.

*Припущення, методи та джерела даних*

Припущення та методи (див. параграф 12 б)

- Д35. Якщо робота експерта аудиторів полягає в тому, щоб оцінити основні припущення та методи, включаючи моделі, якщо застосовно, використані управлінським персоналом при складанні облікової оцінки, процедури аудиторів, ймовірно, мають насамперед бути спрямовані на оцінку того, чи достатньо розглянув ці припущення та методи експерт аудиторів. Якщо робота експерта аудиторів передбачає здійснення точкової оцінки аудиторів чи діапазону аудиторів для порівняння з точковою оцінкою управлінського персоналу, аудиторські процедури можуть бути спрямовані на оцінку припущень і методів, включаючи моделі, якщо прийнятно, використані експертом аудиторів.
- Д36. У МСА 540<sup>13</sup> розглядаються припущення та методи, використані управлінським персоналом при здійсненні облікових оцінок, включаючи використання в деяких випадках високоспеціалізованих моделей, розроблених суб'єктами господарювання. Незважаючи на те що обговорення викладено у контексті отримання аудитором достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно припущень і методів управлінського персоналу, воно також може допомагати аудиторам при оцінці припущень і методів експерта аудиторів.
- Д37. Якщо робота експерта аудиторів охоплює використання суттєвих припущень і методів, чинники, важливі для оцінки аудитором цих припущень та методів, охоплюють, чи є вони:

<sup>13</sup> МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації», параграфи 8, 13 і 15.

- загальноприйнятими у галузі спеціальних знань експерта аудитора;
- такими, що відповідають вимогам застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
- залежними від використання спеціалізованих моделей; та
- такими, що відповідають вимогам управлінського персоналу, а якщо не відповідають, підстави, наслідки та відмінності цієї невідповідності.

Первинні дані, які використовує експерт аудитора (див. параграф 12 в)

Д38. Якщо робота експерта аудитора охоплює використання первинних даних, тобто є суттєвою для роботи цього експерта, і процедур, то для тестування цих даних можна використовувати:

- перевірку правильності джерела даних, включаючи отримання розуміння, та, якщо це застосовно, тестування засобів внутрішнього контролю за даними і, якщо доречно, їх передачу експерту;
- огляд даних щодо їх повноти та внутрішньої відповідності.

Д39. У багатьох випадках аудитор може тестувати первинні дані. Проте в інших випадках, якщо характер первинних даних, які використовує експерт аудитора, є високотехнічним відносно галузі знань експерта, цей експерт може тестувати первинні дані. Якщо експерт аудитора протестував первинні дані, запит до цього експерта з боку аудитора або нагляд чи огляд тестів цього експерта може бути прийнятним способом для аудитора оцінити доречність, повноту і точність цих даних.

*Недостатня робота* (див. параграф 13)

Д40. Якщо аудитор доходить висновку, що робота експерта аудитора недостатня для цілей аудитора і аудитор не може вирішити питання за допомогою додаткових процедур аудиту, яких вимагає параграф 13, що може спричинити виконання подальшої роботи як експертом, так і аудитором, або вважає необхідним залучення чи наймання іншого експерта, потрібно висловити модифіковану думку в аудиторському звіті відповідно до МСА 705, оскільки аудитор не отримав достатніх і прийнятних аудиторських доказів<sup>14</sup>.

### **Посилання на експерта аудитора в аудиторському звіті**

(див. параграфи 14–15)

Д41. У деяких випадках закон або нормативний акт вимагає посилання на роботу експерта аудитора, наприклад для цілей прозорості в державному секторі.

<sup>14</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора», параграф 6 б.

## ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ЕКСПЕРТА АУДИТОРА

Д42. Може бути прийнятно за деяких обставин робити посилання на експерта аудитора в аудиторському звіті, що містить модифіковану думку, для пояснення характеру модифікації. За таких обставин аудитору може знадобитися дозвіл експерта аудитора на здійснення такого посилання.



**Додаток**

(див. параграф Д25)

**Міркування щодо угоди між аудитором і зовнішнім експертом аудитора**

У цьому додатку перелічені питання, які аудитор може розглядати для включення в будь-яку угоду із зовнішнім експертом аудитора. Наведений перелік ілюстративний і не є вичерпним; він має бути лише рекомендацією, яка може використовуватися разом із міркуваннями, поданими в цьому МСА. Необхідність включення конкретних питань до угоди залежить від обставин завдання. Перелік може також допомогти при розгляді питань, які слід включити до угоди з внутрішнім експертом аудитора.

**Характер, обсяг і цілі роботи зовнішнього експерта аудитора:**

- характер та обсяг процедур, які повинен виконувати зовнішній експерт аудитора;
- цілі роботи зовнішнього експерта аудитора у контексті суттєвості та розгляду ризику стосовно питання, до якого має відношення робота зовнішнього експерта аудитора і, якщо це доречно, застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
- будь-які доречні технічні стандарти або інші професійні чи галузеві вимоги, яких дотримуватиметься зовнішній експерт аудитора;
- припущення та методи, включаючи моделі, якщо це застосовно, які використовуватиме зовнішній експерт аудитора, та їх статус;
- чинна дата або, якщо це застосовно, період тестування предмета перевірки роботи зовнішнього експерта аудитора і вимоги стосовно подальших дій.

**Відповідні ролі та відповідальність аудитора і зовнішнього експерта аудитора:**

- відповідні стандарти аудиту та бухгалтерського обліку, а також відповідні нормативні або законодавчі вимоги;
- згода зовнішнього експерта аудитора на використання аудитором звіту цього експерта за призначенням, включаючи будь-яке посилання на нього, або розкриття інформації про нього іншим особам, наприклад посилання на нього в основі модифікованої думки в аудиторському звіті, якщо це потрібно, або розкриття інформації про нього управлінському персоналу чи аудиторському комітету;
- характер та обсяг огляду аудитором роботи зовнішнього експерта аудитора;
- чи аудитор або зовнішній експерт аудитора тестуватиме первинні дані;

## ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ЕКСПЕРТА АУДИТОРА

- доступ зовнішнього експерта аудитора до облікових записів суб'єкта господарювання, файлів, персоналу та експертів, залучених суб'єктом господарювання;
- процедури повідомлення між зовнішнім експертом аудитора та суб'єктом господарювання;
- спільний доступ аудитора та зовнішнього експерта аудитора до робочих документів;
- право власності та контроль за робочими документами під час і після завдання, включаючи будь-які вимоги до збереження файлів;
- відповідальність зовнішнього експерта аудитора за виконання роботи з належним умінням та ретельністю;
- компетентність і спроможність зовнішнього експерта аудитора виконувати роботу;
- очікування, що зовнішній експерт аудитора використовуватиме всі знання, що є доречними для аудиту, або, якщо їх немає, поінформує про це аудитора;
- будь-які обмеження щодо причетності зовнішнього експерта аудитора до аудиторського звіту;
- будь-яка угода про інформування зовнішнього експерта аудитора про висновки аудитора стосовно роботи експерта.

### **Повідомлення та звітність:**

- методи і періодичність повідомлень, у тому числі:
  - як повідомлятимуться результати або висновки зовнішнього експерта аудитора (наприклад, письмовий звіт, усний звіт, вихідні дані, які слід надати аудиторській групі із завдання);
  - ідентифікація конкретних осіб у межах аудиторської групи із завдання, які підтримуватимуть зв'язок із зовнішнім експертом аудитора;
- коли зовнішній експерт аудитора виконає роботу та надасть результати або висновки звіту аудитору;
- відповідальність зовнішнього експерта аудитора за вчасне повідомлення про будь-яку можливу затримку у виконанні роботи та будь-яке можливе застереження або обмеження щодо результатів чи висновків експерта;
- відповідальність зовнішнього експерта аудитора стосовно вчасного повідомлення про випадки, коли суб'єкт господарювання обмежує доступ цього експерта до облікових записів, файлів, персоналу або експертів, залучених суб'єктом господарювання;
- відповідальність зовнішнього експерта аудитора за повідомлення аудитору всієї інформації, яку він вважає доречною для аудиту, включаючи будь-які зміни в раніше повідомлених обставинах;

## ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ЕКСПЕРТА АУДИТОРА

- відповідальність зовнішнього експерта аудитора за повідомлення обставин, які можуть створити загрози для об'єктивності цього експерта, та будь-яких відповідних застережних заходів, які можуть усунути або зменшити такі загрози до прийнятного рівня.

### **Конфіденційність**

- Необхідність дотримання вимог до конфіденційності експертом аудитора, включаючи:
  - положення про конфіденційність відповідних етичних вимог, які застосовуються до аудитора;
  - додаткові вимоги, які можуть бути встановлені законодавством чи нормативними актами, якщо вони є;
  - конкретні положення про конфіденційність, яких вимагає суб'єкт господарювання, якщо вони є.

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 700

# «ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1–4
Дата набрання чинності . . . . .	5
<b>Мета</b> . . . . .	6
<b>Визначення</b> . . . . .	7–9
<b>Вимоги</b>	
Формулювання думки щодо фінансової звітності . . . . .	10–15
Форма висловлення думки . . . . .	16–19
Аудиторський звіт . . . . .	20–45
Допоміжна інформація, що надається разом із фінансовою звітністю. . . . .	46–47
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Якісні аспекти існуючих у суб'єкта господарювання практик обліку . . . . .	Д1–Д3
Розкриття інформації про вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, що подається у фінансовій звітності. . . . .	Д4
Описання застосовної концептуальної основи фінансової звітності . . . . .	Д5–Д10
Форма висловлення думки. . . . .	Д11–Д12
Аудиторський звіт. . . . .	Д13–Д44
Допоміжна інформація, що надається разом із фінансовою звітністю . . . . .	Д45–Д51
Додаток. Приклади аудиторських звітів щодо фінансової звітності	

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності. Він також розглядає форму і зміст аудиторського звіту, що надається за результатами аудиту фінансової звітності.
2. МСА 705<sup>1</sup> і МСА 706<sup>2</sup> розглядають, як змінюються форма та зміст аудиторського звіту, коли аудитор висловлює модифіковану думку або включає до аудиторського звіту пояснювальний параграф чи параграф з інших питань.
3. Цей МСА розроблено у контексті повного комплексу фінансової звітності загального призначення. МСА 800<sup>3</sup> розглядає особливі міркування при підготовці фінансової звітності відповідно до концептуальної основи спеціального призначення. МСА 805<sup>4</sup> розглядає особливі міркування, які є доречними для аудиту окремої фінансової звітності або конкретних елементів, рахунків або статей фінансового звіту.
4. Цей МСА забезпечує послідовність аудиторського звіту. Послідовність аудиторського звіту (коли аудит здійснювався відповідно до МСА) підвищує ступінь довіри до нього на глобальному ринку, полегшуючи можливість ідентифікації тих аудитів, які проводилися відповідно до визнаних на міжнародному рівні стандартів. Вона також допомагає поліпшити розуміння фінансової звітності користувачем та виявити незвичайні обставини, якщо такі мають місце.

### Дата набрання чинності

5. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

## Мета

6. Цілями аудитора є:
  - а) сформулювати думку про фінансові звіти виходячи з оцінки висновків на основі отриманих аудиторських доказів;
  - б) чітко висловити таку думку в письмовому звіті, який також описує підставу для висловлення такої думки.

<sup>1</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

<sup>2</sup> МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора».

<sup>3</sup> МСА 800 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення».

<sup>4</sup> МСА 805 «Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту».

## Визначення

7. Для цілей МСА подані далі терміни мають такі значення:

- а) фінансова звітність загального призначення – фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи загального призначення;
- б) концептуальна основа загального призначення – концептуальна основа фінансової звітності, призначена відповідати загальним потребам широкого кола користувачів у фінансовій інформації. Концептуальна основа фінансової звітності може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог.

Термін «концептуальна основа достовірного подання» вживають для зазначення концептуальної основи фінансової звітності, яка вимагає дотримання вимог концептуальної основи та:

- i) підтверджує, прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібним розкриття інформації, крім тієї, яку конкретно вимагає концептуальна основа, або
- ii) прямо підтверджує, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно відхилитися від вимоги концептуальної основи. Очікується, що такі відхилення необхідні лише за надзвичайно рідкісних обставин.

Термін «концептуальна основа дотримання вимог» уживається для зазначення концептуальної основи фінансової звітності, яка вимагає дотримання, але не містить підтвержень у підпунктах i та ii, наведених вище<sup>5</sup>.

- в) немодифікована думка – думка, висловлена аудитором, якщо він дійшов висновку про те, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності<sup>6</sup>.

8. Посилання на фінансову звітність у цьому МСА означає повний комплект фінансової звітності загального призначення, включаючи пов'язані примітки. Пов'язані примітки містять, як правило, стислий виклад суттєвих принципів облікової політики та іншу пояснювальну інформацію. Вимоги застосовної концептуальної основи фінансової

<sup>5</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф 13а.

<sup>6</sup> У параграфах 35–36 розглядаються формулювання, що використовуються з метою висловлення такої думки у разі застосування концептуальної основи справедливого подання та концептуальної основи дотримання вимог відповідно.

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

звітності визначають форму і зміст фінансових звітів, а також структуру повного комплексу фінансової звітності.

9. Посилання на Міжнародні стандарти фінансової звітності у цьому МСА означає Міжнародні стандарти фінансової звітності, оприлюднені Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а посилання на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі означає Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, оприлюднені Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

### Вимоги

#### Формулювання думки щодо фінансової звітності

10. Аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності<sup>7,8</sup>.
11. Для того щоб сформулювати таку думку, аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки. Такий висновок повинен враховувати:
  - а) висновок аудитора відповідно до МСА 330 щодо отримання достатніх і належних аудиторських доказів<sup>9</sup>;
  - б) висновок аудитора відповідно до МСА 450 щодо суттєвості невивірених викривлень (окремо або в сукупності)<sup>10</sup>; та
  - в) оцінки, що вимагаються параграфами 12–15.
12. Аудитор повинен оцінити, чи фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Така оцінка включає розгляд якісних аспектів існуючих у суб'єкта господарювання практик обліку, в тому числі ознаки можливої упередженості суджень управлінського персоналу (див. параграфи Д1–Д3).
13. Зокрема, аудитор повинен оцінити з огляду на вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності:
  - а) чи забезпечує фінансова звітність адекватні розкриття суттєвих облікових політик, які були обрані та застосовані;

<sup>7</sup> МСА 200, параграф 11.

<sup>8</sup> У параграфах 35–36 розглядаються формулювання, що використовуються з метою висловлення такої думки у разі застосування концептуальної основи справедливого подання та концептуальної основи дотримання вимог відповідно.

<sup>9</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики», параграф 26.

<sup>10</sup> МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту», параграф 11.

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- б) чи обрані та застосовані облікові політики відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності та є належними;
  - в) чи є обґрунтованими облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом;
  - г) чи є інформація, подана у фінансовій звітності, доречною, достовірною, порівнюваною і зрозумілою;
  - г) чи забезпечує фінансова звітність адекватне розкриття даних у такий спосіб, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану у фінансовій звітності; та (див. параграф Д4)
  - д) чи є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту.
14. Якщо фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, то оцінка, що вимагається згідно з параграфами 12–13, також повинна включати оцінку того, чи забезпечено достовірне подання фінансової звітності. Аудиторська оцінка щодо достовірного подання фінансової звітності включає розгляд таких аспектів:
- а) загального подання, структури і змісту фінансової звітності; та
  - б) чи подає фінансова звітність, включаючи пов'язані примітки, основні операції та події так, щоб забезпечити достовірне подання.
15. Аудитор повинен оцінити, чи зроблено у фінансовій звітності адекватне посилання на застосовну концептуальну основу фінансової звітності або її описання (див. параграфи Д5–Д10).

### Форма висловлення думки

16. Аудитор висловлює немодифіковану думку, якщо він доходить висновку, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.
17. Якщо аудитор:
- а) доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; або
  - б) не може отримати достатні й належні аудиторські докази для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень,
- то він висловлює модифіковану думку в аудиторському звіті відповідно до МСА 705.
18. Якщо фінансова звітність, складена згідно з вимогами концептуальної основи достовірного подання, не забезпечує достовірне подання, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і залежно



## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

від вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності та способу вирішення питання визначити, чи потрібно висловлювати модифіковану думку в аудиторському звіті відповідно до МСА 705 (див. параграф Д11).

19. Якщо фінансова звітність складається відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, від аудитора не вимагається оцінювати, чи забезпечено достовірне подання фінансової звітності. Проте якщо за надзвичайно рідкісних обставин аудитор доходить висновку, що зазначена фінансова звітність є такою, що вводить в оману, то він повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і залежно від способу вирішення питання визначити, чи слід надавати інформацію про це в аудиторському звіті та як це потрібно зробити (див. параграф Д12).

### **Аудиторський звіт**

20. Аудиторський звіт надається у письмовому вигляді (див. параграфи Д13–Д14).

*Аудиторський звіт для аудитів, проведених відповідно до Міжнародних стандартів аудиту*

#### Заголовок

21. Аудиторський звіт має заголовок, який чітко вказує на те, що це є звіт незалежного аудитора (див. параграф Д15).

#### Адресат

22. Аудиторський звіт відповідно до обставин завдання (див. параграф Д16).

#### Вступний параграф

23. Вступний параграф аудиторського звіту (див. параграфи Д17–Д19):
- вказує суб'єкт господарювання, фінансова звітність якого перевірена аудитором;
  - підтверджує, що фінансова звітність перевірена аудитором;
  - вказує назву кожного з фінансових звітів, що входять до складу фінансової звітності;
  - робить посилання на стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію; та
  - вказує дату або період, які охоплюються кожним фінансовим звітом, що входить до складу фінансової звітності.

#### Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність

24. У цьому розділі аудиторського звіту описується відповідальність тих осіб в організації, на яких покладено зобов'язання із складання фінансової звітності. Аудиторський звіт не обов'язково має посилатися на управлінський персонал, але в ньому повинен використовуватися термін,

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

який є доречним у контексті правової основи конкретної юрисдикції. В деяких юрисдикціях належним посиланням може бути посилання на тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

25. Аудиторський звіт включає розділ під заголовком «Відповідальність управлінського персоналу [або інший належний термін] за фінансову звітність».
26. Аудиторський звіт описує відповідальність управлінського персоналу за складання фінансової звітності. Описання має включати пояснення того, що управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, а також за такий внутрішній контроль, який він вважає необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки (див. параграфи Д20–Д23).
27. У разі, якщо фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, то пояснення щодо відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність в аудиторському звіті повинно містити посилання на складання та достовірне подання цієї фінансової звітності або складання фінансової звітності, яка надає достовірну та справедливу інформацію залежно від обставин.

### Відповідальність аудитора

28. Аудиторський звіт включає розділ під заголовком «Відповідальність аудитора».
29. В аудиторському звіті повинно зазначатися, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансової звітності на основі результатів аудиту (див. параграф Д24).
30. В аудиторському звіті зазначається, що аудит проводився відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. В аудиторському звіті необхідно також пояснити, що ці стандарти вимагають від аудитора дотримання етичних вимог, а також планування і виконання аудиту для отримання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень (див. параграфи Д25–Д26).
31. В аудиторському звіті аудит повинен бути описаний з огляду на те, що:
  - а) аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриттів у фінансовій звітності;
  - б) вибір процедур залежить від судження аудитора включно з оцінкою ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Оцінюючи ризики, аудитор розглядає ті аспекти внутрішнього контролю, що стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, для розробки

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. У разі, якщо аудитор також несе відповідальність за висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом фінансової звітності, він не повинен вписувати формулювання, що розгляд внутрішнього контролю виконується не для висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю;

- в) аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та загального подання фінансової звітності.
32. Якщо фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, то залежно від обставин описання аудиту в аудиторському звіті повинно містити посилання на складання та достовірне подання фінансової звітності суб'єктом господарювання або складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, яка надає достовірну та справедливу інформацію.
33. В аудиторському звіті зазначається, чи забезпечують отримані аудиторські докази, на думку аудитора, достатню та відповідну основу для висловлення аудиторської думки.

### Аудиторська думка

34. Аудиторська думка включає розділ під заголовком «Висловлення думки».
35. У разі висловлення немодифікованої думки щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання, в аудиторській думці, якщо інше не вимагається законодавством або нормативним актом, використовується одне з двох наведених нижче формулювань, які вважаються рівноцінними:
- а) фінансова звітність відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах ... відповідно до [застосована концептуальна основа фінансової звітності]; або
  - б) фінансова звітність надає достовірну та справедливу інформацію про ... відповідно до [застосована концептуальна основа фінансової звітності] (див. параграфи Д27–Д33).
36. У разі висловлення немодифікованої думки щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, в аудиторській думці зазначається, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до [застосована концептуальна основа фінансової звітності] (див. параграфи Д27, Д29–Д33).

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

37. Якщо посилання на застосовну концептуальну основу фінансової звітності в аудиторській думці не є посиланням на Міжнародні стандарти фінансової звітності, оприлюднені Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, або на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, оприлюднені Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, то в аудиторській думці має бути зазначена юрисдикція походження концептуальної основи.

### Інша відповідальність аудитора щодо звітності

38. Якщо аудитор описує іншу відповідальність в аудиторському звіті щодо фінансової звітності, яка є додатковою по відношенню до визначеної МСА відповідальності аудитора за надання звіту щодо фінансової звітності, то така інша відповідальність звіту аудитора щодо звітності повинна розглядатися в окремому розділі аудиторського звіту, що має підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів», або в інший спосіб згідно зі змістом розділу (див. параграфи Д34–Д35).

39. Якщо аудиторський звіт містить окремий розділ, присвячений іншій відповідальності аудитора щодо звітності, то заголовки, заяви та пояснення, на яких зроблено посилання у параграфах 23–37, повинні подаватися під підзаголовком «Звіт щодо фінансової звітності». Розділ «Звіт про інші правові та регуляторні вимоги» подається після «Звіту щодо фінансової звітності» (див. параграф Д36)

### Підпис аудитора

40. Аудиторський звіт повинен бути підписаний (див. параграф Д37).

### Дата аудиторського звіту

41. Аудиторський звіт датується не раніше від дати, на яку аудитор отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на основі яких буде ґрунтуватися його думка щодо фінансової звітності, включаючи докази того, що (див. параграфи Д38–Д41):

- а) було складено всі звіти, які входять до складу фінансової звітності, включаючи пов'язані примітки; та
- б) ті, кого наділено визнаними повноваженнями, підтвердили, що вони несуть відповідальність за цю фінансову звітність.

### Адреса аудитора

42. В аудиторському звіті повинно бути зазначене місцеперебування в юрисдикції, де практикує аудитор.

### *Аудиторський звіт, передбачений законом або нормативним актом*

43. У разі, якщо аудитор готує свій звіт із використанням структури звіту або формулювань, що вимагаються законом або нормативним актом

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

конкретної юрисдикції, аудиторський звіт повинен містити посилання на Міжнародні стандарти аудиту лише у разі, якщо він включає, як мінімум, кожен із зазначених нижче елементів (див. параграф Д42):

- а) заголовок;
- б) адресат відповідно до обставин завдання;
- в) вступний параграф, де зазначено, які фінансові звіти були перевірені аудитором;
- г) описання відповідальності управлінського персоналу або інший доречний термін (див. параграф 24) за складання фінансової звітності;
- г) описання відповідальності аудитора за висловлення думки щодо фінансової звітності, а також описання обсягу аудиту включно з:
  - посиланням на Міжнародні стандарти аудиту, закон або нормативний акт;
  - описанням аудиту відповідно до зазначених стандартів;
- д) параграф, в якому висловлюється думка аудитора щодо фінансової звітності та наводяться посилання на застосовану концептуальну основу фінансової звітності (включаючи ідентифікацію юрисдикції походження іншої концептуальної основи фінансової звітності, ніж Міжнародні стандарти фінансової звітності або Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (див. параграф 37));
- е) підпис аудитора;
- є) дату аудиторського звіту; та
- ж) адресу аудитора.

*Аудиторський звіт щодо аудитів, проведених відповідно як до стандартів аудиту конкретної юрисдикції, так і до Міжнародних стандартів аудиту*

44. Від аудитора може вимагатися проведення аудиту відповідно до стандартів аудиту конкретної юрисдикції (далі – «національні стандарти аудиту»), але при цьому він може додатково дотримуватись МСА. У цьому разі в аудиторському звіті можна робити посилання на Міжнародні стандарти аудиту поряд з національними стандартами аудиту, проте аудитор повинен робити це лише у разі, якщо (див. параграфи Д43–Д44):
- а) відсутні суперечності між вимогами національних стандартів аудиту і вимогами МСА, в результаті яких аудитор: і) висловив би іншу думку або ii) не включив би до аудиторського звіту пояснювальний параграф, що за окремих обставин вимагається МСА; та

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- б) аудиторський звіт включає, як мінімум, кожен елемент, наведений у параграфі 43 а–ж, якщо аудитор готує свій звіт із використанням структури звіту або формулювань, що вимагаються національними стандартами аудиту. Посилання на закон або нормативний акт у параграфі 43 г інтерпретується як посилання на національні стандарти аудиту. Отже, в аудиторському звіті повинні ідентифікуватися відповідні національні стандарти аудиту.
45. У разі, якщо в аудиторському звіті робиться посилання як на національні стандарти аудиту, так і на Міжнародні стандарти аудиту, в аудиторському звіті повинна зазначатись юрисдикція походження національних стандартів аудиту.

### **Допоміжна інформація, що надається разом із фінансовою звітністю** (див. параграфи Д45–Д51)

46. У випадках, якщо допоміжна інформація, розкриття якої не вимагається застосовною концептуальною основою фінансової звітності, подається разом із фінансовою звітністю, перевіреною аудитором, аудитор повинен оцінити, чи чітко відокремлена ця інформація від фінансової звітності, перевіреної аудитором. Якщо така інформація не є чітко відокремленою від фінансової звітності, перевіреної аудитором, аудитор повинен вимагати від управлінського персоналу змінити спосіб подання допоміжної інформації, не перевіреної аудитором. Якщо управлінський персонал відмовляється це зробити, аудитор повинен пояснити в аудиторському звіті, що така допоміжна інформація не перевірена аудитором.
47. Допоміжна інформація, розкриття якої не вимагається застосовною концептуальною основою фінансової звітності, але яка є складовою фінансових звітів, оскільки таку інформацію не можна чітко відокремити від фінансової звітності, перевіреної аудитором, через її характер і спосіб подання, повинна бути охоплена аудиторським звітом.

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

### **Якісні аспекти існуючих у суб'єкта господарювання практик обліку** (див. параграф 12)

- Д1. Управлінський персонал робить низку суджень щодо сум і розкриттів інформації у фінансовій звітності.
- Д2. МСА 260 розглядає якісні аспекти практик обліку<sup>11</sup>. Розглядаючи якісні аспекти існуючих у суб'єкта господарювання практик обліку, аудитор може дізнатися про можливу упередженість суджень, зроблених

<sup>11</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» (додаток 2).

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

управлінським персоналом. Аудитор може дійти висновку, що сукупний вплив відсутності нейтральності разом із впливом невикорисаних викривлень спричиняє суттєві викривлення у фінансовій звітності в цілому. Ознаки відсутності нейтральності, що можуть вплинути на оцінку аудитором наявності суттєвих викривлень у фінансовій звітності в цілому, включають:

- вибіркоче коригування викривлень, які були доведені до відома управлінського персоналу під час аудиту (наприклад, здійснено коригування викривлень, що приводять до збільшення суми прибутків, відображеної у фінансовій звітності, але відсутні коригування викривлень, що приводять до зменшення суми прибутків, відображеної у фінансовій звітності);
- можливість упередженості управлінського персоналу при здійсненні облікових оцінок.

Д3. МСА 540 розглядає можливу упередженість управлінського персоналу при здійсненні облікових оцінок<sup>12</sup>. Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу не є викривленням для цілей формулювання висновку щодо обґрунтованості окремих облікових оцінок. Проте вони можуть впливати на оцінку аудитором наявності суттєвих викривлень у фінансовій звітності в цілому.

### **Розкриття інформації про вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, що подається у фінансовій звітності** (див. параграф 13 г)

Д4. Зазвичай у фінансовій звітності, підготовленій відповідно до концептуальної основи загального призначення, відображається фінансовий стан суб'єкта господарювання, його фінансові результати та рух грошових коштів. За таких обставин аудитор оцінює, чи забезпечує фінансова звітність адекватне розкриття даних так, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на фінансовий стан, фінансові результати та рух грошових коштів суб'єкта господарювання.

### **Описання застосовної концептуальної основи фінансової звітності** (див. параграф 15)

Д5. Як пояснюється в МСА 200, підготовка фінансової звітності управлінським персоналом і, якщо це доречно, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, вимагає включення до фінансової звітності адекватного описання застосовної концептуальної основи фінансової звітності<sup>13</sup>. Таке описання є важливим, оскільки воно надає інформацію користувачам фінансової звітності про концептуальну основу, на якій ґрунтується ця фінансова звітність.

<sup>12</sup> МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації», параграф 21.

<sup>13</sup> МСА 200, параграфи Д2–Д3.

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- Д6. Твердження, що фінансова звітність підготовлена відповідно до конкретної застосовної концептуальної основи фінансової звітності, є доречним тільки в тому разі, якщо фінансова звітність відповідає всім вимогам відповідної концептуальної основи, що є чинною протягом періоду, який охоплюється фінансовою звітністю.
- Д7. Описання застосовної концептуальної основи фінансової звітності, що містить неточні кваліфікаційні або обмежуючі формулювання (наприклад, «фінансова звітність по суті відповідає Міжнародним стандартам фінансової звітності»), не є адекватним описанням цієї концептуальної основи, оскільки воно може ввести в оману користувачів фінансової звітності.

### *Посилання на кілька концептуальних основ фінансової звітності*

- Д8. У деяких випадках у фінансовій звітності може робитися твердження, що вона складена відповідно до двох концептуальних основ фінансової звітності (наприклад, національної концептуальної основи фінансової звітності та Міжнародних стандартів фінансової звітності). Це може мати місце тому, що управлінський персонал повинен або вирішив сам скласти фінансову звітність відповідно до обох концептуальних основ. У такому разі обидві концептуальні основи є застосовними концептуальними основами фінансової звітності. Зазначене твердження є доречним лише у разі, якщо фінансова звітність відповідає кожній із двох концептуальних основ, узятих окремо. Для того щоб фінансова звітність могла розглядатись як така, що складена відповідно до обох концептуальних основ, вона має відповідати водночас обома концептуальним основам без потреби вносити до неї твердження, що забезпечували б узгодженість між двома концептуальними основами. На практиці відповідність водночас двома концептуальними основами фінансової звітності є малоімовірною, якщо тільки друга концептуальна основа (наприклад, Міжнародні стандарти фінансової звітності) не була прийнята у цій юрисдикції як її власна національна концептуальна основа або якщо у цій юрисдикції не було усунуто всі перешкоди, що заважають її дотриманню.
- Д9. Фінансова звітність, що складена відповідно до однієї концептуальної основи фінансової звітності та містить примітку або додатковий звіт, в якому результати узгоджуються з тими, що були б відображені у фінансовій звітності, складеній відповідно до іншої концептуальної основи, не є фінансовою звітністю, складеною відповідно до зазначеної іншої концептуальної основи. Причиною цього є те, що фінансова звітність не містить усієї інформації, яка має розкриватися так, як цього вимагає інша концептуальна основа.
- Д10. Водночас фінансова звітність може бути складена відповідно до однієї застосовної концептуальної основи і, крім того, у примітках до неї може бути описаний ступінь відповідності зазначеної фінансової звітності іншій концептуальній основі (наприклад, фінансова звітність, складена



## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

відповідно до національної концептуальної основи, може також містити описання ступеня її відповідності Міжнародним стандартам фінансової звітності). Таке описання являє собою допоміжну фінансову інформацію і, як зазначено у параграфі 47, є невід’ємною частиною фінансової звітності, а отже, охоплюється аудиторською думкою.

### Форма висловлення думки (див. параграфи 18–19)

- Д11. Можливі випадки, коли фінансова звітність, незважаючи на те що вона складена згідно з вимогами концептуальної основи достовірного подання, не забезпечує достовірного подання. У таких випадках управлінський персонал може розкривати у фінансовій звітності додаткову інформацію, що виходить за рамки конкретних вимог відповідної концептуальної основи або, за надзвичайно рідкісних обставин, відійти від вимог концептуальної основи для того, щоб забезпечити достовірне подання фінансової звітності.
- Д12. Аудитор надзвичайно рідко вважатиме такою, що вводить в оману, таку фінансову звітність, яка складена відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, якщо згідно з МСА 210 він визначить, що зазначена концептуальна основа є прийнятною<sup>14</sup>.

### Аудиторський звіт (див. параграф 20)

- Д13. Письмовий звіт являє собою звіт, оприлюднений на паперових та електронних носіях.
- Д14. У додатку наведені ілюстративні приклади аудиторських звітів щодо фінансової звітності, що включають елементи, про які йдеться в параграфах 21–42.

*Аудиторський звіт для аудитів, проведених відповідно до Міжнародних стандартів аудиту*

### Заголовок (див. параграф 21)

- Д15. Заголовок «Звіт незалежного аудитора», який вказує на те, що звіт є звітом незалежного аудитора, підтверджує, що аудитор дотримався всіх відповідних етичних вимог щодо незалежності і, отже, відокремлює звіт незалежного аудитора від звітів, оприлюднених іншими особами.

### Адресат (див. параграф 22)

- Д16. Законом або нормативним актом часто визначається, для кого призначений аудиторський звіт у цій конкретній юрисдикції. Як правило, аудиторський звіт адресується тим, для кого він був підготовлений. Часто це бувають акціонери або ті, кого наділено найвищими повноваженнями щодо суб’єкта господарювання, фінансова звітність якого проходить аудит.

<sup>14</sup> МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту», параграф 6а.

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Вступний параграф (див. параграф 23)

- Д17. У вступному параграфі зазначається, наприклад, що аудитор провів аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання, яка включає [вказіть назву кожного фінансового звіту, що становить повний комплект фінансової звітності, які вимагаються застосовною концептуальною основою фінансової звітності, із зазначенням дати або періоду, що охоплюються кожним фінансовим звітом], а також описання важливих аспектів облікової політики та інші пояснювальні примітки.
- Д18. Якщо аудитору відомо, що фінансова звітність, перевірена аудитором, буде включена у документ, що містить іншу інформацію, зокрема річний звіт, то аудитор може, якщо це дозволяє форма подання, розглянути можливість визначити номери сторінок, на яких буде розміщено перевірену аудитором фінансову звітність. Це допомагає користувачам розпізнавати фінансову звітність, до якої належить аудиторський звіт.
- Д19. Аудиторська думка охоплює повний комплект фінансової звітності, що визначається концептуальною основою фінансової звітності. Наприклад, у разі, якщо застосовується багато концептуальних основ загального призначення, фінансова звітність включає: баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі, звіт про рух грошових коштів, описання важливих аспектів облікової політики та інші пояснювальні примітки. В окремих юрисдикціях додаткова інформація також може розглядатися як складова частина фінансової звітності.

Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність (див. параграф 26)

- Д20. У МСА 200 роз'яснюються підстави для визначення відповідальності управлінського персоналу і, якщо це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, на яких проводиться аудит відповідно до МСА<sup>15</sup>. Управлінський персонал і, якщо доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть на себе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включаючи, якщо це доречно, її достовірне подання. Управлінський персонал також бере на себе відповідальність за такий внутрішній контроль, який він вважає потрібним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки. Описання відповідальності управлінського персоналу в аудиторському звіті включає посилання як на першу, так і на другу відповідальність, зазначені вище, оскільки це допомагає роз'яснити користувачам підстави, на яких проводиться аудит.
- Д21. Можуть скластися обставини, коли аудитору доцільно розширити описання відповідальності управлінського персоналу згідно з параграфом 26, відобразивши додаткову відповідальність, яка є

<sup>15</sup> МСА 200, параграф 13з.

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

доречною для складання фінансової звітності у контексті окремої юрисдикції або характеру суб'єкта господарювання.

- Д22. Положення параграфу 26 узгоджуються з формою, в якій відповідальність управлінського персоналу погоджується у листі-зобов'язанні або в іншій доречній формі письмової угоди, що вимагається МСА 210<sup>16</sup>. МСА 210 забезпечує певну гнучкість, пояснюючи, що в разі, якщо законом або нормативним актом передбачено відповідальність управлінського персоналу і, якщо доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо фінансової звітності, аудитор може визначити, що закон або нормативний акт включає відповідальність, яка, за судженням аудитора, фактично еквівалентна відповідальності, викладеній у МСА 210. Для описання такої еквівалентної відповідальності у листі-зобов'язанні або в іншій доречній формі письмової угоди аудитор може використовувати формулювання закону або нормативного акта. У таких випадках наведені формулювання також можуть використовуватися в аудиторському звіті для описання відповідальності управлінського персоналу згідно з параграфом 26. За інших обставин, у тому числі у разі, якщо аудитор вирішує не використовувати формулювання закону або нормативного акта, викладені у листі-зобов'язанні, застосовується формулювання, що міститься у параграфі 26.
- Д23. У деяких юрисдикціях законом або нормативним актом, які визначають відповідальність управлінського персоналу, може встановлюватися відповідальність за адекватність облікових книг і записів або системи обліку. Оскільки книги, записи і системи є складовою внутрішнього контролю (як визначено в МСА 315<sup>17</sup>), в описаннях у МСА 210 і параграфі 26 немає конкретного посилання на них.

Відповідальність аудитора (див. параграфи 29–30)

- Д24. В аудиторському звіті зазначається, що на відміну від відповідальності управлінського персоналу щодо підготовки фінансової звітності відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансової звітності на основі результатів аудиту.
- Д25. Посилання на застосовані стандарти надає користувачам аудиторського звіту інформацію про те, що аудит проводився відповідно до встановлених стандартів.
- Д26. Згідно з МСА 200 аудитор не заявляє про дотримання вимог МСА в аудиторському звіті, крім випадків, якщо аудитор дотримувався вимог МСА 200 та всіх інших МСА, які є доречними для аудиту<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> МСА 210, параграф 66, і–іі.

<sup>17</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», параграф 4в.

<sup>18</sup> МСА 200, параграф 20.

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Аудиторська думка (див. параграфи 35–37)

Формулювання аудиторської думки, передбачене законом або нормативним актом

Д27. У МСА 210 роз'яснюється, що в деяких випадках закон або нормативний акт відповідної юрисдикції передбачає формулювання аудиторського звіту (що, зокрема, включає аудиторську думку) за допомогою термінів, які значно відрізняються від тих, що вимагає МСА. За цих обставин МСА 210 вимагає від аудитора оцінити:

- а) ймовірність того, що користувачі неправильно зрозуміють запевнення, отримані у результаті аудиту фінансової звітності і, якщо це так,
- б) чи можна усунути можливе непорозуміння внесенням до аудиторського звіту додаткового пояснення.

Якщо аудитор вирішить, що можливе непорозуміння не можна усунути внесенням до аудиторського звіту додаткового пояснення, то МСА 210 вимагає від аудитора не приймати завдання з аудиту, крім випадків, якщо це вимагається законом або нормативним актом. Згідно з МСА 210 аудит, проведений за таким законом або нормативним актом, не відповідає МСА. Отже, аудитор не включає до аудиторського звіту жодних посилань на аудит, що був проведений відповідно до Міжнародних стандартів аудиту<sup>19</sup>.

Формулювання «відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах» або «надає достовірну та справедливу інформацію».

Д28. Використання формулювання «відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах» або формулювання «надає достовірну та справедливу інформацію» в будь-якій конкретній юрисдикції визначається законом або нормативним актом, що регулює аудит фінансової звітності в такій юрисдикції, або загальноприйнятою практикою у такій юрисдикції. У випадку, якщо закон або нормативний акт вимагає використання іншого формулювання, це не впливає на вимогу параграфа 14 цього МСА, згідно з якою аудитор оцінює достовірність подання фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання.

Описання інформації, що подається у фінансовій звітності

Д29. У разі, якщо фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, в аудиторській думці зазначається, що фінансова звітність відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах або надає достовірну та справедливу інформацію, що має бути подана у фінансовій звітності; наприклад, у випадку, якщо застосовується багато концептуальних основ загального призначення, – фінансовий стан

<sup>19</sup> МСА 210, параграф 21.

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

суб'єкта господарювання на кінець періоду та його фінансові результати і рух грошових коштів за період, що закінчився на зазначену дату.

Описання застосовної концептуальної основи фінансової звітності та її можливого впливу на аудиторську думку

Д30. Ідентифікація застосовної концептуальної основи фінансової звітності в аудиторському звіті має надати користувачам такого звіту інформацію про контекст, в якому висловлюється аудиторська думка; вона не спрямована на обмеження оцінки згідно з вимогами параграфу 14. Застосовна концептуальна основа фінансової звітності ідентифікується за допомогою таких формулювань:

«... відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності» або

«...згідно з принципами бухгалтерського обліку, які є загальноприйнятими в юрисдикції X”.

Д31. У разі, якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності охоплює стандарти фінансової звітності та правові чи регуляторні вимоги, її ідентифікують за допомогою такого формулювання: «відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності і вимог Закону про корпорації юрисдикції X». МСА 210 визначає обставини, за яких існують конфлікти між стандартами фінансової звітності та правовими або регуляторними вимогами<sup>20</sup>.

Д32. Як зазначено у параграфі А8, фінансова звітність може бути складена відповідно до двох концептуальних основ фінансової звітності і, отже, обидві вони є застосовними концептуальними основами фінансової звітності. Відповідно кожна концептуальна основа розглядається окремо при формулюванні аудиторської думки щодо фінансової звітності, а аудиторська думка, про яку йдеться у параграфах 35–36, стосується обох концептуальних основ таким чином:

а) якщо фінансова звітність відповідає кожній концептуальній основі окремо, висловлюються дві думки: тобто думка про те, що фінансова звітність складена відповідно до однієї із застосовних концептуальних основ фінансової звітності (наприклад, національної концептуальної основи) та думка про те, що вона складена відповідно до іншої застосовної концептуальної основи фінансової звітності (наприклад, Міжнародних стандартів фінансової звітності). Ці думки можуть бути висловлені окремо або одним реченням (наприклад, «фінансова звітність подана достовірно в усіх суттєвих аспектах згідно з принципами бухгалтерського обліку, які є загальноприйнятими в юрисдикції X, та відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності»);

<sup>20</sup> МСА 210, параграф 18.

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- б) якщо фінансова звітність відповідає одній концептуальній основі, але не відповідає іншій концептуальній основі, може бути висловлена немодифікована думка про те, що фінансова звітність складена відповідно до однієї концептуальної основи (наприклад, національної концептуальної основи), але при цьому щодо дотримання іншої концептуальної основи (наприклад, Міжнародних стандартів фінансової звітності) може бути висловлена модифікована думка згідно з МСА 705.
- Д33. Як показано в параграфі Д10, фінансова звітність може містити твердження про її відповідність застосовним стандартам фінансової звітності та, крім того, у ній може розкриватися ступінь дотримання інших стандартів фінансової звітності. Як пояснювалось у параграфі Д46, така допоміжна інформація охоплюється аудиторським висновком, оскільки її не можна чітко відокремити від фінансової звітності:
- а) якщо розкриття інформації щодо дотримання інших стандартів вводить в оману, то модифікована думка висловлюється відповідно до МСА 705;
  - б) якщо розкриття даних не вводить в оману, але, на думку аудитора, таке важливе, що є фундаментальним для розуміння користувачами фінансових звітів, то додається пояснювальний параграф аудиторського звіту відповідно до МСА 706, що привертає увагу до розкриття даних.

Інша відповідальність аудитора щодо звітності (див. параграфи 38–39)

- Д34. У деяких юрисдикціях на аудитора може бути покладена відповідальність за надання звітів з інших питань, яка є додатковою по відношенню до відповідальності аудитора в рамках МСА за надання звіту щодо фінансової звітності. Наприклад, від аудитора може вимагатися надати звіт щодо окремих питань, якщо вони привернули його увагу в ході аудиту фінансової звітності, або виконати конкретні додаткові процедури чи висловити думку з конкретних питань, таких як адекватність облікових книг і записів. Стандарти аудиту в конкретній юрисдикції часто містять рекомендації, які стосуються додаткової відповідальності аудитора щодо звітності в такій юрисдикції.
- Д35. У деяких випадках відповідні законодавчі або нормативні акти можуть вимагати від аудитора або дозволяти йому повідомляти про зазначену іншу відповідальність в аудиторському звіті щодо фінансової звітності. В інших випадках від аудитора може вимагатися або дозволятися повідомляти про неї в окремому звіті.
- Д36. Зазначена інша відповідальність щодо звітності розглядається в окремому розділі аудиторського звіту для того, щоб чітко розмежувати їх та відповідальність аудитора згідно з МСА за надання звіту щодо фінансової звітності. Там, де доречно, цей розділ може містити описання

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

змісту іншої відповідальності аудитора щодо звітності в окремому параграфі (або параграфах) під окремим підзаголовком (або підзаголовками).

Підпис аудитора (див. параграф 40)

Д37. Аудитор підписує аудиторський звіт іменем аудиторської фірми, власним іменем або і тим, і іншим іменами залежно від конкретної юрисдикції. Крім підпису аудитора, в окремих юрисдикціях від аудитора може вимагатися зазначити в аудиторському звіті свою професійну спеціалізацію або той факт, що аудитор чи аудиторська фірма (там, де доречно) були визнані відповідним органом ліцензування у цій юрисдикції.

Дата аудиторського звіту (див. параграф 41)

Д38. Дата аудиторського звіту вказує користувачеві аудиторського звіту на те, що аудитором було розглянуто вплив подій та операцій, про які стало відомо аудитору і які мали місце до зазначеної дати. Відповідальність аудитора за події та операції після дати аудиторського звіту розглядається в МСА 560<sup>21</sup>.

Д39. Оскільки аудиторська думка висловлюється щодо фінансової звітності, а відповідальність за фінансову звітність покладається на управлінський персонал, аудитор не має права зробити висновок про те, що він отримав достатні й відповідні аудиторські докази, допоки він не отримає докази того, що було складено всі звіти, які входять до складу фінансової звітності, включаючи пов'язані примітки, а управлінський персонал не підтвердить, що він несе відповідальність за них.

Д40. У деяких юрисдикціях закон або нормативний акт визначає осіб чи органи (наприклад, директорів), які несуть відповідальність за формулювання висновку про те, що було складено всі звіти, які входять до складу фінансової звітності, включаючи пов'язані примітки, і визначають необхідний процес їх затвердження. У таких випадках необхідно отримати докази такого затвердження до дати аудиторського звіту щодо фінансової звітності. Проте в інших юрисдикціях законом або нормативним актом процес затвердження не передбачений. При цьому процедури, яких дотримується суб'єкт господарювання при складанні та остаточному узгодженні своєї фінансової звітності з огляду на думку управлінського персоналу і структур, наділених найвищими повноваженнями, розглядаються з метою встановити особу чи орган, що має повноваження зробити висновок про те, що було складено всі звіти, які входять до складу фінансової звітності, включаючи пов'язані примітки. У деяких випадках закон або нормативний акт визначає момент у процесі складання та подання фінансової звітності, в якому очікується завершення аудиту.

<sup>21</sup> МСА 560 «Подальші події», параграфи 10–17.

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Д41. У деяких юрисдикціях вимагається остаточне затвердження акціонерами фінансової звітності перед її оприлюдненням. У цих юрисдикціях не вимагається остаточного затвердження акціонерами для того, щоб аудитор міг дійти висновку про те, що були отримані достатні та відповідні аудиторські докази. Датою затвердження фінансової звітності для цілей МСА є більш рання дата, коли ті, кого наділено визнаними повноваженнями, встановляють, що були складені всі звіти, які входять до складу фінансової звітності, включаючи пов'язані примітки, і заявлять про свою відповідальність за них.

*Аудиторський звіт, передбачений законом або нормативним актом*  
(див. параграф 43)

Д42. МСА 200 пояснює, що від аудитора, крім дотримання МСА, може вимагатися дотримання інших правових або нормативних вимог<sup>22</sup>. У такому разі аудитор може бути зобов'язаний використовувати структуру або формулювання в аудиторському звіті, які відрізняються від структури та формулювань, описаних у зазначеному МСА. Як пояснюється у параграфі 4, послідовність аудиторського звіту (якщо аудит здійснювався відповідно до МСА) підвищує ступінь довіри до нього на глобальному ринку, полегшуючи можливість ідентифікації тих аудитів, які проводилися відповідно до визнаних на міжнародному рівні стандартів. У випадках, якщо відмінності між правовими або нормативними вимогами та МСА стосуються лише структури або формулювання аудиторського звіту і, як мінімум, кожен з елементів, які визначаються в параграфі 43 а – ж, включається до аудиторського звіту, в аудиторському звіті можна посилатися на Міжнародні стандарти аудиту. Відповідно за таких обставин вважається, що аудитор дотримувався вимог МСА, навіть якщо структура та формулювання, що використовувалися в аудиторському звіті, визначені вимогами закону або нормативного акта щодо підготовки звітності. Якщо специфічні вимоги у конкретній юрисдикції не суперечать МСА, застосування структури та формулювання, які використовуються у зазначеному МСА, сприяє тому, що користувачі аудиторського звіту більш охоче визнають аудиторський звіт як звіт щодо аудиту, проведеного відповідно до МСА. (У МСА 210 визначено обставини, коли закон або нормативний акт передбачає застосування структури або формулювання аудиторського звіту за допомогою термінів, які значно відрізняються від вимог МСА.)

*Аудиторський звіт щодо аудитів, проведених відповідно як до стандартів аудиту конкретної юрисдикції, так і до Міжнародних стандартів аудиту*  
(див. параграф 44)

Д43. Аудитор в аудиторському звіті може робити посилання на аудит, що був проведений як згідно з Міжнародними, так і національними стандартами

<sup>22</sup> МСА 200, параграф Д55.



## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

аудиту, якщо поряд з національними стандартами аудиту аудитор також дотримується кожного з МСА, який є доречним для аудиту<sup>23</sup>.

- Д44. Посилання на Міжнародні стандарти аудиту поряд з національними стандартами аудиту не є доречним у випадку, якщо між вимогами МСА і вимогами національних стандартів аудиту існують суперечності, в результаті яких аудитор висловив би іншу думку або не включив би до аудиторського звіту пояснювальний параграф, що за окремих обставин вимагається МСА. Наприклад, національними стандартами аудиту деяких країн аудитор забороняється включати до аудиторського звіту пояснювальний параграф з метою висвітлення проблеми безперервності, водночас згідно з вимогами МСА 570 за таких обставин аудитор повинен включити до аудиторського звіту пояснювальний параграф<sup>24</sup>. У такому разі в аудиторському звіті посилаються тільки на ті стандарти аудиту (Міжнародні стандарти аудиту або національні стандарти аудиту), відповідно до яких був складений аудиторський звіт.

### **Допоміжна інформація, що надається разом із фінансовою звітністю** (див. параграфи 46–47)

- Д45. За деяких обставин від суб'єкта господарювання може вимагатися надавати (за законом, нормативними актами або стандартами) або суб'єкт господарювання може вирішити добровільно надавати разом із фінансовою звітністю допоміжну інформацію, що не вимагається застосовною концептуальною основою фінансової звітності. Наприклад, допоміжна інформація може надаватися для кращого розуміння користувачем застосовної концептуальної основи фінансової звітності або подальшого пояснення окремих статей фінансової звітності. Як правило, така інформація надається у додатках або додаткових примітках.
- Д46. Аудиторська думка охоплює допоміжну інформацію, яку неможливо чітко відокремити від фінансової звітності через її характер і спосіб подання. Наприклад, це має місце у разі, якщо примітки до фінансової звітності включають пояснення, наскільки фінансова звітність відповідає іншій концептуальній основі фінансової звітності. Аудиторська думка також охоплюватиме примітки або додатки, які містять перехресні з фінансовою звітністю посилання.
- Д47. На додаткову інформацію, що охоплюється аудиторським звітом, не потрібно робити конкретне посилання у вступному параграфі аудиторського звіту в тому разі, якщо посилання на примітки в описанні звітів, які входять до складу фінансової звітності, у вступному параграфі є достатнім.

<sup>23</sup> МСА 200, параграф Д56.

<sup>24</sup> МСА 570 «Безперервність», параграф 19.

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- Д48. У законі або нормативному акті може бути відсутня вимога про аудит допоміжної інформації, а управлінський персонал може вирішити не просити аудитора включити допоміжну інформацію до обсягу аудиту фінансової звітності.
- Д49. Оцінка аудитором того, чи допоміжна інформація, не перевірена аудитором, подана в такий спосіб, що її можна інтерпретувати як інформацію, охоплену аудиторським звітом, включає, наприклад, оцінку того, де саме подано допоміжну інформацію щодо фінансової звітності, та будь-якої додаткової інформації, яка перевірена аудитором, та чи її подано з чіткою позначкою «не перевірено аудитором».
- Д50. Управлінський персонал може змінити подання допоміжної інформації, не перевіреної аудитором, яка може інтерпретуватися як інформація, що охоплюється аудиторською думкою, наприклад через:
- вилучення з фінансової звітності будь-яких перехресних посилань на додатки або примітки, не перевірені аудитором, щоб у такий спосіб достатньо чітко розмежувати інформацію, перевірену аудитором, та інформацію, не перевірену аудитором;
  - розміщення допоміжної інформації, не перевіреної аудитором, поза фінансовою звітністю або, якщо це неможливо за існуючих обставин, то, щонайменше, розміщення приміток, не перевічених аудитором, в кінці необхідних приміток до фінансової звітності і чітке позначення їх як не перевічених аудитором. Подання приміток, не перевічених аудитором, разом з примітками, перевіченими аудитором, без чіткого відокремлення може призвести до того, що всі примітки до фінансової звітності будуть помилково сприйматися як перевірені аудитором.
- Д51. Той факт, що допоміжна інформація не перевірена аудитором, не звільняє аудитора від обов'язку ознайомитися з такою інформацією для того, щоб виявити суттєві невідповідності у фінансовій звітності, перевіреній аудитором. Відповідальність аудитора щодо допоміжної інформації, не перевіреної аудитором, узгоджується з відповідальністю, описаною в МСА 720<sup>25</sup>.

<sup>25</sup> МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність».

## Додаток

(див. параграф Д14)

### Приклади аудиторських звітів щодо фінансової звітності

- Приклад 1. Аудиторський звіт щодо фінансової звітності, складений відповідно до концептуальної основи достовірного подання з метою задоволення загальних потреб у фінансовій інформації широкого кола користувачів (наприклад, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності).
- Приклад 2. Аудиторський звіт щодо фінансової звітності, складений відповідно до концептуальної основи дотримання вимог з метою задоволення загальних потреб у фінансовій інформації широкого кола користувачів.
- Приклад 3. Аудиторський звіт щодо консолідованої фінансової звітності, складений відповідно до концептуальної основи достовірного подання з метою задоволення загальних потреб у фінансовій інформації широкого кола користувачів (наприклад, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності).

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

### **Приклад 1**

**Обставини включають таке:**

- **Аудит повного комплексу фінансової звітності.**
- **Фінансова звітність є звітністю загального призначення, складеною управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.**
- **В умовах завдання з аудиту описано відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність у МСА 210.**
- **Додатково до відповідальності за аудит фінансової звітності аудитор несе також іншу відповідальність щодо звітності, передбачену національним законодавством.**

### ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Належний адресат]

#### **Звіт щодо фінансової звітності<sup>1</sup>**

Ми провели аудит фінансової звітності компанії АВС, що додається, яка включає звіт про фінансовий стан компанії на 31 грудня 20ХІ р. і звіт про сукупні прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

#### *Відповідальність управлінського персоналу<sup>2</sup> за фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання цієї фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності<sup>3</sup> та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

#### *Відповідальність аудитора*

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів проведеного нами аудиту. Ми провели аудит відповідно до

<sup>1</sup> Підзаголовок «Звіт щодо фінансової звітності» не є необхідним за обставин, якщо не застосовується другий підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів».

<sup>2</sup> Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

<sup>3</sup> За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, і за такий...».

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриттів у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності<sup>4</sup>, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>5</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаних облікових політик, прийнятність облікових оцінок, виконаних управлінським персоналом, та оцінку загального подання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що отримали достатні та прийнятні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

### *Висловлення думки*

На нашу думку, фінансова звітність відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах (або надає достовірну та справедливу інформацію про) фінансовий стан компанії ABC на 31 грудня 20X1 р., її фінансові результати і рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

### **Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів**

[Форма та зміст цього розділу аудиторського звіту змінюватимуться залежно від характеру іншої відповідальності аудитора щодо звітності.]

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

<sup>4</sup> У випадку, зазначеному у виносці 3, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію».

<sup>5</sup> За обставин, якщо відповідальністю аудитора є також висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом фінансової звітності, це речення може бути подане в такій редакції: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам». У випадку, зазначеному у виносці 3, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, що надає достовірну і справедливу інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам».

## **Приклад 2**

**Обставини включають таке:**

- **Аудит повного комплексу фінансової звітності, що вимагається законом або нормативним актом.**
- **Фінансова звітність є звітністю загального призначення, складеною управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до концептуальної основи фінансової звітності (Закон XYZ) юрисдикції X (тобто концептуальною основою фінансової звітності, що охоплює закон або нормативний акт і спрямована на задоволення загальних потреб у фінансовій інформації з боку широкого кола користувачів, але не є концептуальною основою достовірного подання).**
- **В умовах завдання з аудиту описано відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність у МСА 210.**

## ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Належний адресат]

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC, що додається, яка включає баланс станом на 31 грудня 20X1 р., звіт про фінансові результати, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

### **Відповідальність управлінського персоналу<sup>6</sup> за фінансову звітність**

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання цієї фінансової звітності відповідно до Закону XYZ юрисдикції X та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає як необхідний для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

### **Відповідальність аудитора**

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів проведеного нами аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриттів у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих

<sup>6</sup> Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>7</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаних облікових політик, прийнятність облікових оцінок, виконаних управлінським персоналом, та загального подання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що отримали достатні та прийнятні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

### **Висловлення думки**

На нашу думку, фінансова звітність компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до Закону XYZ юрисдикції X.

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

<sup>7</sup> За обставин, якщо відповідальністю аудитора є також висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом фінансової звітності, це речення може бути подане в такій редакції: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам».

**Приклад 3**

**Обставини включають таке:**

- **Аудит консолідованої фінансової звітності загального призначення, складеної управлінським персоналом материнської компанії відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.**
- **В умовах завдання з аудиту описано відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність згідно із МСА 210.**
- **Додатково до відповідальності за аудит фінансової звітності групи аудитор несе також іншу відповідальність щодо звітності, передбачену національним законодавством.**

**ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

[Належний адресат]

**Звіт щодо консолідованої фінансової звітності<sup>8</sup>**

Ми провели аудит консолідованої фінансової звітності компанії ABC та її дочірніх підприємств, що додається, яка включає консолідований звіт про фінансовий стан компанії на 31 грудня 20X1 р. і консолідований звіт про сукупні прибутки та збитки, консолідований звіт про зміни у власному капіталі та консолідований звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

*Відповідальність управлінського персоналу<sup>9</sup> за консолідовану фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання цієї консолідованої фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності<sup>10</sup> та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання консолідованої фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

<sup>8</sup> Підзаголовок «Звіт щодо консолідованої фінансової звітності» не потрібний за обставин, якщо не застосовується другий підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів».

<sup>9</sup> Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

<sup>10</sup> За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання консолідованої фінансової звітності, що надає достовірну і справедливую інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, і за такий...».



## ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

### *Відповідальність аудитора*

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо цієї консолідованої фінансової звітності на основі результатів проведеного нами аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що консолідована фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриттів у консолідованій фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень консолідованої фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання консолідованої фінансової звітності<sup>11</sup>, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>12</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаних облікових політик, прийнятність облікових оцінок, виконаних управлінським персоналом, та оцінку загального подання консолідованої фінансової звітності.

Ми вважаємо, що отримали достатні та прийнятні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

### *Висловлення думки*

На нашу думку, консолідована фінансова звітність відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах (або надає достовірну та справедливу інформацію про) фінансовий стан компанії АВС та її дочірніх підприємств на 31 грудня 20X1 р., її фінансові результати і рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

<sup>11</sup> У випадку, зазначеному у виносці 10, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання суб'єктом господарювання консолідованої фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання».

<sup>12</sup> За обставин, якщо відповідальністю аудитора є також висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом консолідованої фінансової звітності, це речення може бути подане в такій редакції: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного подання суб'єктом господарювання консолідованої фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам». У випадку, зазначеному у виносці 10, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання суб'єктом господарювання консолідованої фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам».

ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ ТА НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ  
ЗВІТНОСТІ

**Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів**

[Форма та зміст цього розділу аудиторського звіту змінюватимуться залежно від характеру іншої відповідальності аудитора щодо звітності.]

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 705

## «МОДИФІКАЦІЇ ДУМКИ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА»

(чинний для аудиторських перевірок фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

	<i>Параграфи</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера дії цього МСА . . . . .	1
Типи модифікованих думок . . . . .	2
Дата набрання чинності . . . . .	3
<b>Мета</b> . . . . .	4
<b>Визначення</b> . . . . .	5
<b>Вимоги</b>	
Обставини, за яких вимагається модифікація аудиторської думки . . . . .	6
Визначення типу модифікації аудиторської думки. . . . .	7–15
Форма та зміст аудиторського звіту при висловленні модифікованої думки . . . . .	16–27
Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями. . . . .	28
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Типи модифікованих думок . . . . .	Д1
Характер суттєвих викривлень . . . . .	Д2–Д7
Причини неможливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів . . . . .	Д8–Д12
Наслідок неможливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів у зв'язку з обмеженням, установленим управлінським персоналом, після прийняття аудитором завдання до виконання . . . . .	Д13–Д15
Інші міркування, що стосуються висловлення негативної думки або відмови від висловлення думки. . . . .	Д16
Форма та зміст аудиторського звіту при висловленні модифікованої думки . . . . .	Д17–Д24

МОДИФІКАЦІЇ ДУМКИ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими  
повноваженнями . . . . . Д25

Додаток. Приклади аудиторських звітів, у яких висловлено  
модифіковану думку

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера дії цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за надання відповідного звіту за обставин, якщо, формулюючи думку згідно з МСА 700<sup>1</sup>, аудитор доходить висновку про необхідність модифікації аудиторської думки щодо фінансової звітності.

### Типи модифікованих думок

2. Цей МСА визначає три типи модифікованих думок, а саме: умовно-позитивну, негативну і відмову від висловлення думки. Рішення, яка модифікована думка є прийнятною, залежить від:
  - а) характеру питання, що призвело до модифікації, тобто чи містить фінансова звітність суттєві викривлення, або в разі неможливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів, чи може фінансова звітність містити суттєві викривлення; та
  - б) судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу або можливого впливу питання на фінансову звітність (див. параграф Д1).

### Дата набрання чинності

3. Цей МСА чинний для аудиторських перевірок фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

## Мета

4. Метою аудитора є чітке висловлення у відповідний спосіб модифікованої думки щодо фінансової звітності, яка є необхідною, якщо:
  - а) аудитор на основі отриманих аудиторських доказів доходить висновку, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; або
  - б) аудитор не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень.

## Визначення

5. Для цілей МСА подані далі терміни мають такі значення:
  - а) всеохоплюючий – термін, який застосовують у контексті викривлень для опису їх впливу на фінансову звітність або можливого впливу на фінансову звітність викривлень (якщо вони є), які залишилися невиявленими через неможливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази. Всеохоплюючим на фінансову звітність вважають вплив, який, за судженням аудитора:

<sup>1</sup> МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

- i) не обмежується конкретними елементами, рахунками або статтями фінансової звітності;
  - ii) якщо й є обмеженим, як зазначено вище, охоплює або може охоплювати значну частину фінансової звітності;
  - iii) має принципове значення для розуміння фінансової звітності користувачами, якщо йдеться про розкриття інформації.
- б) модифікована думка – умовно-позитивна, негативна думка або відмова від висловлення думки.

## **Вимоги**

### **Обставини, за яких вимагається модифікація аудиторської думки**

6. Аудитор модифікує думку в аудиторському звіті в разі, якщо він:
- а) на основі отриманих аудиторських доказів доходить висновку, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення (див. параграф Д2–Д7), або
  - б) не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень (див. параграф Д8–Д12).

### **Визначення типу модифікації аудиторської думки**

#### *Умовно-позитивна думка*

7. Аудитор висловлює умовно-позитивну думку в разі, якщо він:
- а) отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими для фінансової звітності; або
  - б) не має змоги отримати достатні та прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.

#### *Негативна думка*

8. Аудитор висловлює негативну думку, якщо він, отримавши достатні та прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що викривлення, взяті окремо або в сукупності, є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими для фінансової звітності.

#### *Відмова від висловлення думки*

9. Аудитор відмовляється від висловлення думки, якщо він не має можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на

фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим.

10. Аудитор відмовляється від висловлення думки, якщо, за надзвичайно рідкісних обставин, пов'язаних із численними невизначеностями, він доходить висновку, що, незважаючи на отримання достатніх і належних аудиторських доказів по кожній із індивідуальних невизначеностей, неможливо сформулювати думку щодо фінансової звітності у зв'язку з потенційною взаємодією невизначеностей та їх можливим кумулятивним впливом на фінансову звітність.

*Наслідки неможливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів у зв'язку з обмеженнями, встановленими управлінським персоналом після прийняття аудитором завдання до виконання*

11. Якщо після прийняття завдання аудитору стає відомо, що управлінський персонал встановив обмеження на обсяг аудиту, яке, на думку аудитора, ймовірно призведе до необхідності висловлення умовно-позитивної думки або відмови від висловлення думки щодо фінансової звітності, він повинен вимагати від керівництва зняти таке обмеження.
12. У разі відмови управлінського персоналу зняти обмеження, про яке йдеться у параграфі 11, аудитор повинен повідомити про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями, крім випадків, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, залучені до управління суб'єктом господарювання<sup>2</sup>, і визначити, чи існує можливість виконати альтернативні процедури для отримання достатніх і належних аудиторських доказів.
13. Якщо аудитор не має змоги отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, він повинен визначити наслідки так:
  - а) аудитор висловлює умовно-позитивну думку, якщо доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим; або
  - б) якщо аудитор доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути і суттєвим, і всеохоплюючим одночасно, внаслідок чого висловлення умовно-позитивної думки буде недостатнім для інформування про серйозність ситуації, то він:
    - і) відмовляється від аудиту, якщо це можливо та прийнятно в рамках застосовного законодавства чи нормативного акта; або (див. параграфи Д13–Д14)

<sup>2</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф 13.

- ii) відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності, якщо відмова від проведення аудиту до надання аудиторського звіту буде неприйнятною чи неможливою.
14. Якщо аудитор відмовляється від аудиту, як передбачено параграфом 13б, і, до припинення роботи він повинен інформувати тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про всі питання щодо викривлень, виявлених у ході аудиту, що призвели б до модифікації думки (див. параграф Д15).

*Інші міркування, що стосуються висловлення негативної думки або відмови від висловлення думки*

15. Якщо аудитор вважає за потрібне висловити негативну думку або відмовитися від надання думки щодо фінансової звітності в цілому, до аудиторського звіту також не повинна включатися немодифікована думка, висловлена на основі такої самої концептуальної основи фінансової звітності щодо окремого фінансового звіту чи одного або кількох окремих елементів, рахунків чи статей фінансового звіту. Висловлення такої немодифікованої думки у тому самому звіті<sup>3</sup> за таких обставин суперечило б висловленню аудитором негативної думки або відмові аудитора від висловлення думки щодо фінансової звітності в цілому (див. параграф Д16).

### **Форма та зміст аудиторського звіту при висловленні модифікованої думки**

*Параграф, у якому йдеться про підставу для модифікації*

16. Якщо аудитор модифікує думку щодо фінансової звітності, він повинен додатково до окремих елементів, передбачених вимогами МСА 700, включити до аудиторського звіту параграф із описанням питання, що призвело до модифікації. Аудитор наводить цей параграф безпосередньо перед параграфом аудиторського звіту, в якому висловлена думка, і використовує заголовок «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки», «Підстава для висловлення негативної думки» або «Підстава для відмови від висловлення думки» залежно від обставин (див. параграф Д17).
17. У разі існування суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується конкретних сум у фінансовій звітності (включаючи розкриття кількісної інформації), аудитор включає до параграфа з описанням основи для модифікації описання та кількісне визначення фінансового впливу викривлення, крім випадків, коли це неможливо. У разі неможливості надати кількісне визначення фінансового впливу аудитор

<sup>3</sup> МСА 805 «Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту» стосується обставин, за яких аудитор отримує доручення висловити окрему думку щодо одного чи кількох певних елементів, рахунків чи статей фінансового звіту.



повинен зазначити про це у параграфі, в якому йдеться про підставу для модифікації (див. параграф Д18).

18. У разі існування суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується розкриттів описового характеру, аудитор повинен включити до параграфа, в якому йдеться про підставу для модифікації, пояснення того, в який спосіб викривлені ці розкриття.
19. У разі існування суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується нерозкриття інформації, що має бути розкрито, аудитор:
  - а) обговорює факт нерозкриття з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
  - б) описує у параграфі, в якому йдеться про підставу для модифікації, характер пропущеної інформації; та
  - в) якщо не заборонено законодавством або нормативним актом, включає пропущені розкриття, якщо можливо й якщо при цьому аудитор отримав достатні та прийнятні аудиторські докази щодо пропущеної інформації (див. параграф Д19).
20. Якщо необхідність модифікації спричинена неможливістю отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, аудитор повинен зазначити причини такої неможливості у параграфі, в якому йдеться про підставу для модифікації.
21. Навіть у тому разі, якщо аудитор висловив негативну думку або відмовився висловити думку щодо фінансової звітності, він має описати у параграфі, в якому йдеться про підставу для модифікації, причини виникнення будь-яких інших питань, відомих аудитору, що вимагали б модифікації думки, та їхній вплив (див. параграф Д20).

#### *Параграф «Висловлення думки»*

22. Якщо аудитор модифікує аудиторську думку, він використовує заголовок «Умовно-позитивна думка», «Негативна думка» або «Відмова від висловлення думки» залежно від обставин для параграфа «Висловлення думки» (див. параграфи Д21, Д23–Д24).
23. Якщо аудитор висловлює умовно-позитивну думку через існування суттєвого викривлення у фінансовій звітності, він повинен зазначити у параграфі «Висловлення думки», що, на його думку, за винятком впливу питання (питань), описаного (описаних) у параграфі «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки»:
  - а) фінансова звітність відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах (або надає достовірну та справедливу інформацію) відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності в рамках звітування згідно з концептуальною основою достовірного подання; або

- б) фінансова звітність була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності в рамках звітування згідно з концептуальною основою достовірного подання.

Якщо модифікація є результатом неможливості отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, аудитор повинен використовувати відповідне формулювання «за винятком можливого впливу питання (питань)...» у модифікованій думці (див. параграф Д22).

- 24. Якщо аудитор висловлює негативну думку, він повинен зазначити у параграфі «Висловлення думки», що, на його думку, через значущість питання (питань), описаного (описаних) у параграфі «Підстава для висловлення негативної думки»:
  - а) фінансова звітність не відображає достовірно (або не надає достовірну та справедливу) інформацію відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності в рамках звітування згідно з концептуальною основою достовірного подання ; або
  - б) фінансова звітність не була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності в рамках звітування згідно з концептуальною основою дотримання вимог.
- 25. Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки через неможливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, він повинен зазначити у параграфі «Висловлення думки», що:
  - а) у зв'язку із значущістю питання (питань), описаного (описаних) у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки», аудитор не мав можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки і відповідно
  - б) аудитор не висловлює думку щодо фінансової звітності.

*Описання відповідальності аудитора, якщо аудитор висловлює умовно-позитивну або негативну думку*

- 26. Якщо аудитор висловлює умовно-позитивну або негативну думку, він вносить зміни до описання відповідальності аудитора, де зазначає, що, на його думку, аудиторські докази, отримані аудитором, є достатніми і прийнятними для формулювання підстави для висловлення модифікованої аудиторської думки.

*Описання відповідальності аудитора, якщо аудитор відмовляється від висловлення думки*

- 27. Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки через неможливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, він повинен змінити

вступний параграф аудиторського звіту, де зазначається, що аудитор отримав завдання виконати аудит фінансової звітності. Аудитор також повинен змінити описання відповідальності аудитора та описання обсягу аудиту, де зазначається тільки таке: «Відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансової звітності на основі результатів аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Однак у зв'язку з питанням (питаннями), описаним (описаними) у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки», ми не мали можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки.»

**Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями**

28. Якщо аудитор планує модифікувати думку в аудиторському звіті, він повинен повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, обставини, які призвели до очікуваної модифікації, та пропонуваній текст модифікації (див. параграф Д25).

\* \* \*

**Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

**Типи модифікованих думок** (див. параграф 2)

Д1. Подана нижче таблиця показує, як судження аудитора щодо характеру питання, у зв'язку з яким виникає необхідність модифікації, та всеохоплюваність його впливу чи можливого впливу на фінансову звітність, впливає на тип думки, що буде висловлена.

<i>Характер питання, у зв'язку з яким виникає необхідність модифікації</i>	<i>Судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу чи можливого впливу на фінансову звітність</i>	
	<i>Суттєвий, але не всеохоплюючий</i>	<i>Суттєвий і всеохоплюючий</i>
Фінансова звітність містить суттєві викривлення	Умовно-позитивна думка	Негативна думка
Неможливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази	Умовно-позитивна думка	Відмова від надання думки



**Характер суттєвих викривлень** (див. параграф 6 а)

- Д2. З метою формулювання думки щодо фінансової звітності МСА 700 вимагає від аудитора зробити висновок про те, чи була отримана достатня впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень<sup>4</sup>. Цей висновок враховує оцінку аудитором впливу не виправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність згідно з МСА 450<sup>5</sup>.
- Д3. МСА 450 визначає викривлення як розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які необхідно визнати у цій статті згідно із застосовною концептуальною основою фінансової звітності. Відповідно суттєве викривлення фінансової звітності може бути пов'язане із:
- а) прийнятністю обраних облікових політик;
  - б) застосуванням обраних облікових політик; або
  - в) прийнятністю чи адекватністю розкриттів у фінансовій звітності.

*Прийнятність обраних облікових політик*

- Д4. У розрізі прийнятності облікових політик, обраних управлінським персоналом, суттєві викривлення фінансової звітності можуть виникати в тому разі, якщо:
- а) обрані облікові політики не узгоджуються із застосовною концептуальною основою фінансової звітності; або
  - б) фінансова звітність, включаючи відповідні примітки, не відображає відповідні операції та події у спосіб, що забезпечує достовірне подання.
- Д5. Концептуальна основа фінансової звітності часто містить вимоги до обліку та розкриття змін в облікових політиках. У випадках, якщо суб'єкт господарювання змінює обрані ним суттєві облікові політики, суттєве викривлення фінансової звітності може виникнути тоді, коли суб'єкт господарювання не виконує ці вимоги.

*Застосування обраних облікових політик*

- Д6. У разі застосування обраних облікових політик суттєві викривлення фінансової звітності можуть виникати:
- а) у випадках, якщо управлінський персонал не застосовував обрані облікові політики відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, включаючи випадки, якщо управлінський персонал не застосовував обрані облікові політики послідовно між обліковими

<sup>4</sup> МСА 700, параграф 11.

<sup>5</sup> МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту», параграф 11.

періодами або до подібних операцій і подій (послідовність при застосуванні); або

- б) у зв'язку з методом застосування обраних облікових політик (наприклад, ненавмисна помилка при застосуванні).

*Прийнятність або адекватність розкриттів у фінансовій звітності*

Д7. У розрізі прийнятності або адекватності розкриттів у фінансовій звітності суттєві викривлення фінансової звітності можуть виникати, якщо:

- а) фінансова звітність не включає всі розкриття, що їх вимагає застосовна концептуальна основа фінансової звітності;
- б) розкриття у фінансовій звітності не подані відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності; або
- в) у фінансовій звітності відсутні розкриття, необхідні для забезпечення достовірного подання.

**Причини неможливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів** (див. параграф 6 б)

Д8. Неможливість отримання аудитором достатніх і належних аудиторських доказів (іменується також «обмеження обсягу аудиту») може виникнути в результаті:

- а) обставин поза контролем суб'єкта господарювання;
- б) обставин, що стосуються характеру чи графіка роботи аудитора; або
- в) обмежень, установлених управлінським персоналом.

Д9. Неможливість виконати конкретну процедуру не являє собою обмеження обсягу аудиту, якщо аудитор спроможний отримати достатні та прийнятні аудиторські докази через виконання альтернативних процедур. Якщо це неможливо, залежно від обставин застосовуються вимоги параграфів 7 б та 10. Обмеження, встановлені управлінським персоналом, можуть мати інші наслідки для аудиту, наприклад для оцінки аудитором ризиків шахрайства та для розгляду можливості продовження виконання завдання.

Д10. Приклади обставин поза контролем суб'єкта господарювання включають обставини, якщо:

- облікові записи суб'єкта господарювання були знищені;
- облікові записи значущого компонента були вилучені урядовими органами на невизначений час.

Д11. Приклади обставин, що стосуються характеру чи графіка роботи аудитора, включають обставини, коли:

- суб'єкт господарювання зобов'язаний вести облік асоційованого підприємства за методом участі в капіталі, а аудитор не має можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо фінансової інформації останнього для оцінки прийнятності та належності обліку за методом участі в капіталі;
- часові рамки призначення аудитора є такими, що він не має змоги спостерігати за інвентаризацією фізичних запасів;
- аудитор визначає, що у разі, якщо засоби контролю суб'єкта господарювання неефективні, виконання лише процедур по суті є недостатнім.

Д12. Приклади неможливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів внаслідок обмеження обсягу аудиту, встановленого управлінським персоналом, включають обставини, якщо управлінський персонал перешкоджає аудитору:

- спостерігати за інвентаризацією фізичних запасів;
- у поданні запитів на підтвердження залишків на конкретному рахунку.

**Наслідок неможливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів у зв'язку з обмеженням, установленим управлінським персоналом, після прийняття аудитором завдання до виконання**  
(див. параграфи 13 б – 14)

Д13. Можливість відмови від аудиту може залежати від етапу завершеності завдання в момент, коли управлінський персонал встановлює обмеження обсягу. Якщо аудитор в основному завершив аудит, він може прийняти рішення про завершення аудиту в тому обсязі, в якому це можливо, відмовитися від висловлення думки та роз'яснити обмеження щодо обсягу в параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки» до моменту відмови від завдання.

Д14. За деяких обставин відмова від аудиту може бути неможливою, якщо аудитор зобов'язаний продовжувати завдання з аудиту згідно із законодавством чи нормативними актами. Це може статися тоді, коли аудитор отримав завдання провести аудит фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору. Це може також статися у юрисдикціях, в яких аудитор отримав завдання провести аудит за певний визначений період або коли аудитор призначений на певний визначений період і йому заборонено відмовлятися від завдання до моменту завершення аудиту такої фінансової звітності або до завершення такого періоду відповідно. Аудитор може також вважати за потрібне включити до аудиторського звіту параграф «Інші питання»<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора», параграф Д5.

Д15. У разі, якщо аудитор доходить висновку, що відмова від аудиту є необхідною у зв'язку з обмеженням обсягу, в нього може виникати професійне, правове або регуляторне зобов'язання повідомити про питання, що стосуються відмови від завдання, регуляторним органам чи власникам суб'єкта господарювання.

**Інші міркування, що стосуються висловлення негативної думки або відмови від висловлення думки (див. параграф 15)**

Д16. Приклади обставин подання звітності, які не суперечать негативній думці аудитора чи відмові аудитора від висловлення думки, такі:

- висловлення немодифікованої думки щодо фінансової звітності, складеної відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності, та (у цьому звіті) висловлення негативної думки щодо цієї фінансової звітності відповідно до іншої концептуальної основи фінансової звітності<sup>7</sup>;
- відмова від висловлення думки щодо результатів діяльності та руху грошових коштів там, де це доречно, і висловлення немодифікованої думки щодо фінансового стану (див. МСА 510<sup>8</sup>). У цьому випадку аудитор не відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності в цілому.

**Форма та зміст аудиторського звіту при висловленні модифікованої думки**

*Параграф, у якому йдеться про підставу для модифікації*  
(див. параграфи 16–17, 19, 21)

Д17. Послідовність аудиторського звіту допомагає користувачам краще розуміти інформацію та виявляти незвичайні обставини, якщо вони виникають. Незважаючи на те що стандартність тексту модифікованої думки та описання підстави для модифікації буває неможливою, бажано узгодження як форми, так і змісту аудиторського звіту.

Д18. Прикладом фінансового впливу суттєвих викривлень, які аудитор може описати у параграфі «Підстава для модифікації думки» аудиторського звіту, є кількісне визначення цього впливу на податок на прибуток, дохід до сплати податку, чистий дохід і власний капітал, якщо вартість запасів завищена.

Д19. Розкриття пропущеної інформації у параграфі «Підстава для модифікації думки» може бути неможливим, якщо:

- а) розкриття не були підготовлені управлінським персоналом або не були надані аудитору з інших причин; або

<sup>7</sup> Див. параграф Д32 МСА 700, де подано описання цієї обставини.

<sup>8</sup> МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду», параграф 10.

- б) згідно із судженням аудитора розкриття були б неприйнятно великими за розміром щодо аудиторського звіту.

Д20. Негативна думка або відмова від висловлення думки, що стосується певного конкретного питання, про яке йдеться у параграфі «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки», не виправдовують пропуску описання інших виявлених питань, які за інших обставин вимагали б модифікації аудиторської думки. У таких випадках розкриття інших питань, про які відомо аудитору, може бути важливим для користувачів фінансової звітності.

*Параграф «Висловлення думки»* (див. параграфи 22–23)

Д21. Включення заголовка цього параграфа чітко роз'яснює користувачу, що аудиторська думка є модифікованою, та вказує на тип модифікації.

Д22. Якщо аудитор висловлює умовно-позитивну думку, неприйнятним є використання таких формулювань, як «із попереднім поясненням» або «з урахуванням» у параграфі «Висловлення думки», оскільки такі формулювання недостатньо чіткі або переконливі.

Ілюстративні аудиторські звіти

Д23. Приклади 1 і 2 у додатку містять аудиторські звіти, в яких висловлено умовно-позитивну чи негативну думку відповідно у зв'язку з тим, що фінансова звітність містить суттєві викривлення.

Д24. Приклад 3 у додатку містить аудиторський звіт, в якому висловлено умовно-позитивну думку внаслідок того, що аудитор не має можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази. Приклад 4 містить відмову від висловлення думки через неможливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо одного елемента фінансової звітності. Приклад 5 містить відмову від висловлення думки через неможливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо кількох елементів фінансової звітності. У кожному з двох останніх випадків можливий вплив на фінансову звітність такої неможливості є і суттєвим, і всеохоплюючим.

**Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями** (див. параграф 28)

Д25. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про обставини, що призводять до очікуваної модифікації аудиторської думки, та про пропонування текст модифікації дають змогу:

- а) аудитору повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про намір внести модифікацію (модифікації) та про причини (чи обставини) модифікації (модифікацій);



## МОДИФІКАЦІЇ ДУМКИ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

- б) аудитору узгоджувати з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, фактичну суть питання (питань), що призводять до очікуваної модифікації (модифікацій), або підтверджувати питання, щодо яких в аудитора існує незгода з управлінським персоналом по суті; та
- в) тим, кого наділено найвищими повноваженнями, отримати можливість, де це доречно, надати аудитору додаткову інформацію і пояснення щодо питання (питань), які призводять до очікуваної модифікації (модифікацій).

## Додаток

(див. параграфи Д23–Д24)

### **Приклади аудиторських звітів, у яких висловлено модифіковану думку**

Приклад 1. Аудиторський звіт, в якому висловлено умовно-позитивну думку в зв'язку із суттєвим викривленням фінансової звітності.

Приклад 2. Аудиторський звіт, в якому висловлено негативну думку в зв'язку із суттєвим викривленням фінансової звітності.

Приклад 3. Аудиторський звіт, в якому висловлено умовно-позитивну думку через неможливість отримання аудитором достатніх і належних аудиторських доказів.

Приклад 4. Аудиторський звіт, що містить відмову від висловлення думки через неможливість отримання аудитором достатніх і належних аудиторських доказів щодо одного елемента фінансової звітності.

Приклад 5. Аудиторський звіт, який містить відмову від висловлення думки через неможливість отримання аудитором достатніх і належних аудиторських доказів щодо кількох елементів фінансової звітності.

### **Приклад 1**

**Обставини включають таке:**

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності загального призначення, складеної управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.**
- **В умовах завдання з аудиту описано відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність згідно із МСА 210<sup>1</sup>.**
- **Вартість запасів викривлена. Викривлення вважається суттєвим, але не всеохоплюючим для фінансової звітності.**
- **Додатково до відповідальності за аудит фінансової звітності аудитор несе також іншу відповідальність щодо звітності, передбачену національним законодавством.**

## ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Належний адресат]

### **Звіт щодо фінансової звітності<sup>2</sup>**

Ми провели аудит фінансової звітності компанії АВС, що додається, яка включає звіт про фінансовий стан компанії на 31 грудня 20X1 р. та звіт про сукупні прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

*Відповідальність управлінського персоналу<sup>3</sup> за фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за подання цієї фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності<sup>4</sup> та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає необхідним для забезпечення складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

<sup>1</sup> МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту».

<sup>2</sup> Підзаголовок «Звіт щодо фінансової звітності» не є необхідним за обставин, якщо не застосовується другий підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів».

<sup>3</sup> Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

<sup>4</sup> За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, і за такий ...».

*Відповідальність аудитора*

Відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриттів у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання<sup>5</sup> суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>6</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятності облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та загального подання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що отримали достатні та належні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

*Підстава для висловлення умовно-позитивної думки*

Вартість запасів компанії відображена у звіті про фінансовий стан у розмірі xxx. Управлінський персонал не визнав запаси за меншою з двох вартостей: за собівартістю або за чистою вартістю реалізації, а визнав їх лише за собівартістю, що є відхиленням від Міжнародних стандартів фінансової звітності. Облікові записи компанії свідчать про те, що якби управлінський персонал визнав запаси за меншою з двох вартостей – за собівартістю або за чистою вартістю реалізації, потрібно було б провести уцінку запасів на xxx до їх чистої вартості реалізації. Відповідно собівартість реалізованої продукції збільшилася б на xxx, а податок

<sup>5</sup> У випадку, зазначеному у виводі 12, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, яка надає достовірну та справедливую інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання».

<sup>6</sup> За обставин, якщо відповідальністю аудитора є також висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудиторською перевіркою фінансової звітності, це речення може бути подане в такій редакції: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам». У випадку, зазначеному у виводі 12, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам».

## МОДИФІКАЦІЇ ДУМКИ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

на прибуток, чистий дохід та власний капітал акціонерів зменшилися б на xxx, xxx і xxx.

### *Умовно-позитивна думка*

На нашу думку, за винятком впливу питання, про яке йдеться у параграфі «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки», фінансова звітність відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах (або надає достовірну та справедливу інформацію про) фінансовий стан компанії ABC на 31 грудня 20X1 р. та її фінансові результати і рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

### **Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів**

[Форма та зміст цього розділу аудиторського звіту змінюватимуться залежно від характеру іншої відповідальності аудитора щодо звітності.]

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

## **Приклад 2**

**Обставини включають таке:**

- **Аудит консолідованої фінансової звітності загального призначення, складеної управлінським персоналом материнської компанії відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.**
- **В умовах завдання з аудиту описано відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність згідно із МСА 210.**
- **Фінансова звітність суттєво викривлена у зв'язку із неконсолідацією дочірнього підприємства. Суттєве викривлення вважається всеохоплюючим для фінансової звітності. Вплив викривлення на фінансову звітність не визначений, оскільки це було неможливо.**
- **Додатково до відповідальності за аудит консолідованої фінансової звітності аудитор несе також іншу відповідальність щодо звітності, передбачену національним законодавством.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Належний адресат]

### **Звіт щодо консолідованої фінансової звітності<sup>7</sup>**

Ми провели аудит консолідованої фінансової звітності компанії ABC та її дочірніх підприємств, яка включає консолідований звіт про фінансовий стан компанії на 31 грудня 20X1 р., консолідований звіт про сукупні прибутки та збитки, консолідований звіт про зміни у власному капіталі та консолідований звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

*Відповідальність управлінського персоналу<sup>8</sup> за консолідовану фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання цієї консолідованої фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності<sup>9</sup> та за такий внутрішній контроль, який

<sup>7</sup> Підзаголовок «Звіт щодо консолідованої фінансової звітності» не потрібний за обставин, якщо не застосовується другий підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів».

<sup>8</sup> Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

<sup>9</sup> У випадку, зазначеному у виводі 17, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання суб'єктом господарювання консолідованої фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання».

управлінський персонал визначає необхідним для забезпечення складання консолідованої фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

#### *Відповідальність аудитора*

Відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо цієї консолідованої фінансової звітності на основі результатів аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що консолідована фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриттів у консолідованій фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень консолідованої фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання<sup>10</sup> суб'єктом господарювання консолідованої фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>11</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятності облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та загального подання консолідованої фінансової звітності.

Ми вважаємо, що отримали достатні й належні аудиторські докази для висловлення нашої негативної думки.

#### *Підстава для висловлення негативної думки*

Як пояснюється у примітці X, компанія не консолідувала фінансову звітність дочірнього підприємства XYZ, яке придбала у 20X1 р., оскільки вона не змогла впевнитися у справедливій вартості окремих суттєвих активів та зобов'язань дочірнього підприємства на дату придбання. Тому ця інвестиція відображена в

<sup>10</sup> У випадку, зазначеному у виносці 17, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання суб'єктом господарювання консолідованої фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання».

<sup>11</sup> За обставин, якщо відповідальністю аудитора є також висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудиторською перевіркою консолідованої фінансової звітності, це речення може бути подане в такій редакції: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного подання суб'єктом господарювання консолідованої фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам». У випадку, зазначеному у виносці 17, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання суб'єктом господарювання консолідованої фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам».

## МОДИФІКАЦІЇ ДУМКИ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

обліку за методом собівартості. Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності дочірнє підприємство мало бути консолідоване, оскільки воно перебуває під контролем компанії. Якби дочірнє підприємство XYZ було консолідоване, це суттєво вплинуло б на велику кількість елементів консолідованої фінансової звітності, яка додається. Вплив непроведення консолідації на консолідовану фінансову звітність не був визначений.

### *Негативна думка*

На нашу думку, в зв'язку із значущістю питання, про яке йдеться у параграфі «Підстава для висловлення негативної думки», консолідована фінансова звітність не подає достовірно (або не надає достовірну та справедливу інформацію про) фінансовий стан компанії ABC та її дочірніх підприємств на 31 грудня 20X1 р., а також їхні фінансові результати та рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

### **Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів**

[Форма та зміст цього розділу аудиторського звіту змінюватимуться залежно від характеру іншої відповідальності аудитора щодо звітності.]

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]



### **Приклад 3**

**Обставини включають таке:**

- **Аудит повного комплексу фінансової звітності загального призначення, складеної управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.**
- **В умовах завдання з аудиту описано відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність згідно із МСА 210.**
- **Аудитор не мав змоги отримати достатні й належні аудиторські докази щодо інвестиції у зарубіжну афілійовану компанію. Вплив неможливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів вважається суттєвим, проте не всеохоплюючим для фінансової звітності.**
- **Додатково до відповідальності за аудит фінансової звітності аудитор несе також іншу відповідальність щодо звітності, передбачену національним законодавством.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Належний адресат]

### **Звіт щодо фінансової звітності<sup>12</sup>**

Ми провели аудит фінансової звітності компанії АВС, що додається, яка включає звіт про фінансовий стан компанії на 31 грудня 20X1 р., звіт про сукупні прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

*Відповідальність управлінського персоналу<sup>13</sup> за фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання цієї фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності<sup>14</sup> та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає необхідним для забезпечення складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

<sup>12</sup> Підзаголовок «Звіт щодо фінансової звітності» не потрібний за обставин, якщо не застосовується другий підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів».

<sup>13</sup> Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

<sup>14</sup> За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, та за такий...».

*Відповідальність аудитора*

Відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриттів у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності<sup>15</sup>, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>16</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятності облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та загального подання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що отримали достатні й належні аудиторські докази для висловлення нашої умовно-позитивної думки.

*Підстава для висловлення умовно-позитивної думки*

Інвестиція компанії ABC у компанію XYZ, зарубіжне асоційоване підприємство, що було придбане протягом року та обліковувалося за методом участі в капіталі, відображена в розмірі xxx у звіті про фінансовий стан компанії на 31 грудня 20X1 р., а частка ABC у чистому доході XYZ у розмірі xxx включена у дохід ABC за рік, що закінчився на цю дату. Ми не мали змоги отримати достатні й належні аудиторські докази щодо балансової вартості інвестиції ABC у XYZ станом на 31 грудня 20X1 р. та частки ABC у чистому доході XYZ за рік, оскільки нам не був наданий доступ до фінансової

<sup>15</sup> У випадку, зазначеному у вимозі 22, це речення може бути сформульовано так: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання і достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання».

<sup>16</sup> За обставин, якщо відповідальністю аудитора є також висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудиторською перевіркою фінансової звітності, це речення може бути подане в такій редакції: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам». У випадку, зазначеному у вимозі 22, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам».

## МОДИФІКАЦІЇ ДУМКИ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

інформації, управлінського персоналу та аудиторів XYZ. Відповідно ми не мали змоги визначити, чи була потреба в коригуванні зазначених сум.

### *Умовно-позитивна думка*

На нашу думку, за винятком можливого впливу питання, про яке йдеться у параграфі «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки», фінансова звітність подає достовірно в усіх суттєвих аспектах (або надає достовірну та справедливу інформацію про) фінансовий стан компанії ABC на 31 грудня 20X1 р. та її фінансові результати і рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

### **Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів**

[Форма та зміст цього розділу аудиторського звіту змінюватимуться залежно від характеру іншої відповідальності аудитора щодо звітності.]

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

#### **Приклад 4**

**Обставини включають таке:**

- **Аудит повного комплексу фінансової звітності загального призначення, складеної управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.**
- **В умовах завдання з аудиту описано відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність згідно із МСА 210.**
- **Аудитор не мав змоги отримати достатні й належні аудиторські докази щодо одного елемента фінансової звітності, а отже, не мав змоги отримати аудиторські докази щодо фінансової інформації про інвестицію у спільне підприємство, яка становить 90% чистих активів компанії. Ймовірний вплив цієї неможливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів вважається і суттєвим, і всеохоплюючим для фінансової звітності.**
- **Додатково до відповідальності за аудит фінансової звітності аудитор несе також іншу відповідальність щодо звітності, передбачену національним законодавством.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Належний адресат]

#### **Звіт щодо фінансової звітності<sup>17</sup>**

Ми отримали завдання провести аудит фінансової звітності компанії ABC, що додається, яка включає звіт про фінансовий стан компанії на 31 грудня 20X1 р., звіт про сукупні прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

*Відповідальність управлінського персоналу<sup>18</sup> за фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання цієї фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності<sup>19</sup> та за такий внутрішній контроль, який управлінський

<sup>17</sup> Підзаголовок «Звіт щодо фінансової звітності» не потрібний, якщо не застосовується другий підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів».

<sup>18</sup> Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

<sup>19</sup> За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, та за такий...».

## МОДИФІКАЦІЇ ДУМКИ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

персонал визначає необхідним для забезпечення складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

### *Відповідальність аудитора*

Відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Однак у зв'язку з питанням, описаним у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки», ми не мали можливості отримати достатні й належні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки.

### *Підстава для відмови від висловлення думки*

Інвестиція компанії в її спільне підприємство XYZ (країна X) відображена у звіті про фінансовий стан компанії в розмірі xxx, що становить більш як 90% чистих активів компанії на 31 грудня 20X1 р. Нам було відмовлено в доступі до управлінського персоналу та аудиторів XYZ, а також до аудиторської документації аудиторів XYZ. Через це ми не мали змоги визначити, чи існувала потреба в будь-яких коригуваннях сум пропорційної частки компанії в активах XYZ, за якими вона здійснює спільний контроль, її пропорційної частки у зобов'язаннях XYZ, за якими вона несе спільну відповідальність, її пропорційної частки у доходах і витратах XYZ за рік, а також елементів, що формують звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів.

### *Відмова від висловлення думки*

У зв'язку із значущістю питання, про яке йдеться у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки», ми не мали можливості отримати достатні й належні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки. Відповідно ми не висловлюємо думку щодо фінансової звітності.

### **Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів**

[Форма та зміст цього розділу аудиторського звіту змінюватимуться залежно від характеру іншої відповідальності аудитора щодо звітності.]

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

### **Приклад 5**

**Обставини включають таке:**

- **Аудит повного комплексу фінансової звітності загального призначення, складеної управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.**
- **В умовах завдання з аудиту описано відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність згідно із МСА 210.**
- **Аудитор не мав можливості отримати достатні й належні аудиторські докази щодо кількох елементів фінансової звітності, а отже, аудитор не мав змоги отримати аудиторські докази щодо запасів та дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання. Ймовірний вплив цієї неможливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів вважається і суттєвим, і всеохоплюючим для фінансової звітності.**
- **Додатково до відповідальності за аудит фінансової звітності аудитор несе також іншу відповідальність щодо звітності, передбачену національним законодавством.**

## ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Належний адресат]

### **Звіт щодо фінансової звітності<sup>20</sup>**

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC, що додається, яка включає звіт про фінансовий стан компанії на 31 грудня 20X1 р., звіт про сукупні прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

*Відповідальність управлінського персоналу<sup>21</sup> за фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання цієї фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності<sup>22</sup> та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає необхідним для забезпечення складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

<sup>20</sup> Підзаголовок «Звіт щодо фінансової звітності» не потрібний, якщо не застосовується другий підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів».

<sup>21</sup> Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

<sup>22</sup> За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, та за такий...».

*Відповідальність аудитора*

Відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Однак у зв'язку з питанням, описаним у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки», ми не мали можливості отримати достатні й належні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки.

*Підстава для відмови від висловлення думки*

У зв'язку з тим, що ми були призначені аудиторами компанії після 31 грудня 20X1 р., ми не мали змоги спостерігати за інвентаризацією запасів на початок та на кінець року. У нас не було можливості впевнитися у кількості запасів, утримуваних на 31 грудня 20X0 та 20X1 рр., вартість яких відображена у звіті про фінансовий стан у розмірі xxx і xxx відповідно через виконання альтернативних процедур. Крім того, впровадження нової комп'ютеризованої системи обліку дебіторської заборгованості у вересні 20X1 р. призвело до численних помилок у сумах дебіторської заборгованості. Станом на дату нашого аудиторського звіту управлінський персонал продовжував усувати недоліки системи та виправляти помилки. Ми не мали змоги підтвердити або перевірити альтернативними засобами статті дебіторської заборгованості, включені у звіт про фінансовий стан, на загальну суму xxx на 31 грудня 20X1 р. У зв'язку з цим ми не мали змоги визначити, чи існувала потреба в будь-яких коригуваннях запасів і дебіторської заборгованості, відображених чи не відображених в обліку, а також елементів, що формують звіт про сукупний прибуток, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів.

*Відмова від висловлення думки*

У зв'язку із значущістю питань, описаних у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки», ми не мали можливості отримати достатні й належні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки. Відповідно ми не висловлюємо думку щодо фінансової звітності.

**Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів**

[Форма та зміст цього розділу аудиторського звіту змінюватимуться залежно від характеру іншої відповідальності аудитора щодо звітності.]

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 706

### «ПОЯСНЮВАЛЬНІ ПАРАГРАФИ ТА ПАРАГРАФИ З ІНШИХ ПИТАНЬ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

#### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1–2
Дата набрання чинності . . . . .	3
<b>Мета</b> . . . . .	4
<b>Визначення</b> . . . . .	5
<b>Вимоги</b>	
Пояснювальні параграфи в аудиторському звіті . . . . .	6–7
Параграф з інших питань в аудиторському звіті . . . . .	8
Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями . . . . .	9
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Пояснювальні параграфи в аудиторському звіті . . . . .	Д1–Д4
Параграфи з інших питань в аудиторському звіті . . . . .	Д5–Д11
Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями . . . . .	Д12
Додаток 1. Перелік МСА, які містять вимоги щодо пояснювальних параграфів	
Додаток 2. Перелік МСА, які містять вимоги щодо параграфів з інших питань	
Додаток 3. Приклад аудиторського звіту, який містить пояснювальний параграф	

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».



## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає включення до аудиторського звіту додаткової інформації, якщо аудитор вважає за потрібне:
  - а) привернути увагу користувачів до питання чи питань, поданих або розкритих у фінансовій звітності, які, за судженням аудитора, настільки важливі, що є фундаментальними для розуміння фінансової звітності користувачами;
  - б) привернути увагу користувачів до будь-якого питання чи питань, які не були подані або розкриті у фінансовій звітності, проте, за судженням аудитора, є доречними для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора та аудиторського звіту.
2. У додатках 1 і 2 подається перелік МСА, в яких містяться спеціальні вимоги до аудитора щодо включення пояснювальних параграфів або параграфів з інших питань до аудиторського звіту. У таких випадках застосовуються вимоги цього МСА щодо форми та розміщення цих параграфів.

### Дата набрання чинності

3. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

## Мета

4. Метою аудитора, який уже сформулював думку щодо фінансової звітності, є привернення уваги користувачів у разі, якщо, на його погляд, це доцільно, через включення до аудиторського звіту чітко викладеної додаткової інформації:
  - а) до питання, яке хоча й було належно подане чи розкрито у фінансовій звітності, однак, за судженням аудитора, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами; або
  - б) якщо це доцільно, до будь-якого іншого питання, що стосується розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора чи аудиторського звіту.

## Визначення

5. Для цілей МСА подані далі терміни мають такі значення:
  - а) пояснювальний параграф – параграф, включений до аудиторського звіту, що стосується питання, яке в належний спосіб подане або розкрито у фінансовій звітності, та, за судженням аудитора,

## ПОЯСНЮВАЛЬНІ ПАРАГРАФИ ТА ПАРАГРАФИ З ІНШИХ ПИТАНЬ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами;

- б) параграф з інших питань – параграф, включений до аудиторського звіту, який не стосується питань, поданих або розкритих у фінансовій звітності, проте, за судженням аудитора, є важливим для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора та аудиторського звіту.

### **Вимоги**

#### **Пояснювальні параграфи в аудиторському звіті**

- 6. Якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів до питання, поданого чи розкритого у фінансовій звітності, яке, за його судженням, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами, аудитор включає до аудиторського звіту пояснювальний параграф за умови, що він отримав достатні й прийнятні аудиторські докази того, що це питання не було суттєво викривлене у фінансовій звітності. Такий параграф повинен стосуватися тільки тієї інформації, яка була подана чи розкрита у фінансовій звітності (див. параграфи Д1–Д2).
- 7. Якщо аудитор включає пояснювальний параграф до аудиторського звіту, він:
  - а) розміщує цей параграф в аудиторському звіті після параграфа «Висловлення думки»;
  - б) використовує заголовок «Пояснювальний параграф» чи інший належний заголовок;
  - в) у цьому параграфі чітко зазначає питання, що висвітлюється, та де саме у фінансовій звітності можна знайти інформацію, яка повною мірою розкриває його;
  - г) зазначає, що аудиторська думка не модифікується у зв'язку з висвітленим питанням (див. параграфи Д3–Д4).

#### **Параграф з інших питань в аудиторському звіті**

- 8. Якщо аудитор вважає за потрібне повідомити про питання, яке не було подане чи розкрито у фінансовій звітності, проте, за його судженням, є важливим для розуміння користувачами проведеного аудиту відповідальності аудитора та аудиторського звіту, а також не заборонене законодавством, він розкриває це у параграфі аудиторського звіту під заголовком «Інші питання» або під іншим належним заголовком. Аудитор подає цей параграф після параграфа «Висловлення думки» та пояснювального параграфа або будь-де в аудиторському звіті, якщо зміст параграфа з інших питань стосується розділу «Інша відповідальність аудитора щодо звітності» (див. параграфи Д5–Д11).

### **Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями**

9. Якщо аудитор має намір включити до аудиторського звіту пояснювальний параграф чи параграф з інших питань, він повинен повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про такий намір та надати текст такого параграфа (див. параграф Д12).

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

### **Пояснювальні параграфи в аудиторському звіті**

*Обставини, за яких може бути потрібним пояснювальний параграф*  
(див. параграф 6)

- Д1. Далі наведено приклади обставин, за яких аудитор може вважати потрібним включення пояснювального параграфа:
- невизначеність щодо майбутніх результатів непередбачуваного судового процесу або дій регуляторних органів;
  - дострокове застосування (якщо дозволено) нового стандарту бухгалтерського обліку (наприклад, нового Міжнародного стандарту фінансової звітності), що має значний вплив на фінансову звітність до дати набрання чинності цим стандартом;
  - велика катастрофа, яка справила і продовжує справляти значний вплив на фінансовий стан суб'єкта господарювання.
- Д2. Широке застосування пояснювальних параграфів знижує ефективність висвітлення аудитором таких питань. Крім того, включення до пояснювального параграфа інформації, більшої за обсягом, ніж та, яка подається чи розкривається у фінансовій звітності, може означати, що це питання не було належно подане чи розкрито. У зв'язку з цим у параграфі 6 викладені обмеження щодо застосування пояснювального параграфа до питань, поданих чи розкритих у фінансовій звітності.

*Включення до аудиторського звіту пояснювального параграфа*  
(див. параграф 7)

- Д3. Включення до аудиторського звіту пояснювального параграфа не впливає на аудиторську думку. Пояснювальний параграф не замінює:
- а) висловлення аудитором умовно-позитивної, негативної думки або відмови від висловлення думки, якщо це вимагається обставинами конкретного завдання з аудиту (див. МСА 705<sup>1</sup>); або

<sup>1</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

ПОЯСНЮВАЛЬНІ ПАРАГРАФИ ТА ПАРАГРАФИ З ІНШИХ ПИТАНЬ  
У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

- б) розкриття інформації у фінансовій звітності, що вимагається від управлінського персоналу застосовною концептуальною основою підготовки фінансової звітності.

Д4. Приклад звіту, поданого у додатку 3, включає пояснювальний параграф в аудиторському звіті, що містить умовно-позитивну думку.

**Параграфи з інших питань в аудиторському звіті** (див. параграф 8)

*Обставини, за яких може бути потрібним параграф з інших питань*

Стосовно розуміння користувачами проведеного аудиту

- Д5. За рідкісних обставин, коли аудитор не має можливості відмовитися від виконання завдання, навіть якщо потенційний вплив цього на отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів через обмеження обсягу аудиту, встановленого управлінським персоналом, є значним<sup>2</sup>, він може вважати за потрібне включити до аудиторського звіту параграф з інших питань, щоб пояснити, чому аудитор не має можливості відмовитися від виконання завдання.

Стосовно розуміння користувачами відповідальності аудитора чи аудиторського звіту

- Д6. Законодавство чи загальноприйнята практика у тій чи іншій юрисдикції можуть вимагати або дозволяти аудитору конкретизувати питання, які більш докладно пояснюють його відповідальність у рамках аудиту фінансової звітності або складання аудиторського звіту щодо неї. Там, де це доречно, можуть бути використані один або кілька підзаголовків, які визначають зміст параграфа з інших питань.
- Д7. У параграфі з інших питань не розглядаються обставини, за яких аудитор має іншу відповідальність щодо звітності, крім визначену МСА відповідальність за надання звіту щодо фінансової звітності (див. розділ «Інша відповідальність аудитора щодо звітності» у МСА 700<sup>3</sup>), або якщо аудитора попросили виконати конкретні додаткові процедури та підготувати відповідний звіт чи висловити думку з конкретних питань.

Надання звітів щодо кількох комплектів фінансової звітності

- Д8. Суб'єкт господарювання може готувати один комплект фінансової звітності відповідно до однієї концептуальної основи загального призначення (наприклад, відповідно до національної концептуальної основи) і один – відповідно до іншої концептуальної основи загального призначення (наприклад, за Міжнародними стандартами фінансової звітності) та залучати аудитора з метою отримання звітів щодо обох комплектів фінансової звітності. Якщо аудитор визначив, що такі

<sup>2</sup> Див. параграф 13 б, ii МСА 705, в якому йдеться про такі випадки.

<sup>3</sup> МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», параграфи 38–39.

## ПОЯСНЮВАЛЬНІ ПАРАГРАФИ ТА ПАРАГРАФИ З ІНШИХ ПИТАНЬ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

концептуальні основи є прийнятними за відповідних обставин, він може включити до аудиторського звіту параграф з інших питань, посилаючись на той факт, що інший комплект фінансової звітності був підготовлений тим самим суб'єктом господарювання відповідно до іншої концептуальної основи загального призначення і що аудитор надав звіт щодо цієї фінансової звітності.

Обмеження щодо надання або використання аудиторського звіту

Д9. Фінансова звітність, що готується для конкретних цілей, може бути підготовлена відповідно до концептуальної основи загального призначення, оскільки користувачі такої фінансової звітності визначили, що така фінансова звітність загального призначення відповідає їх потребам щодо фінансової інформації. Оскільки аудиторський звіт призначений для конкретних користувачів, аудитор може вважати за потрібне включити до нього параграф з інших питань, зазначивши, що аудиторський звіт призначений тільки для конкретних користувачів, його не можна надавати іншим сторонам і він не може використовуватися іншими сторонами.

*Включення до аудиторського звіту параграфа з інших питань*

Д10. Зміст параграфа з інших питань чітко визначає, що таке інше питання не обов'язково повинно бути подане чи розкрито у фінансовій звітності. Параграф з інших питань не містить інформації, яку аудитору заборонено надавати згідно із законодавством чи іншими професійними стандартами, наприклад стандартами етики, що стосуються конфіденційності інформації. Параграф з інших питань не містить також інформації, надання якої вимагається від управлінського персоналу.

Д11. Розміщення параграфа з інших питань залежить від характеру інформації, що повідомляється. Якщо параграф з інших питань включається до аудиторського звіту з метою привернення уваги користувачів до питання, яке стосується їх розуміння аудиту фінансової звітності, то його розміщують після параграфа «Висловлення думки» та пояснювального параграфа. Якщо параграф з інших питань включається до аудиторського звіту з метою привернення уваги користувачів до питання, яке стосується звіту щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів, про які йдеться в аудиторському звіті, він може бути включений до розділу з підзаголовком «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів». Якщо параграф з інших питань стосується усіх обов'язків аудитора чи розуміння користувачами аудиторського звіту, як альтернатива такий параграф може бути включений як окремий розділ після розділів звіту щодо фінансової звітності та звіту щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів.

ПОЯСНЮВАЛЬНІ ПАРАГРАФИ ТА ПАРАГРАФИ З ІНШИХ ПИТАНЬ  
У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

**Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями**  
(див. параграф 9)

Д12. Таке повідомлення дає змогу тим, кого наділено найвищими повноваженнями, бути ознайомленими з характером будь-яких конкретних питань, які аудитор має намір висвітлити в аудиторському звіті, а також дає їм можливість отримати від аудитора більш докладні роз'яснення, якщо це буде потрібно. Якщо параграф з інших питань, в якому йдеться про конкретне питання, знову включається до аудиторського звіту в кожному наступному завданні, аудитор може визначити, що немає потреби повторювати цю інформацію у кожному завданні.

## Додаток 1

(див. параграф 2)

### **Перелік МСА, які містять вимоги щодо пояснювальних параграфів**

У цьому додатку подається перелік параграфів інших МСА, які є чинними для аудиту фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше, та які вимагають від аудитора включати до аудиторського звіту пояснювальний параграф за певних обставин. Цей перелік не звільняє від урахування вимог і застосування МСА, а також не замінює інші роз'яснювальні матеріали в МСА.

- МСА 210 *«Узгодження умов завдань з аудиту»* – параграф 19 б;
- МСА 560 *«Подальші події»* – параграфи 12 б та 16;
- МСА 570 *«Безперервність»* – параграф 19;
- МСА 800 *«Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»* – параграф 14.

## Додаток 2

(див. параграф 2)

### **Перелік МСА, які містять вимоги щодо параграфів з інших питань**

У цьому додатку подається перелік параграфів інших МСА, які є чинними для аудиту фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше, та які вимагають від аудитора включати до аудиторського звіту параграф з інших питань за певних обставин. Цей перелік не звільняє від урахування вимог та застосування МСА, а також не замінює інші роз'яснювальні матеріали в МСА.

- МСА 560 *«Подальші події»* – параграфи 12 б та 16;
- МСА 710 *«Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»* – параграфи 13–14, 16–17 та 19;
- МСА 720 *«Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»* – параграф 10 а.



## Додаток 3

(див. параграф Д4)

### Приклад аудиторського звіту, який містить пояснювальний параграф

#### Обставини включають таке:

- Аудит повного комплекту фінансової звітності загального призначення, складеної управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.
- В умовах завдання з аудиту описано відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність у МСА 210<sup>1</sup>.
- Існує невизначеність у зв'язку з непередбаченою судовою справою, що триває.
- Відхилення від застосовної концептуальної основи підготовки фінансової звітності призвело до висловлення умовно-позитивної думки.
- Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор несе іншу відповідальність за надання звіту, передбачену національним законодавством.

#### ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Відповідний адресат]

#### Звіт щодо фінансової звітності<sup>2</sup>

Ми провели аудит фінансової звітності компанії АВС, що додається, яка включає звіт про фінансовий стан компанії на 31 грудня 20Х1 р., звіт про сукупні прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію.

*Відповідальність управлінського персоналу<sup>3</sup> за фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання й достовірне подання цієї фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів

<sup>1</sup> МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту».

<sup>2</sup> Підзаголовок «Звіт щодо фінансової звітності» не потрібний за обставин, якщо не застосовується другий підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів».

<sup>3</sup> Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

ПОЯСНЮВАЛЬНІ ПАРАГРАФИ ТА ПАРАГРАФИ З ІНШИХ ПИТАНЬ  
У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

фінансової звітності<sup>4</sup> та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

*Відповідальність аудитора*

Відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів нашого аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриттів у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання фінансової звітності<sup>5</sup>, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>6</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та загального подання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що отримали достатні та прийнятні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

*Підстава для висловлення умовно-позитивної думки*

Короткострокові ліквідні цінні папери компанії відображені у звіті про фінансовий стан у розмірі xxx. Управлінський персонал не здійснив переоцінку

<sup>4</sup> За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, і за такий...».

<sup>5</sup> У випадку, зазначеному у виносці 7, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання».

<sup>6</sup> За обставин, якщо відповідальністю аудитора є також висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом фінансової звітності, це речення може бути подане в такій редакції: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам». У випадку, зазначеному у виносці 7, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам».

## ПОЯСНЮВАЛЬНІ ПАРАГРАФИ ТА ПАРАГРАФИ З ІНШИХ ПИТАНЬ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

цих цінних паперів на основі поточних ринкових цін, але замість цього відобразив їх за вартістю придбання, що є відхиленням від Міжнародних стандартів фінансової звітності. Облікові дані компанії свідчать про те, що якби управлінський персонал здійснив переоцінку ліквідних цінних паперів на основі поточної ринкової вартості, компанія повинна була б визнати нереалізований збиток на суму xxx у звіті про сукупний прибуток за рік. Балансова вартість цінних паперів у звіті про фінансовий стан була б зменшена на таку саму суму станом на 31 грудня 20X1 р., а податок на прибуток, чистий прибуток та власний капітал були б зменшені на xxx, xxx та xxx відповідно.

### *Умовно-позитивна думка*

На нашу думку, за винятком впливу питання, викладеного у параграфі «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки», фінансова звітність подає достовірно в усіх суттєвих аспектах (або надає достовірну та справедливую інформацію про) фінансовий стан компанії ABC на 31 грудня 20X1 р., її фінансові результати та рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

### *Пояснювальний параграф*

Ми звертаємо увагу на примітку X до фінансової звітності, в якій йдеться про невизначеність<sup>7</sup>, пов'язану з результатами судового позову, поданого проти компанії ABC компанією XYZ. Висловлюючи нашу умовно-позитивну думку, ми не брали до уваги це питання.

### **Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів**

[Форма та зміст цього розділу аудиторського звіту змінюються залежно від характеру іншої відповідальності аудитора стосовно надання звіту.]

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

<sup>7</sup> Висвітлюючи питання невизначеності, аудитор використовує таку саму термінологію, що й у примітці до фінансової звітності.

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 710

# «ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

---

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Характер порівняльної інформації . . . . .	2–3
Дата набрання чинності . . . . .	4
<b>Мета</b> . . . . .	5
<b>Визначення</b> . . . . .	6
<b>Вимоги</b>	
Аудиторські процедури . . . . .	7–9
Надання аудиторського звіту . . . . .	10–19
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Аудиторські процедури . . . . .	Д1
Надання аудиторського звіту . . . . .	Д2–Д11
Додаток. Приклади аудиторських звітів	

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора, пов'язану з порівняльною інформацією при проведенні аудиту фінансової звітності. У разі, якщо аудит фінансової звітності за попередній період проводився попереднім аудитором або аудит фінансової звітності не проводився, застосовуються також вимоги та інструкції МСА 510<sup>1</sup> щодо залишків на початок періоду.

### Характер порівняльної інформації

2. Характер порівняльної інформації, поданої у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, залежить від вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Існують два різні широкі підходи до відповідальності аудитора щодо звітності, які стосуються такої порівняльної інформації, – відповідні показники та порівняльна фінансова звітність. Підхід, що обирається, часто визначається законом або нормативним актом, але може також визначатися умовами виконання завдання.
3. Основні відмінності аудиторських звітів за цими двома підходами полягають у тому, що:
  - а) за відповідними показниками аудиторська думка щодо фінансової звітності стосується лише поточного періоду, тоді як
  - б) за порівняльною фінансовою звітністю аудиторська думка стосується кожного періоду, за який подана фінансова звітність.У цьому МСА окремо розглядаються вимоги щодо надання звіту аудитором відповідно до кожного підходу.

### Дата набрання чинності

4. Цей МСА чинний для проведення аудиту фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### Мета

5. Цілі аудитора такі:
  - а) отримати достатні й прийнятні аудиторські докази щодо того, чи була подана порівняльна інформація, яка включена до фінансової звітності, в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами щодо порівняльної інформації у застосовній концептуальній основі фінансової звітності; та
  - б) надати звіт згідно з відповідальністю аудитора щодо звітності.

<sup>1</sup> МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду».

## Визначення

6. Для цілей МСА подані далі терміни мають такі значення:
- а) порівняльна інформація – суми та розкриття інформації, що входять до складу фінансової звітності за одним чи кількома попередніми періодами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
  - б) відповідні показники – порівняльна інформація, що складається із сум та іншого розкриття інформації за попередній період, поданих як невід’ємна частина фінансових звітів поточного періоду; їх слід тлумачити лише відносно сум та розкриття іншої інформації, що стосуються поточного періоду (які називають «дані поточного періоду»). Рівень деталізації, поданої у відповідних сумах і розкритті інформації, обумовлюється в основному її доречністю для даних поточного періоду;
  - в) порівняльна фінансова звітність – порівняльна інформація, до складу якої входять суми та інші розкриття інформації за попередній період для порівняння з фінансовою звітністю поточного періоду. В разі, якщо ця звітність перевірена аудитором, на неї робиться посилання в аудиторській думці. Рівень інформації, що входить до складу цієї порівняльної фінансової звітності, є зіставним із рівнем інформації у фінансовій звітності поточного періоду.

Для цілей цього МСА посилання на «попередній період» слід розуміти як «попередні періоди», якщо порівняльна інформація включає суми та розкриття інформації за більш як один період.

## Вимоги

### Аудиторські процедури

7. Аудитор визначає, чи включає фінансова звітність порівняльну інформацію, яка вимагається згідно із застосовною концептуальною основою фінансової звітності, та чи належно класифікована така інформація. З цією метою аудитор повинен здійснити оцінку того, чи:
- а) узгоджується порівняльна інформація із сумами та іншим розкриттям інформації, що були подані у попередньому періоді, або, якщо це доцільно, перераховані; та
  - б) узгоджується облікова політика, відображена у порівняльній інформації, з обліковою політикою, застосованою у поточному періоді; або, якщо в обліковій політиці мали місце зміни, чи були вони належно відображені в обліку та в достатній мірі подані й розкриті.

8. Якщо аудиторі стає відомо про можливе суттєве викривлення у порівняльній інформації при проведенні аудиту фінансової звітності за поточний період, він виконує такі додаткові аудиторські процедури, які потрібні за цих обставин, щоб отримати достатні й належні аудиторські докази для визначення факту існування суттєвого викривлення. Якщо аудитор проводив аудит фінансової звітності за попередній період, він також повинен дотримуватися відповідних вимог МСА 560<sup>2</sup>. У разі внесення поправок до фінансової звітності за попередній період, він встановлює, що порівняльна інформація узгоджується із зміненою фінансовою звітністю.
9. Згідно з вимогами МСА 580<sup>3</sup> аудитор робить запит на письмові запевнення за всі періоди, на які є посилання в аудиторській думці. Він також отримує спеціальне письмове запевнення, яке стосується будь-якого перерахунку, що був здійснений, для виправлення суттєвого викривлення у фінансовій звітності за попередній період, яке впливає на порівняльну інформацію (див. параграф Д1).

### Надання аудиторського звіту

#### *Відповідні показники*

10. При поданні фінансових показників у аудиторській думці не робляться посилання на відповідні показники, за винятком обставин, описаних у параграфах 11, 12 та 14 (див. параграф Д2).
11. У разі, якщо раніше наданий аудиторський звіт за попередній період містив умовно-позитивну думку, відмову від висловлення думки або негативну думку і питання, що призвело до модифікації, не вирішено, аудитор повинен внести модифікації до аудиторської думки щодо фінансової звітності за поточний період. У параграфі, в якому йдеться про підставу для модифікації в аудиторському звіті, аудитор або:
  - а) робить посилання і на дані поточного періоду, і на відповідні показники при описанні питання, що призвело до внесення модифікацій, коли вплив або можливий вплив цього питання на дані поточного періоду є суттєвим; або
  - б) в інших випадках надає пояснення, що аудиторська думка була модифікована у зв'язку з впливом або можливим впливом невирішеного питання на порівняльність даних поточного періоду та відповідних показників (див. параграфи Д3–Д5).
12. У разі, якщо аудитор отримує аудиторські докази, що існує суттєве викривлення у фінансовій звітності попереднього періоду, щодо якого раніше була висловлена немодифікована думка, та відповідні показники не були належно перераховані або відповідне розкриття інформації не було зроблено, він висловлює умовно-позитивну або негативну думку в

<sup>2</sup> МСА 560 «Подальші події», параграфи 14–17.

<sup>3</sup> МСА 580 «Письмові запевнення», параграф 14.

## ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

аудиторському звіті щодо фінансової звітності за поточний період, модифіковану з урахуванням відповідних показників, які входять до неї (див. параграф Д6).

Фінансова звітність за попередній період, перевірена попереднім аудитором

13. У разі, якщо фінансова звітність за попередній період перевірялася попереднім аудитором і законом або нормативним актом аудитору не забороняється робити посилання на звіт попереднього аудитора щодо відповідних показників і аудитор вирішує зробити таке посилання, він повинен зазначити у параграфі з інших питань аудиторського звіту:

- а) що фінансова звітність за попередній період перевірялася попереднім аудитором;
- б) тип думки, висловленої попереднім аудитором, та якщо думка була модифікована, причини цього, і
- в) дату цього звіту (див. параграф Д7).

Фінансова звітність за попередній період, не перевірена аудитором

14. У разі, якщо фінансова звітність за попередній період не була перевірена аудитором, аудитор повинен зазначити у параграфі з інших питань в аудиторському звіті, що відповідні показники не були перевірені аудитором. Проте ця заява не звільняє аудитора від дотримання вимог, які стосуються отримання достатніх і належних аудиторських доказів щодо того, що залишки на початок періоду не містять викривлень, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період<sup>4</sup>.

*Порівняльна фінансова звітність*

15. При поданні порівняльної фінансової звітності в аудиторській думці робиться посилання на кожний період, за який подано фінансову звітність та щодо якої висловлюється аудиторська думка (див. параграфи Д8–Д9).

16. При наданні звітів щодо фінансової звітності за попередній період у зв'язку з аудитом поточного періоду, якщо аудиторська думка щодо такої фінансової звітності за попередній період відрізняється від раніше висловленої аудитором думки, аудитор повинен розкрити суттєві причини для висловлення іншої думки у параграфі з інших питань згідно з МСА 706<sup>5</sup> (див. параграф Д10).

Фінансова звітність за попередній період, перевірена попереднім аудитором

17. У разі, якщо фінансова звітність за попередній період була перевірена попереднім аудитором, крім висловлення думки щодо фінансової звітності за поточний період, аудитор повинен зазначити у параграфі з інших питань:

<sup>4</sup> МСА 510, параграф 6.

<sup>5</sup> МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора», параграф 8.



## ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

- а) що фінансова звітність за попередній період була перевірена попереднім аудитором;
- б) тип думки, висловленої попереднім аудитором, та, якщо думка була модифікована, причини цього,
- в) дату цього звіту,

за винятком випадків, якщо звіт попереднього аудитора щодо фінансової звітності за попередній період виданий повторно разом із фінансовою звітністю.

18. У разі, якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення, яке впливає на фінансову звітність за попередній період, щодо якої попередній аудитор раніше надав звіт, що не містив модифікацій, він повинен повідомити про викривлення управлінському персоналу відповідного рівня та, за винятком випадків, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання<sup>6</sup>, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, і вимагає, щоб про це був повідомлений попередній аудитор. Якщо у фінансову звітність за попередній період вносяться поправки та попередній аудитор погоджується надати новий аудиторський звіт щодо зміненої фінансової звітності за попередній період, аудитор надає звіт тільки щодо поточного періоду (див. параграф Д11).

Фінансова звітність за попередній період, не перевірена аудитором

19. У разі, якщо фінансова звітність за попередній період не була перевірена аудитором, він повинен зазначити в параграфі з інших питань, що порівняльна фінансова звітність не була перевірена аудитором. Проте ця заява не звільняє аудитора від дотримання вимог щодо отримання достатніх і належних аудиторських доказів стосовно того, що залишки на початок періоду не містять викривлень, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період<sup>7</sup>.

\* \* \*

## Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

### Аудиторські процедури

*Письмові запевнення* (див. параграф 9)

- Д1 Щодо порівняльної фінансової звітності письмові запевнення вимагаються за всі періоди, на які зроблені посилання в аудиторській думці, оскільки від управлінського персоналу вимагається знову

<sup>6</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф 13.

<sup>7</sup> МСА 510, параграф 6.

## ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

підтвердити, що письмові запевнення, які були надані раніше щодо попереднього періоду, залишаються прийнятними. Щодо відповідних показників письмові запевнення вимагаються для фінансової звітності лише за поточний період, оскільки аудиторська думка стосується цієї фінансової звітності, яка включає відповідні показники. Однак аудитор вимагає певного письмового запевнення стосовно будь-якого перерахунку, що був зроблений з метою виправлення суттєвого викривлення у фінансовій звітності за попередній період, що впливає на порівняльну інформацію.

### **Надання аудиторського звіту**

#### *Відповідні показники*

Відсутність посилань в аудиторській думці (див. параграф 10)

Д2. В аудиторській думці відсутні посилання на відповідні показники, оскільки аудиторська думка висловлюється тільки щодо фінансової звітності за поточний період у цілому, включаючи відповідні показники.

Модифікація в аудиторському звіті стосовно не вирішеного питання попереднього періоду (див. параграф 11)

Д3. У разі, якщо раніше наданий аудиторський звіт за попередній період містив умовно-позитивну думку або відмову від висловлення думки, або негативну думку та питання, яке призвело до надання модифікованої думки, вирішено і належно відображено в обліку чи розкрито у фінансовій звітності згідно із застосовною концептуальною основою фінансової звітності, в аудиторській думці щодо поточного періоду не слід робити посилання на попередню модифікацію.

Д4. У разі, якщо раніше висловлена аудиторська думка щодо попереднього періоду була модифікована, не вирішене питання, яке призвело до модифікації думки, може не мати відношення до даних за поточний період. При цьому може вимагатися умовно-позитивна думка, відмова від висловлення думки або негативна думка (залежно від обставин) щодо фінансової звітності за поточний період внаслідок впливу або можливого впливу не вирішеного питання на порівняльність поточних і відповідних показників.

Д5. Ілюстративні приклади аудиторського звіту, якщо аудиторський звіт за попередній період містив модифіковану думку та питання, що призвело до модифікації думки, не вирішено, наведені у прикладах 1 і 2 додатка.

Викривлення у фінансовій звітності за попередній період (див. параграф 12)

Д6. У разі, якщо до фінансової звітності за попередній період, яка містить викривлення, не були внесені поправки та аудиторський звіт не був наданий повторно, але відповідні показники були належно перераховані або інформація була відповідно розкрита у фінансовій звітності за

## ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

поточний період, аудиторський звіт може містити пояснювальний параграф, в якому зазначаються обставини і робляться посилання, якщо це доречно, на розкриття, де у повній мірі описується питання, яке можна знайти у фінансовій звітності (див. МСА 706).

Фінансова звітність за попередній період, перевірена попереднім аудитором (див. параграф 13)

Д7. Ілюстративний приклад аудиторського звіту, якщо фінансова звітність за попередній період була перевірена попереднім аудитором та законом або нормативним актом, аудитору не забороняється робити посилання на аудиторський звіт попереднього аудитора щодо відповідних показників, наведений у прикладі 3 додатка.

### *Порівняльна фінансова звітність*

Посилання в аудиторській думці (див. параграф 15)

Д8. Оскільки аудиторський звіт щодо порівняльної фінансової звітності застосовується до фінансової звітності за кожен із поданих періодів, аудитор може висловити умовно-позитивну або негативну думку, відмовитися від висловлення думки або включити пояснювальний параграф щодо одного або більше періодів із наведенням думки, висловленої іншим аудитором щодо фінансової звітності іншого періоду.

Д9. Ілюстративний приклад аудиторського звіту, якщо від аудитора вимагається надати звіт щодо фінансової звітності і за поточний, і за попередній періоди у зв'язку з аудитом за поточний період і при цьому звіт за попередній період містив модифіковану думку, а питання, що призвело до модифікації думки, не вирішено, наведений у прикладі 4 додатка.

Висловлення думки щодо фінансової звітності за попередній період, яка відрізняється від раніше висловленої думки (див. параграф 16)

Д10. При наданні звіту щодо фінансової звітності за попередній період у зв'язку з аудитом поточного періоду думка, висловлена щодо фінансової звітності за попередній період, може відрізнятися від раніше висловленої думки, якщо аудитору стає відомо про обставини або події, які суттєво впливають на фінансову звітність за попередній період, під час аудиту поточного періоду. У деяких юрисдикціях аудитор може нести додаткову відповідальність щодо звітності з метою запобігти можливості покладатися в майбутньому на раніше наданий аудиторський звіт щодо фінансової звітності за попередній період.

Фінансова звітність за попередній період, перевірена попереднім аудитором (див. параграф 18)

Д11. Попередній аудитор може не мати змоги або бажання повторно надавати аудиторський звіт щодо фінансової звітності за попередній період. У параграфі з інших питань аудиторського звіту може зазначатися, що

## ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

попередній аудитор надавав звіт щодо фінансової звітності за попередній період до того, як до неї були внесені зміни. Крім того, якщо аудитору доручено проведення аудиту і він отримує достатні й належні аудиторські докази, щоб переконатися у прийнятності внесення змін, аудиторський звіт може також включати такий параграф:

У рамках нашого аудиту фінансової звітності за 20X2 р. ми також перевірили коригування, описані у примітці X, які застосовувалися для внесення змін до фінансової звітності за 20X1 р. На нашу думку, ці коригування є прийнятними та були належно застосовані. Нам не було доручено проводити аудит, огляд або застосовувати будь-які процедури щодо фінансової звітності компанії за 20X1 р., крім тих, що стосуються коригувань, отже, ми не висловлюємо думки або будь-якої іншої форми впевненості щодо фінансової звітності за 20X1 р., взятої в цілому.

## Приклади аудиторських звітів

### Приклад 1. Відповідні показники (див. параграф Д5)

**Приклад звіту, який надається за обставин, описаних у параграфі 11а:**

- Раніше наданий аудиторський звіт за попередній період, що містив умовно-позитивну думку.
- Питання, що призвело до модифікації думки, не було вирішено.
- Вплив або можливий вплив питання на дані поточного періоду є суттєвим і вимагає модифікації аудиторської думки щодо даних поточного періоду.

### ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Належний адресат]

#### **Звіт щодо фінансової звітності<sup>1</sup>**

Ми провели аудит фінансової звітності компанії АВС, що додається, яка включає звіт про фінансовий стан компанії на 31 грудня 20X1 р., звіт про сукупні прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

*Відповідальність управлінського персоналу<sup>2</sup> за фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання й достовірне подання цієї фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності<sup>3</sup> та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

*Відповідальність аудитора*

Відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних

<sup>1</sup> Підзаголовок «Звіт щодо фінансової звітності» не потрібний за обставин, якщо не застосовується другий підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів».

<sup>2</sup> Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

<sup>3</sup> За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, та за такий...».

## ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів стосовно сум і розкриттів у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності<sup>4</sup>, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>5</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, і загального подання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що отримали достатні й належні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

### *Підстава для висловлення умовно-позитивної думки*

Як зазначено у примітці X до фінансової звітності, у фінансовій звітності не був відображений знос, що є відхиленням від Міжнародних стандартів фінансової звітності. Це сталося через рішення, прийняте управлінським персоналом на початку попереднього фінансового року, що змусило нас висловити умовно-позитивну думку щодо фінансової звітності за зазначений рік. Виходячи з прямолінійного методу нарахування зносу та річних норм нарахування зносу в розмірі 5% для будівель та 20% для обладнання, збиток за рік повинен бути збільшений на xxx у 20X1 р. та на xxx у 20X0 р., відповідно сума основних засобів повинна бути зменшена на суму накопиченого зносу у розмірі xxx у 20X1 р. та xxx у 20X0 р., а сума накопиченого збитку повинна бути збільшена на xxx у 20X1 р. та на xxx у 20X0 р.

<sup>4</sup> У випадку, зазначеному у виносці 10, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання».

<sup>5</sup> За обставин, якщо відповідальністю аудитора є також висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом фінансової звітності, це речення може бути подане в такій редакції: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам». У випадку, зазначеному у виносці 10, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам».

## ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

### *Умовно-позитивна думка*

На нашу думку, за винятком впливу питання, про яке йдеться у параграфі «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки», фінансова звітність подає достовірно в усіх суттєвих аспектах (або надає достовірну та справедливую інформацію про) фінансовий стан компанії АВС на 31 грудня 20X1 р., її фінансові результати та рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

### **Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів**

[Форма та зміст цього розділу аудиторського звіту змінюватимуться залежно від характеру іншої відповідальності аудитора стосовно надання звіту.]

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

**Приклад 2. Відповідні показники (див. параграф Д5)**

**Приклад звіту, який надається за обставин, описаних у параграфі 116:**

- Раніше наданий аудиторський звіт щодо попереднього періоду, який містив умовно-позитивну думку.
- Питання, що призвело до модифікації думки, не було вирішено.
- Вплив або можливий вплив питання на дані поточного періоду є несуттєвим, але вимагає модифікації аудиторської думки внаслідок впливу або можливого впливу невирішеного питання на порівнянність даних поточного періоду та відповідних показників.

**ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

[Належний адресат]

**Звіт щодо фінансової звітності<sup>6</sup>**

Ми провели аудит фінансової звітності компанії АВС, що додається, яка включає звіт про фінансовий стан компанії на 31 грудня 20X1 р., звіт про сукупні прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

*Відповідальність управлінського персоналу<sup>7</sup> за фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання й достовірне подання цієї фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності<sup>8</sup> та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

*Відповідальність аудитора*

Відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

<sup>6</sup> Підзаголовок «Звіт щодо фінансової звітності» не потрібний за обставин, якщо не застосовується другий підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів».

<sup>7</sup> Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

<sup>8</sup> За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, та за такий...».



## ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів стосовно сум та розкриттів у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності<sup>9</sup>, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>10</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та загального подання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що отримали достатні й належні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

### *Підстава для висловлення умовно-позитивної думки*

У зв'язку з тим, що нас було призначено аудиторами компанії АВС протягом 20X0 р., ми не мали можливості бути присутніми при проведенні інвентаризації запасів на початок цього періоду або впевнитися щодо кількості запасів іншим способом. Оскільки залишок запасів на початок періоду впливає на визначення результатів операцій, ми не мали змоги визначити, чи потрібні коригування результатів операцій та суми накопиченого нерозподіленого прибутку на початок періоду за 20X0 р. Наша аудиторська думка щодо фінансової звітності за період, що закінчився 31 грудня 20X0 р., була відповідно модифікована. Наша думка щодо фінансової звітності за поточний період також модифікована внаслідок можливого впливу цього питання на порівнянність даних поточного періоду і відповідних показників.

### *Умовно-позитивна думка*

На нашу думку, за винятком впливу питання, про яке йдеться у параграфі «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки», фінансова звітність подає достовірно в усіх суттєвих аспектах (або надає достовірну та справедливую

<sup>9</sup> У випадку, зазначеному у виносці 15, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання».

<sup>10</sup> За обставин, якщо відповідальністю аудитора є також висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом фінансової звітності, це речення може бути подане в такій редакції: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам». У випадку, зазначеному у виносці 15, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам».

ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА  
ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

інформацію про) фінансовий стан компанії ABC на 31 грудня 20X1 р., її фінансові результати та рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

**Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів**

[Форма та зміст цього розділу аудиторського звіту змінюватимуться залежно від характеру іншої відповідальності аудитора стосовно надання звіту.]

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

**Приклад 3. Відповідні показники** (див. параграф Д7)

**Приклад звіту, який надається за обставин, описаних у параграфі 13:**

- **Фінансова звітність за попередній період була перевірена попереднім аудитором.**
- **Законодавством або нормативним актом аудитору не забороняється робити посилання на звіт попереднього аудитора щодо відповідних показників, і він вирішує зробити таке посилання.**

**ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

[Належний адресат]

**Звіт щодо фінансової звітності<sup>11</sup>**

Ми провели аудит фінансової звітності компанії АВС, що додається, яка включає звіт про фінансовий стан компанії на 31 грудня 20X1 р., звіт про сукупні прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

*Відповідальність управлінського персоналу<sup>12</sup> за фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання й достовірне подання цієї фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності<sup>13</sup> та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

*Відповідальність аудитора*

Відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів стосовно сум та розкриттів у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих

<sup>11</sup> Підзаголовок «Звіт щодо фінансової звітності» не потрібний за обставин, якщо не застосовується другий підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів».

<sup>12</sup> Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

<sup>13</sup> За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, та за такий...».

## ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності<sup>14</sup>, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>15</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, і загального подання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що отримали достатні й належні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

### *Висловлення думки*

На нашу думку, фінансова звітність подає достовірно в усіх суттєвих аспектах (або надає достовірну та справедливую інформацію про) фінансовий стан компанії ABC на 31 грудня 20X1 р., а також її фінансові результати і рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

### *Інші питання*

Фінансова звітність компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X0 р., була перевірена іншим аудитором, який висловив немодифіковану думку щодо цієї звітності 31 березня 20X1 р.

### **Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів**

[Форма та зміст цього розділу аудиторського звіту змінюватимуться залежно від характеру іншої відповідальності аудитора стосовно надання звіту.]

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

<sup>14</sup> У випадку, зазначеному у виносці 13, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання».

<sup>15</sup> За обставин, якщо відповідальністю аудитора є також висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом фінансової звітності, це речення може бути подане в такій редакції: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам». У випадку, зазначеному у виносці 13, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам».

**Приклад 4. Порівняльна фінансова звітність** (див. параграф Д9)

**Приклад звіту, який надається за обставин, описаних у параграфі 15:**

- Від аудитора вимагається надати звіт як щодо фінансової звітності за поточний період, так і щодо фінансової звітності за попередній період у зв'язку з аудитом поточного року.
- Раніше наданий аудиторський звіт щодо попереднього періоду, який містив умовно-позитивну думку.
- Питання, що призвело до модифікації думки, не було вирішено.
- Вплив або можливий вплив питання на дані поточного періоду є суттєвим як для фінансової звітності поточного періоду, так і для фінансової звітності попереднього періоду та потребує модифікації аудиторської думки.

**ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

[Належний адресат]

**Звіт щодо фінансової звітності<sup>16</sup>**

Ми провели аудит фінансової звітності компанії АВС, що додається, яка включає звіт про фінансовий стан компанії на 31 грудня 20X1 р. і 20X0 р., звіт про сукупні прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів за роки, що закінчилися на зазначені дати, стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

*Відповідальність управлінського персоналу<sup>17</sup> за фінансову звітність*

Управлінський персонал несе відповідальність за складання й достовірне подання цієї фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності<sup>18</sup> та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилок.

*Відповідальність аудитора*

Відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних

<sup>16</sup> Підзаголовок «Звіт щодо фінансової звітності» не потрібний за обставин, якщо не застосовується другий підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів».

<sup>17</sup> Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

<sup>18</sup> За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливу інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, та за такий...».

## ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів стосовно сум та розкриттів у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності<sup>19</sup>, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>20</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та загального подання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що отримали достатні й належні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

### *Підстава для висловлення умовно-позитивної думки*

Як зазначено у примітці X до фінансової звітності, у фінансовій звітності не був відображений знос, що є відхиленням від Міжнародних стандартів фінансової звітності. Виходячи з прямолінійного методу нарахування зносу та річних норм у розмірі 5% для будівель та 20% для обладнання, збиток за рік повинен бути збільшений на xxx у 20X1 р. та на xxx у 20X0 р., відповідно сума основних засобів має бути зменшена на суму накопиченого зносу в розмірі xxx у 20X1 р. і xxx у 20X0 р., а сума накопиченого збитку повинна бути збільшена на xxx у 20X1 р. та на xxx у 20X0 р.

### *Умовно-позитивна думка*

На нашу думку, за винятком впливу питання, про яке йдеться у параграфі «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки», фінансова звітність

<sup>19</sup> У випадку, зазначеному у вимозі 18, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання».

<sup>20</sup> За обставин, якщо відповідальністю аудитора є також висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом фінансової звітності, це речення може бути подане в такій редакції: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам». У випадку, зазначеному у вимозі 18, може використовуватися таке формулювання: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, які стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, що надає достовірну та справедливую інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам».

ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА  
ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

подає достовірно в усіх суттєвих аспектах (або надає достовірну та справедливу інформацію про) фінансовий стан компанії ABC на 31 грудня 20X1 р. та 20X0 р., а також її фінансові результати і рух грошових коштів за роки, що закінчилися на зазначені дати, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

**Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів**

[Форма та зміст цього розділу аудиторського звіту змінюватимуться залежно від характеру іншої відповідальності аудитора стосовно надання звіту.]

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 720

# «ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЩОДО ІНШОЇ ІНФОРМАЦІЇ В ДОКУМЕНТАХ, ЩО МІСТЯТЬ ПЕРЕВІРЕНУ АУДИТОРОМ ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1–2
Дата набрання чинності . . . . .	3
<b>Мета</b> . . . . .	4
<b>Визначення</b> . . . . .	5
<b>Вимоги</b>	
Розгляд іншої інформації . . . . .	6–7
Суттєві невідповідності . . . . .	8–13
Суттєві викривлення факту . . . . .	14–16
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	Д1–Д2
Визначення іншої інформації . . . . .	Д3–Д4
Розгляд іншої інформації . . . . .	Д5
Суттєві невідповідності . . . . .	Д6–Д9
Суттєві викривлення факту . . . . .	Д10–Д11

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».



## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, які містять перевірену аудитором фінансову звітність та аудиторський звіт щодо неї. Якщо відсутні окремі вимоги за конкретних обставин завдання, аудиторська думка не стосується іншої інформації та аудитор не несе конкретної відповідальності за визначення того, чи належно подано іншу інформацію. Однак аудитор ознайомлюється з іншою інформацією, оскільки суттєві невідповідності між перевіреною аудитором фінансовою звітністю та іншою інформацією ставлять під сумнів достовірність перевіреної аудитором фінансової звітності (див. параграф Д1).
2. У цьому МСА поняття «документи, що містять перевірену аудитором фінансову звітність» означають річні звіти (чи подібні документи), які надають власникам (чи подібним зацікавленим сторонам), що містять перевірену аудитором фінансову звітність та аудиторський звіт щодо неї. За конкретних обставин цей МСА можна також застосовувати, адаптувати в разі потреби до інших документів, які містять перевірену аудитором фінансову звітність, таких як ті, що використовуються при пропозиціях цінних паперів (див. параграф Д2).

### Дата набрання чинності

3. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

### Мета

4. Метою аудитора є вжиття належних заходів у разі, якщо до складу документів, які містять перевірену аудитором фінансову звітність і аудиторський звіт щодо неї, входить також інша інформація, яка може поставити під сумнів достовірність цієї фінансової звітності та аудиторський звіт.

### Визначення

5. Для цілей МСА подані далі терміни мають такі значення:
  - а) інша інформація – фінансова та нефінансова інформація (крім фінансової звітності та аудиторського звіту щодо неї), що включена за законом, нормативним актом або традицією до складу документа, який містить перевірену аудитором фінансову звітність та аудиторський звіт щодо неї (див. параграфи Д3–Д4);
  - б) невідповідність – інша інформація, що суперечить інформації, яка міститься у перевірній аудитором фінансовій звітності. Суттєва суперечність може викликати сумніви щодо аудиторських висновків, зроблених виходячи з раніше одержаних аудиторських

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЩОДО ІНШОЇ ІНФОРМАЦІЇ В ДОКУМЕНТАХ, ЩО МІСТЯТЬ ПЕРЕВІРЕНУ АУДИТОРОМ ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ

доказів та, можливо, щодо основи аудиторської думки про фінансову звітність;

- в) викривлення факту – інша інформація, не пов'язана з питаннями, розкритими в перевірній аудитором фінансовій звітності, що викладена чи подана неправильно. Суттєве викривлення факту може зашкодити довірі до документа, який містить перевірену аудитором фінансову звітність.

### **Вимоги**

#### **Розгляд іншої інформації**

- 6. Аудитор повинен розглянути іншу інформацію з метою ідентифікації суттєвих невідповідностей, якщо вони є, з перевіреною аудитором фінансовою звітністю.
- 7. Аудитор повинен домовитися належним чином з управлінським персоналом або з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, про отримання іншої інформації до дати аудиторського звіту. Якщо неможливо отримати всю іншу інформацію до дати аудиторського звіту, аудитор повинен розглянути таку інформацію в максимально стислий строк (див. параграф Д5).

#### **Суттєві невідповідності**

- 8. У разі, якщо під час розгляду іншої інформації аудитор ідентифікує суттєву невідповідність, він повинен визначити, чи слід переглядати перевірену аудитором фінансову звітність або іншу інформацію.

*Суттєві невідповідності, ідентифіковані в іншій інформації, отриманій до дати аудиторського звіту*

- 9. У разі, якщо необхідний перегляд перевіреної аудитором фінансової звітності, але управлінський персонал відмовляється виконати такий перегляд, аудитор повинен модифікувати думку в аудиторському звіті відповідно до МСА 705<sup>1</sup>.
- 10. У разі, якщо необхідний перегляд іншої інформації, але управлінський персонал відмовляється виконати такий перегляд, аудитор повинен повідомити про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо не всі з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, залучені до управління суб'єктом господарювання<sup>2</sup>, а також:
  - а) включити до аудиторського звіту параграф «Інші питання», який описує суттєву невідповідність відповідно до МСА 706<sup>3</sup>;

<sup>1</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

<sup>2</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями».

<sup>3</sup> МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора», параграф 8.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЩОДО ІНШОЇ ІНФОРМАЦІЇ В ДОКУМЕНТАХ, ЩО МІСТЯТЬ ПЕРЕВІРЕНУ АУДИТОРОМ ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ

- б) утриматися від надання аудиторського звіту; або
- в) відмовитися від виконання завдання, якщо відмова можлива відповідно до застосовного закону або нормативного акта (див. параграфи Д6–Д7).

*Суттєві невідповідності, ідентифіковані в іншій інформації, отриманій після дати аудиторського звіту*

- 11. У разі, якщо необхідний перегляд перевіреної аудитором фінансової звітності, аудитор повинен дотримуватися відповідних вимог МСА 560<sup>4</sup>.
- 12. У разі, якщо необхідний перегляд іншої інформації та управлінський персонал погоджується здійснити такий перегляд, аудитор повинен виконати процедури, потрібні за цих обставин (див. параграф Д8).
- 13. У разі, якщо необхідний перегляд іншої інформації, але управлінський персонал відмовляється здійснити такий перегляд, аудитор повинен повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо не всі з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, залучені до управління суб'єктом господарювання, про занепокоєність аудитора щодо іншої інформації та вжити подальших відповідних заходів (див. параграф Д9).

### **Суттєві викривлення факту**

- 14. У разі, якщо під час розгляду іншої інформації з метою ідентифікації суттєвих невідповідностей аудитору стає відомо про безперечне суттєве викривлення факту, він повинен обговорити це питання з управлінським персоналом (див. параграф Д10).
- 15. У разі, якщо після таких обговорень аудитор все ще вважає, що існує безперечне суттєве викривлення факту, то він повинен затребувати в управлінського персоналу дозвіл на консультацію з кваліфікованою третьою стороною, такою як юридичний консультант суб'єкта господарювання, та розглянути отримані рекомендації.
- 16. Якщо аудитор дійде висновку, що в іншій інформації міститься суттєве викривлення факту, яке управлінський персонал відмовляється виправити, аудитор повинен повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо не всі з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, залучені до управління суб'єктом господарювання, про занепокоєність аудитора щодо іншої інформації та вжити будь-яких подальших відповідних заходів (див. параграф Д11).

\* \* \*

<sup>4</sup> МСА 560 «Подальші події», параграфи 10–17.

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

### **Сфера застосування цього МСА**

*Додаткові зобов'язання щодо іншої інформації через законодавчі або інші нормативні вимоги (див. параграф 1)*

Д1. Через законодавчі чи регулятивні вимоги аудитор може нести додаткову відповідальність щодо іншої інформації, яка не входить до сфери застосування цього МСА. Наприклад, у деяких юрисдикціях від аудитора може вимагатися застосовувати конкретні процедури до певної іншої інформації, такої як необхідні допоміжні дані, або висловити думку про достовірність показників діяльності, наведених в іншій інформації. Якщо такі зобов'язання існують, додаткова відповідальність аудитора визначається характером завдання, законодавством, нормативним актом та професійними стандартами. Якщо така інша інформація пропущена або містить недоліки, то відповідно до законодавства або нормативного акта може вимагатися, щоб аудитор зробив посилання на це питання в аудиторському звіті.

*Документи, які містять перевірену аудитором фінансову звітність (див. параграф 2)*

Міркування, що стосуються малих суб'єктів господарювання

Д2. У разі, якщо цього не вимагає закон або нормативний акт, малоімовірно, що малі суб'єкти господарювання випускатимуть документи, які містять перевірену аудитором фінансову звітність. Проте прикладом такого документа буде випадок, якщо існує юридична вимога додавати супровідний звіт, складений тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Прикладами іншої інформації, яка може бути включена до складу документа, що містить перевірену аудитором фінансову звітність малого суб'єкта господарювання, є детальний звіт про прибутки і збитки та звіт управлінського персоналу.

**Визначення іншої інформації** (див. параграф 5 а)

Д3. Інша інформація може, наприклад, включати:

- звіт управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про діяльність суб'єкта господарювання;
- узагальнені фінансові результати або основні факти;
- дані про зайнятість;
- заплановані капітальні витрати;
- фінансові коефіцієнти;

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЩОДО ІНШОЇ ІНФОРМАЦІЇ В ДОКУМЕНТАХ, ЩО МІСТЯТЬ ПЕРЕВІРЕНУ АУДИТОРОМ ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ

- прізвища та імена посадових осіб і директорів;
- вибіркові квартальні дані.

Д4. Для цілей МСА інша інформація не охоплює, наприклад, таке:

- повідомлення для преси або супровідну пам'ятну записку, таку як супровідний лист до документа, який містить перевірену аудитором фінансову звітність та аудиторський звіт щодо неї;
- інформацію, що міститься в інструкціях аналітика;
- інформацію, вміщену на сайті суб'єкта господарювання в Інтернеті.

### **Розгляд іншої інформації** (див. параграф 7)

Д5. Отримання іншої інформації до дати аудиторського звіту дає аудитору змогу своєчасно вирішувати з управлінським персоналом можливі суттєві невідповідності та безперечно суттєві викривлення факту. Цьому може сприяти домовленість з управлінським персоналом про те, коли буде доступною інша інформація.

### **Суттєві невідповідності**

*Суттєві невідповідності, ідентифіковані в іншій інформації, отриманій до дати аудиторського звіту* (див. параграф 10)

Д6. У разі, якщо управлінський персонал відмовляється переглянути іншу інформацію, то будь-яке рішення аудитора про прийняття подальших заходів може ґрунтуватись на рекомендації юридичного консультанта аудитора.

Міркування, що стосуються специфіки суб'єктів господарювання в державному секторі

Д7. У державному секторі відмова від завдання або ненадання аудиторського звіту не можуть бути предметом вибору. В таких випадках аудитор може надати звіт відповідному державному органу, докладно виклавши в ньому інформацію про невідповідності.

*Суттєві невідповідності, ідентифіковані в іншій інформації, отриманій після дати аудиторського звіту* (див. параграфи 12–13)

Д8. У разі, якщо управлінський персонал погоджується переглянути іншу інформацію, аудиторські процедури можуть включати перевірку заходів, ужитих управлінським персоналом для забезпечення того, щоб особи, які отримують попередньо випущену фінансову звітність, аудиторський звіт щодо неї та іншу інформацію, були поінформовані про перегляд.

Д9. У разі, якщо управлінський персонал відмовляється здійснити перегляд такої іншої інформації, яку аудитор вважає потрібною, відповідні подальші заходи аудитора можуть включати отримання рекомендацій від юридичного консультанта аудитора.

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЩОДО ІНШОЇ ІНФОРМАЦІЇ В ДОКУМЕНТАХ,  
ЩО МІСТЯТЬ ПЕРЕВІРЕНУ АУДИТОРОМ ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ

**Суттєві викривлення факту** (див. параграфи 14–16)

- Д10. Під час обговорення безперечно суттєвого викривлення факту з управлінським персоналом аудитор може бути не в змозі оцінити правильність розкриття деякої інформації, що міститься в іншій інформації, та відповіді управлінського персоналу на його запити і може дійти висновку, що існують значні розбіжності в судженнях або думках.
- Д11. У разі, якщо аудитор дійде висновку, що існує суттєве викривлення факту, яке управлінський персонал відмовляється виправити, відповідні подальші заходи аудитора можуть включати отримання рекомендацій від юридичного консультанта аудитора.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 800**  
**«ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ**  
**ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, СКЛАДЕНОЇ**  
**ВІДПОВІДНО ДО КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ**  
**СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ»**

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

**ЗМІСТ**

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1–3
Дата набрання чинності . . . . .	4
<b>Мета</b> . . . . .	5
<b>Визначення</b> . . . . .	6–7
<b>Вимоги</b>	
Міркування при прийнятті завдання . . . . .	8
Міркування при плануванні та проведенні аудиту . . . . .	9–10
Міркування щодо формулюванні думки та звіту . . . . .	11–14
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Визначення концептуальної основи спеціального призначення . . . . .	Д1–Д4
Міркування при прийнятті завдання . . . . .	Д5–Д8
Міркування при плануванні та проведенні аудиту . . . . .	Д9–Д12
Міркування щодо формулювання думки та звіту . . . . .	Д13–Д15
Додаток. Приклади аудиторських звітів щодо фінансової звітності спеціального призначення	

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 800 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) серії 100–700 застосовуються до аудиту фінансової звітності. Цей МСА розглядає особливі міркування щодо застосування МСА в процесі аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.
2. Цей МСА складений у контексті повного комплексу фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення. МСА 805<sup>1</sup> розглядає особливі міркування щодо аудиту окремого фінансового звіту або певного елемента, рахунку або статті фінансового звіту.
3. Цей МСА не позбавляє чинності інших МСА; він не має також за мету вирішувати всі особливі міркування, які можуть виникнути в умовах завдання.

### Дата набрання чинності

4. Цей МСА чинний для аудиту фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

## Мета

5. Метою аудитора при застосуванні МСА під час аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення, є належний розгляд особливих міркувань, які стосуються:
  - а) прийняття завдання;
  - б) планування і виконання цього завдання; та
  - в) формулювання думки та звіту щодо фінансової звітності.

## Визначення

6. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:
  - а) фінансова звітність спеціального призначення – фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення (див. параграф Д4);
  - б) концептуальна основа спеціального призначення – концептуальна основа фінансової звітності, призначена для задоволення інформаційних потреб конкретних користувачів. Вона може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог<sup>2</sup> (див. параграфи Д1–Д4).

<sup>1</sup> МСА 805 «Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту».

<sup>2</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» (див. параграф 13а).



7. Термін «фінансова звітність» у цьому МСА означає повний комплект фінансової звітності спеціального призначення, включаючи відповідні примітки. Відповідні примітки зазвичай охоплюють стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію. Вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності встановлюють форму і зміст фінансової звітності та те, що становить повний комплект фінансової звітності.

## Вимоги

### Міркування при прийнятті завдання

#### *Прийнятність концептуальної основи фінансової звітності*

8. МСА 210 вимагає, щоб аудитор визначив, чи є прийнятною концептуальна основа фінансової звітності, яку слід застосовувати при складанні фінансової звітності<sup>3</sup>. Під час аудиту фінансової звітності спеціального призначення аудитор повинен отримати розуміння щодо (див. параграф Д5–Д8):
- а) призначення цієї фінансової звітності;
  - б) визначених користувачів; та
  - в) заходів, вжитих управлінським персоналом для визначення того, що застосовна концептуальна основа фінансової звітності прийнятна за цих обставин.

### Міркування при плануванні та проведенні аудиту

9. МСА 200 вимагає, щоб аудитор дотримувався всіх МСА, які є доречними для аудиту<sup>4</sup>. Під час планування та проведення аудиту фінансової звітності спеціального призначення аудитор повинен визначити, чи застосування цих МСА потребує особливого розгляду за конкретних обставин завдання (див. параграфи Д9–Д12).
10. МСА 315 вимагає отримання аудитором розуміння та застосування облікових політик<sup>5</sup> суб'єкта господарювання. У разі, якщо фінансова звітність складена відповідно до умов контракту, аудитор повинен отримати розуміння будь-якого суттєвого тлумачення контракту, яке управлінський персонал зробив під час складання цієї фінансової звітності. Тлумачення є значущим, якщо прийняття іншого обґрунтованого тлумачення призведе до суттєвої відмінності в інформації, поданій у фінансовій звітності.

<sup>3</sup> МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту», параграф ба.

<sup>4</sup> МСА 200, параграф 18.

<sup>5</sup> МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

### **Міркування щодо формулювання думки та звіту**

11. При формулюванні думки та звіту щодо фінансової звітності спеціального призначення аудитор повинен дотримуватися вимог МСА 700<sup>6</sup> (див. параграф Д13).

#### *Характеристика застосовної концептуальної основи фінансової звітності*

12. МСА 700 потребує, щоб аудитор оцінив, чи зроблено у фінансовій звітності адекватне посилання на застосовну концептуальну основу фінансової звітності<sup>7</sup> або її описання. У разі, якщо фінансова звітність складається згідно з умовами контракту, аудитор повинен визначити, чи фінансова звітність подає належно значущі тлумачення контракту, на основі якого вона складається.
13. МСА 700 стосується форми та змісту аудиторського звіту. В разі аудиторського звіту щодо фінансової звітності спеціального призначення:
  - а) аудиторський звіт повинен визначати мету, з якою складається фінансова звітність, та в разі потреби її користувачів вказувати на примітку до фінансової звітності спеціального призначення, що містить цю інформацію;
  - б) якщо управлінський персонал має можливість обрати концептуальну основу фінансової звітності під час складання такої фінансової звітності, то пояснення відповідальності управлінського персоналу<sup>8</sup> за фінансову звітність має містити посилання на його відповідальність за визначення того факту, що застосовна концептуальна основа фінансової звітності є прийнятною за цих обставин.

#### *Привертання особливої уваги читачів, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення*

14. Аудиторський звіт щодо фінансової звітності спеціального призначення має містити параграф «Питання, що впливають на нашу думку», привертаючи особливу увагу користувачів аудиторського звіту, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення та внаслідок цього не може використовуватися з іншою метою. Аудитор повинен дати цьому параграфу відповідний заголовок (див. параграфи Д14–Д15).

\* \* \*

<sup>6</sup> МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

<sup>7</sup> МСА 700, параграф 15.

<sup>8</sup> Або інша відповідна умова в контексті законодавчої основи конкретної юрисдикції.

## Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

### Визначення концептуальної основи спеціального призначення (див. параграф 6)

- Д1. Приклади концептуальної основи спеціального призначення:
- податкова основа обліку для комплексу фінансової звітності, що супроводжує податкову декларацію суб'єкта господарювання;
  - база обліку отримання готівки та освоєння коштів, необхідна для інформації про рух грошових коштів, яку можуть замовити у суб'єкта господарювання для надання кредиторам;
  - положення фінансової звітності, встановлені регуляторним органом для задоволення вимог цього органу, або
  - положення контракту щодо фінансової звітності, такі як боргова угода, договір позики або угода субсидії.
- Д2. Концептуальна основа спеціального призначення може ґрунтуватися на концептуальній основі фінансової звітності, встановленій повноважною або визнаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативом, але не узгоджується з усіма вимогами цієї концептуальної основи. Прикладом може бути контракт, згідно з яким вимагається складання за більшістю, проте не за всіма стандартами фінансової звітності юрисдикції X. Водночас хоча таке припустимо в обставинах завдання, це є недоречним для описання застосованої концептуальної основи фінансової звітності у фінансовій звітності спеціального призначення, що означало б повну відповідність із концептуальною основою фінансової звітності, встановленою повноважною або визнаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативним актом. У наведеному вище прикладі контракту описання застосовної концептуальної основи фінансової звітності може мати посилання скоріше на умови контракту щодо фінансової звітності, ніж будь-яке посилання на стандарти фінансової звітності юрисдикції X.
- Д3. В обставинах, розкритих у параграфі Д2, концептуальна основа спеціального призначення може не бути концептуальною основою достовірного подання навіть у тому разі, якщо концептуальна основа фінансової звітності, на якій вона ґрунтується, є концептуальною основою достовірного подання. Це відбувається тому, що концептуальна основа спеціального призначення може не узгоджуватися з усіма вимогами концептуальної основи фінансової звітності, встановленими повноважною або визнаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативом, необхідним для достовірного подання фінансової звітності.

## ОСОБЛИВИ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, СКЛАДЕНОЇ ВІДПОВІДНО ДО КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

Д4. Фінансова звітність, складена відповідно до концептуальних основ спеціального призначення, може бути єдиною фінансовою звітністю, яку складає суб'єкт господарювання. У такому разі ця фінансова звітність може бути застосована іншими користувачами, ніж ті, для яких ця концептуальна основа фінансової звітності була призначена. Незважаючи на поширення фінансової звітності у цих обставинах, фінансова звітність все ще вважається фінансовою звітністю спеціального призначення для цілей МСА. Вимоги, наведені у параграфах 13–14, призначені для уникнення непорозумінь щодо цілей складання цієї фінансової звітності.

### **Міркування при прийнятті завдання**

*Прийнятність концептуальної основи фінансової звітності* (див. параграф 8)

Д5. У випадку фінансової звітності спеціального призначення потреби визначених користувачів фінансової інформації є основним чинником для визначення прийнятності концептуальної основи фінансової звітності, застосованої при складанні цієї фінансової звітності.

Д6. Застосовна основа фінансової звітності може містити в собі стандарти фінансової звітності, встановлені організацією, що вповноважена або визнана поширювати стандарти фінансової звітності спеціального призначення. В цьому випадку такі стандарти вважаються припустимими для цих цілей, якщо суб'єкт господарювання дотримується встановленого та прозорого процесу, який передбачає обговорення і розгляд поглядів доречних зацікавлених сторін. У деяких юрисдикціях закон або положення можуть вимагати застосування управлінським персоналом концептуальної основи фінансової звітності при складанні фінансової звітності спеціального призначення для суб'єкта господарювання окремого типу. Наприклад, регуляторний орган може встановити положення фінансової звітності для того, щоб відповідати умовам цього регуляторного органу. За відсутності зворотних ознак така концептуальна основа фінансової звітності вважається припустимою для фінансової звітності спеціального призначення, що складена цим суб'єктом господарювання.

Д7. Якщо стандарти фінансової звітності, на які посилається параграф Д6, доповнюються законодавчим або нормативним актом, МСА 210 потребує від аудитора визначити, чи є будь-які суперечності між стандартами фінансової звітності та додатковими вимогами, і вжити певних заходів, якщо така суперечність існує<sup>9</sup>.

Д8. Застосовна концептуальна основа фінансової звітності може містити в собі умови контракту на фінансову звітність або інші документи, ніж ті, що викладені в параграфах Д6 та Д7. У такому разі прийнятність концептуальної основи фінансової звітності в обставинах завдання встановлюється з огляду на те, чи виявляє концептуальна основа

<sup>9</sup> МСА 210, параграф 18.

властивості, які зазвичай проявляються в концепції фінансової звітності, як це встановлено в додатку 2 до МСА 210. У випадку концептуальної основи спеціального призначення відносна важливість специфічного зобов'язання кожної з властивостей, що зазвичай виявляються відповідними концептуальними основами фінансової звітності, є об'єктом професійної думки. Наприклад, для встановлення значення чистих активів суб'єкта господарювання на дату продажу продавець і покупець, можливо, погодились, що дуже обачливі оцінки резервів для безнадійної дебіторської заборгованості задовольняють їхні потреби, хоча така фінансова інформація не є неупередженою порівняно з фінансовою інформацією, підготовленою відповідно до концептуальної основи загального призначення.

**Міркування при плануванні та проведенні аудиту (див. параграф 9)**

- Д9. МСА 200 вимагає, щоб аудитор дотримувався: а) відповідних вимог етики, включаючи вимоги щодо незалежності, які стосуються завдань з аудиту фінансової звітності; б) усіх МСА, які є доречними для аудиту. Він також потребує, щоб аудитор дотримувався кожної вимоги будь-якого МСА, крім випадків, якщо за обставин аудиту весь МСА є недоречним або вимога є недоречною, оскільки вона залежить від умови, якої не існує. За виняткових обставин аудитор може вважати за потрібне відступити від доречної вимоги в МСА через проведення альтернативних аудиторських процедур для досягнення мети цієї вимоги<sup>10</sup>.
- Д10. Застосування деяких із вимог МСА в аудиті фінансової звітності спеціального призначення може вимагати від аудитора особливого судження. Наприклад, у МСА 320 судження щодо питань, суттєвих для користувачів фінансової звітності, ґрунтуються на міркуваннях щодо потреб користувачів загальної фінансової інформації як групи<sup>11</sup>. Однак у разі аудиту фінансової звітності спеціального призначення ці судження ґрунтуються на міркуваннях щодо потреб визначених користувачів фінансової інформації.
- Д11. У разі, якщо йдеться про фінансову звітність спеціального призначення, таку як та, що складена відповідно до вимог контракту, управлінський персонал може погодитись із визначеними користувачами щодо порога, нижче від якого виявлені в ході аудиту перекручення не коригуються або яось по-іншому не узгоджуються. Існування такого порога не звільняє аудитора від вимог щодо встановлення суттєвості відповідно до МСА 320 для цілей планування й проведення аудиту фінансової звітності спеціального призначення.
- Д12. Комунікація з тими, кого наділено найвищими повноваженнями відповідно до МСА, ґрунтується на зв'язку між тим, кого наділено

<sup>10</sup> МСА 200, параграфи 14, 18 та 22–23.

<sup>11</sup> МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», параграф 2.

## ОСОБЛИВИ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, СКЛАДЕНОЇ ВІДПОВІДНО ДО КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

найвищими повноваженнями, та фінансовою звітністю, що підлягає аудиту, зокрема, чи відповідає особа, наділена найвищими повноваженнями, за контроль за складанням цієї фінансової звітності. У випадку з фінансовою звітністю спеціального призначення ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не мають такого обов'язку, наприклад, якщо фінансова інформація готується виключно для цілей управлінського персоналу. В таких випадках вимоги МСА 260<sup>12</sup> можуть не стосуватися аудиту фінансової звітності спеціального призначення за винятком, якщо аудитор також несе відповідальність за аудит фінансової звітності загального призначення або, наприклад, домовився з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, повідомляти про відповідні факти, встановлені в ході аудиту фінансової звітності спеціального призначення.

### **Міркування щодо формулювання думки та звіту (див. параграф 11)**

Д13. Додаток до цього МСА містить приклади аудиторських звітів щодо фінансової звітності спеціального призначення.

*Привертання особливої уваги користувачів, що фінансова звітність складена згідно з концептуальною основою спеціального призначення (див. параграф 14)*

Д14. Фінансова звітність спеціального призначення може бути використана для інших цілей, ніж передбачені. Наприклад, регуляторний орган може наполягати на тому, щоб деякі суб'єкти господарювання оприлюднювали фінансову звітність спеціального призначення. Для уникнення непорозумінь аудитор попереджає користувачів аудиторського звіту, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальних основ спеціального призначення, а отже, не може бути придатною для іншої цілі.

*Обмеження щодо поширення або використання (див. параграф 14)*

Д15. Привертаючи особливу увагу користувачів до інформації, викладеної в параграфі 14, аудитор може також вважати доречним зазначити той факт, що аудиторський звіт призначається виключно для окремих користувачів. Залежно від законодавчих і нормативних актів окремої юрисдикції це може бути досягнуто через обмеження поширення або використання аудиторського звіту. За цими обставинами параграф, на який робиться посилання в параграфі 14, може бути розширений, щоб включити пояснювальний параграф і відповідно модифікований заголовок.

<sup>12</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями».

## Додаток

(див. параграф Д13)

### **Приклади аудиторських звітів щодо фінансової звітності спеціального призначення**

- Приклад 1. Аудиторський звіт щодо повного комплексу фінансової звітності, складеної згідно з умовами контракту про фінансову звітність (для цілей цього прикладу – концептуальна основа дотримання вимог).
- Приклад 2. Аудиторський звіт щодо повного комплексу фінансової звітності, складеної згідно з податковою базою обліку в юрисдикції X (для цілей цього прикладу – концептуальна основа дотримання вимог).
- Приклад 3. Аудиторський звіт щодо повного комплексу фінансової звітності, складеної згідно з умовами фінансової звітності, встановленими регуляторним органом (для цілей цього прикладу – концептуальна основа дотримання вимог).

### **Приклад 1**

**Обставини включають таке:**

- **Фінансова звітність була складена управлінським персоналом компанії згідно з умовами контракту про фінансову звітність (це є концептуальна основа спеціального призначення) для дотримання вимог цього контракту. Управлінський персонал не має вибору щодо концептуальної основи фінансової звітності.**
- **Застосовна основа фінансової звітності є концептуальною основою дотримання вимог.**
- **Умови аудиторського завдання відображають описання відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність у МСА 210.**
- **Розповсюдження та використання аудиторського звіту заборонено.**

## **ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

[Належний адресат]

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC, що додається, яка включає баланс станом на 31 грудня 20X1 р., звіт про прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію. Фінансова звітність була складена управлінським персоналом компанії ABC на основі умов розділу Z контракту про фінансову звітність від 1 січня 20X1 р. між компаніями ABC та DEF (контракт).

### **Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність<sup>1</sup>**

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання цієї фінансової звітності згідно з умовами щодо фінансової звітності розділу Z контракту та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

### **Відповідальність аудитора**

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів нашого аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для

<sup>1</sup> Або інший термін, прийнятний у контексті законодавчої основи окремої юрисдикції.



## ОСОБЛИВИ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, СКЛАДЕНОЇ ВІДПОВІДНО ДО КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриття у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та оцінку загального подання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що отримали достатні й прийнятні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

### **Висловлення думки**

На нашу думку, фінансова звітність компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до умов розділу Ї контракту щодо фінансової звітності.

### **Основа бухгалтерського обліку та обмеження щодо розповсюдження**

Не модифікуючи нашу думку, ми звертаємо Вашу увагу на примітку X до фінансової звітності, в якій зазначена основа бухгалтерського обліку. Фінансова звітність була складена з метою надання допомоги компанії ABC у дотриманні вимог контракту щодо фінансової звітності, на який є посилання вище. Через це фінансова звітність не може використовуватися для інших цілей. Наш висновок призначений виключно для компанії ABC та компанії DEF і не може бути розповсюдженим або використаним іншими сторонами, ніж компанія ABC або компанія DEF.

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

## **Приклад 2**

**Обставини включають таке:**

- **Фінансова звітність була складена управлінським персоналом партнерства згідно з податковою базою обліку в юрисдикції X (це є концептуальна основа спеціального призначення) для сприяння партнерам у складанні їх індивідуальних податкових декларацій. Управлінський персонал не має вибору щодо концептуальної основи фінансової звітності.**
- **Застосовна концептуальна основа фінансової звітності є концептуальною основою дотримання вимог.**
- **Умови аудиторського завдання відображають описання відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність у МСА 210.**
- **Розповсюдження аудиторського звіту обмежено.**

## **ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

[Належний адресат]

Ми провели аудит фінансової звітності партнерства ABC (далі – партнерство), що додається, яка включає баланс станом на 31 грудня 20X1 р., звіт про прибутки та збитки за рік, що закінчився на зазначену дату, стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію. Фінансова звітність була складена управлінським персоналом із використанням податкової бази обліку в юрисдикції X.

### **Відповідальність управлінського персоналу<sup>2</sup> за фінансову звітність**

Управлінський персонал несе відповідальність за складання цієї фінансової звітності згідно з податковою базою обліку в юрисдикції X та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

### **Відповідальність аудитора**

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів нашого аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

<sup>2</sup> Або інший термін, прийнятий у контексті законодавчої основи окремої юрисдикції.

## ОСОБЛИВИ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, СКЛАДЕНОЇ ВІДПОВІДНО ДО КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

Аудит передбачає виконання процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриття у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання партнерством фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю партнерства. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та оцінку загального подання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що отримали достатні й прийнятні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

### **Висловлення думки**

На нашу думку, фінансова звітність партнерства ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до [надати описання застосовного закону про податок на прибуток] юрисдикції X.

### **Основа бухгалтерського обліку та обмеження щодо розповсюдження**

Не модифікуючи нашу думку, ми звертаємо Вашу увагу на примітку X до фінансової звітності, в якій зазначена основа бухгалтерського обліку. Фінансова звітність була складена з метою надання допомоги партнерству ABC у складанні індивідуальних декларацій з податку на прибуток. Через це фінансова звітність не може використовуватися для інших цілей. Наш звіт призначений виключно для партнерства ABC та його партнерів і не може бути розповсюдженим між іншими сторонами, ніж партнерство ABC та його партнери.

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

### **Приклад 3**

**Обставини включають таке:**

- **Фінансова звітність була складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання згідно з умовами фінансової звітності, встановленими регуляторним органом (це є концептуальна основа спеціального призначення), для дотримання вимог цього регуляторного органу. Управлінський персонал не має вибору щодо концептуальної основи фінансової звітності.**
- **Застосовна концептуальна основа фінансової звітності є концептуальною основою достовірного подання.**
- **Умови аудиторського завдання відображають описання відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність у МСА 210**
- **Розповсюдження або використання аудиторського звіту не обмежено.**
- **«Пояснювальний параграф» посилається на той факт, що аудитор також виконав аудиторський звіт щодо фінансової звітності, складеної компанією ABC, за той самий період згідно з концептуальною основою загального призначення.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА [Належний адресат]

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC, що додається, яка включає баланс станом на 31 грудня 20X1 р., звіт про прибутки та збитки, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію. Фінансова звітність була складена управлінським персоналом згідно з умовами розділу Y нормативу Z.

#### **Відповідальність управлінського персоналу<sup>3</sup> за фінансову звітність**

Управлінський персонал несе відповідальність за складання цієї фінансової звітності згідно з умовами розділу Y нормативу Z<sup>4</sup> та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал вважає потрібним для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

<sup>3</sup> Або інший термін, прийнятий у контексті законодавчої основи окремої юрисдикції.

<sup>4</sup> Тоді як відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає достовірне та справедливе подання, це може читатися так: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає достовірне та справедливе подання згідно з умовами щодо фінансової звітності розділу Y нормативу Z, та для цього...»

## Відповідальність аудитора

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів нашого аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриття у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання<sup>5</sup> суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>6</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та оцінку загального подання фінансових звітів.

Ми вважаємо, що отримали достатні та відповідні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

## Висловлення думки

На нашу думку, фінансова звітність відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах (або надає достовірну та справедливу інформацію) фінансовий стан компанії ABC на 31 грудня 20X1 р., фінансові результати та рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, відповідно до умов розділу Y нормативу X.

## Основа бухгалтерського обліку

Не модифікуючи нашу думку, ми звертаємо увагу на примітку X до фінансової звітності, в якій зазначена основа бухгалтерського обліку. Фінансова звітність була складена з метою надання допомоги компанії ABC у дотриманні вимог,

<sup>5</sup> У випадку примітки під текстом 4 це може читатися так: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання».

<sup>6</sup> За умов, якщо аудитор також відповідає за надання висновку щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом фінансової звітності, це речення буде сформульоване так: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам». У разі примітки під текстом 4 це може читатися так: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, яка надає достовірне та справедливе подання, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам».

ОСОБЛИВИ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, СКЛАДЕНОЇ  
ВІДПОВІДНО ДО КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

встановлених регуляторним органом DEF. Через це фінансова звітність не може використовуватися для інших цілей.

**Параграф з інших питань**

Компанія ABC склала окрему фінансову звітність за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, щодо якої ми надали окремий аудиторський звіт для акціонерів компанії ABC, датований 31 березня 20X2 р.

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 805

# «ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ОКРЕМИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ТА ПЕВНИХ ЕЛЕМЕНТІВ, РАХУНКІВ АБО СТАТЕЙ ФІНАНСОВОГО ЗВІТУ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1–3
Дати набрання чинності. . . . .	4
<b>Мета</b> . . . . .	5
<b>Визначення</b> . . . . .	6
<b>Вимоги</b>	
Міркування при прийнятті завдання . . . . .	7–9
Міркування при плануванні та проведенні аудиту . . . . .	10
Міркування щодо формулювання думки та звіту . . . . .	11–17
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	Д1–Д4
Міркування при прийнятті завдання. . . . .	Д5–Д9
Міркування при плануванні та проведенні аудиту . . . . .	Д10–Д14
Міркування щодо формулювання думки та звіту . . . . .	Д15–Д18
Додаток 1. Приклади певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту	
Додаток 2. Приклади звітів аудитора щодо окремого фінансового звіту та його певного елемента	

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 805 «Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту» має розглядатися разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) серій 100–700 стосуються аудиту фінансової звітності та мають бути застосованими у разі аудитів іншої історичної фінансової інформації. МСА розглядає особливі міркування щодо використання цих МСА під час аудитів окремих фінансових звітів або певного елемента, рахунку або статті фінансового звіту. Окремий фінансовий звіт або певний елемент, рахунок чи стаття фінансового звіту можуть бути складені відповідно до концептуальної основи загального призначення або концептуальної основи спеціального призначення. У разі складання відповідно до концептуальної основи спеціального призначення МСА 800<sup>1</sup> також використовується у зв'язку з аудитом (див. параграф Д1–Д4).
2. Цей МСА не використовується до звіту аудитора компонента, наданого в результаті роботи, виконаної щодо фінансової інформації компонента на прохання аудиторської групи із завдання для цілей аудиту фінансової звітності групи (див. МСА 600<sup>2</sup>).
3. Цей МСА не виключає вимог інших МСА; він не стосується всіх особливих міркувань, які можуть бути прийнятними у обставинах завдання.

### Дата набрання чинності

4. Цей МСА чинний для аудитів окремих фінансових звітів або певних елементів, рахунків і статей фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше. У разі проведення аудитів окремих фінансових звітів або певних елементів, рахунків або статей фінансових звітів, складених на конкретну дату, цей МСА чинний для аудиту такої інформації, складеної на 14 грудня 2010 р. або пізніше.

## Мета

5. Метою аудитора під час застосування МСА в процесі аудиту окремої фінансової звітності або певного елемента, рахунку чи статті є належний розгляд особливих міркувань, які стосуються:
  - а) прийняття завдання;
  - б) планування та проведення цього завдання, а також
  - в) формулювання думки та звіту щодо окремих фінансових звітів або певного елемента, рахунку або статті.

<sup>1</sup> МСА 800 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення».

<sup>2</sup> МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)».



## Визначення

6. Для цілей цього МСА посилання на:
- елемент фінансової звітності або елемент означає елемент, рахунок або статтю фінансової звітності;
  - Міжнародні стандарти фінансової звітності – це Міжнародні стандарти фінансової звітності, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку; та
  - окрему фінансову звітність або певний елемент фінансової звітності, який включає відповідні примітки. Відповідні примітки, як правило, включають стислий виклад суттєвих облікових політик та іншої пояснювальної інформації стосовно фінансового звіту або певних елементів.

## Вимоги

### Міркування при прийнятті завдання

#### *Застосування МСА*

7. МСА 200 вимагає від аудитора дотримання вимог усіх МСА, які є доречними для аудиту<sup>3</sup>. У разі аудиту окремого фінансового звіту або певного елемента фінансової звітності ця вимога застосовується незалежно від того, чи залучений аудитор також до аудиту повного пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання. Якщо аудитор не залучений також до аудиту повного пакета фінансової звітності, він не повинен визначати, чи є можливим аудит окремого фінансового звіту або певного елемента цього фінансового звіту відповідно до МСА (див. параграф Д5–Д6).

#### *Прийнятність концептуальної основи фінансової звітності*

8. МСА 210 вимагає, щоб аудитор визначив прийнятність концептуальної основи фінансової звітності, застосованої під час складання фінансової звітності<sup>4</sup>. У разі аудиту окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту повинно включати, чи призведе застосування концептуальної основи фінансової звітності до подання, яке надає розкриття достатньої інформації, що дасть змогу визначеним користувачам зрозуміти інформацію, яку надає фінансовий звіт, а також вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, надану у фінансовому звіті або його елементі (див. параграф Д7).

<sup>3</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф 18.

<sup>4</sup> МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту», параграф ба.

*Формулювання думки*

9. МСА 210 потребує, щоб узгоджені умови завдань з аудиту включали очікувану форму звіту, який надає аудитор<sup>5</sup>. У разі проведення аудиту окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту аудитор має розглянути, чи є очікувана форма звіту прийнятною в таких обставинах (див. параграф Д8–Д9).

**Міркування при плануванні та проведенні аудиту**

10. МСА 200 вказує на те, що МСА складаються у контексті аудиту фінансової звітності; вони мають бути, як того потребують обставини, застосовані щодо аудиту іншої історичної фінансової інформації<sup>6,7</sup>. При плануванні та проведенні аудиту окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту аудитор має застосувати усі МСА, що стосуються аудиту, як того потребують обставини при виконанні завдання (див. параграф Д10–Д14).

**Міркування щодо формулювання думки та звіту**

11. При формулюванні думки та звіту щодо окремого фінансового звіту або елемента фінансового звіту аудитор має застосувати вимоги МСА 700<sup>8</sup>, що стосуються аудиту, як того потребують обставини при виконанні завдання (див. параграф Д15–Д16).

*Звітність щодо повного пакета фінансової звітності та окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту*

12. У разі, якщо аудитор має зобов'язання щодо виконання завдання з надання звіту щодо окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту у зв'язку із завданням з аудиту повного пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання, він має надати окремий звіт щодо кожного завдання.
13. Окремий фінансовий звіт, перевірений аудитором, або певний елемент фінансового звіту, перевірений аудитором, може бути опублікований разом із повним пакетом фінансової звітності суб'єкта господарювання, перевіреним аудитором. Якщо аудитор доходить висновку, що подання окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту не відрізняє його значною мірою від повного пакета фінансової звітності, він повинен попросити управлінський персонал виправити ситуацію. Відповідно до параграфів 15 і 16 аудитор повинен також відрізнити думку щодо окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту та звіту щодо повного пакета фінансової звітності. Аудитор не повинен

<sup>5</sup> МСА 210, параграф 10д.

<sup>6</sup> МСА 200, параграф 2.

<sup>7</sup> В МСА 200, параграф 13д, пояснюється, що термін «фінансова звітність» зазвичай стосується повного комплексу фінансових звітів, як це визначено вимогами застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

<sup>8</sup> МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

надавати аудиторський звіт щодо окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту доти, доки відмінності не будуть доведені.

Модифікована думка, пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті аудитора щодо повного пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання

14. Якщо в аудиторському звіті надається модифікована думка щодо повного пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання або звіт містить пояснювальний параграф чи параграф з інших питань, аудитор визначає вплив цього чинника на аудиторський звіт щодо окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту. Якщо це є прийнятним, аудитор модифікує думку щодо окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту, або включає пояснювальний параграф чи параграф з інших питань у аудиторський звіт відповідно (див. параграф Д17).
15. Якщо аудитор вважає за потрібне висловити негативну думку або відмову від висловлення думки щодо повного пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання в цілому, МСА не дозволяє йому включати немодифіковану думку у той самий аудиторський звіт щодо окремого фінансового звіту, який є частиною цієї фінансової звітності, або певного елемента, який є частиною цього фінансового звіту<sup>9</sup>, оскільки така немодифікована думка вступає в суперечність з негативною думкою або відмовою від надання думки щодо повного пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання в цілому (див. параграф Д18).
16. Якщо аудитор вважає за потрібне висловити негативну думку або відмову від надання думки щодо повного пакета фінансової звітності в цілому, але в контексті окремого аудиту певного елемента, що включений до такої фінансової звітності, однак вважає прийнятним висловити немодифіковану думку щодо такого елемента, то він повинен зробити це тільки у таких випадках, коли:
  - а) аудитору дозволено це зробити відповідно до законодавства;
  - б) така думка висловлюється в аудиторському звіті, який не друкується разом із аудиторським звітом, що містить негативну думку або відмову від надання думки, та
  - в) певний елемент не є значною частиною повного пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання.
17. Аудитор не висловлює немодифіковану думку щодо окремого фінансового звіту повного пакета фінансової звітності, якщо він вже висловив негативну думку або відмову від надання думки щодо повного пакета фінансової звітності в цілому. Таке буває у тому разі, якщо аудиторський звіт щодо окремого фінансового звіту не опубліковується

<sup>9</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора», параграф 15.

разом із аудиторським звітом, який містить негативну думку або відмову від надання думки. Таке буває тому, що окремих фінансовий звіт є значною частиною цієї фінансової звітності.

\* \* \*

## Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

### Сфера застосування цього МСА (див. параграф 1)

- Д1. МСА 200 визначає термін «історична фінансова інформація» як інформацію про економічні події, що відбулися в минулі періоди, або про економічні умови чи обставини на певний момент часу, виражених у фінансових показниках стосовно конкретного суб'єкта господарювання. Первинною основою для такої інформації є облікова система суб'єкта господарювання<sup>10</sup>.
- Д2. МСА 200 визначає термін «фінансова звітність» як структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, які призначені повідомляти про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу, або про зміни у них за певний період часу відповідно до концептуальної основи фінансової звітності. Зазвичай цей термін означає повний пакет фінансової звітності, визначений за вимогами застосованої концептуальної основи<sup>11</sup>.
- Д3. МСА написані у контексті аудиту фінансової звітності<sup>12</sup>; у разі потреби їх слід адаптувати за обставин, якщо вони застосовуються до аудиту іншої історичної фінансової інформації, такої як окремих фінансовий звіт або певний елемент фінансового звіту. Цей МСА надає підтримку в цьому відношенні. (Додаток 1 містить приклади такої іншої історичної фінансової інформації.)
- Д4. Завдання з надання достатньої впевненості, крім аудиту історичної фінансової інформації, виконуються відповідно до Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (МСЗНВ 3000<sup>13</sup>).

### Міркування при прийнятті завдання

#### Застосування МСА (див. параграф 7)

- Д5. МСА 200 потребує від аудитора дотримання: а) відповідних етичних вимог, включаючи вимоги щодо незалежності, які стосуються завдань з аудиту фінансової звітності; б) усіх МСА, які є доречними для аудиту.

<sup>10</sup> МСА 200, параграф 13е.

<sup>11</sup> МСА 200, параграф 13ж.

<sup>12</sup> МСА 200, параграф 2.

<sup>13</sup> МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації».

Стандарт також потребує від аудитора дотримання кожної вимоги будь-якого МСА, крім випадків за обставин аудиту, якщо весь МСА не є доречним або вимога не є доречною, оскільки вона залежить від умови, якої не існує. За виняткових обставин аудитор може вважати за потрібне відступити від доречної вимоги МСА, виконуючи альтернативні процедури для досягнення мети цієї вимоги<sup>14</sup>.

- Д6. Дотримання вимог МСА стосовно аудиту окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту може бути недоречним, якщо аудитор не виконує також завдання з аудиту повного пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання. У такому разі аудитор часто не має такого самого розуміння суб'єкта господарювання та сфери його діяльності, включаючи його систему внутрішнього контролю, як і аудитор, який здійснює аудит повного пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання. Аудитор також не має аудиторських доказів щодо загальної якості облікових записів або іншої облікової інформації, яка має бути отримана під час аудиту повного пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання. Відповідно аудиторам можуть знадобитися майбутні докази з метою підтвердження аудиторських доказів, отриманих з облікових записів. У випадку здійснення аудиту певного елемента фінансового звіту деякі МСА вимагають проведення аудиторської роботи, яка може не відповідати елементу, що перевіряється аудитом. Наприклад, хоча вимоги МСА 570<sup>15</sup> напевно є доречними в існуючих обставинах виконання аудиту переліку дебіторської заборгованості, її дотримання може бути недоречним через потребу в аудиторських зусиллях. Якщо аудитор доходить висновку, що аудит окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту відповідно до МСА може бути недоречним, він може обговорити з управлінським персоналом, чи зможе бути більш доречним інший вид завдання.

*Прийнятність концептуальної основи фінансової звітності (див. параграф 8)*

- Д7. Окремий фінансовий звіт або певний елемент фінансової звітності може бути складений відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності, що ґрунтується на концептуальній основі фінансової звітності, встановленій уповноваженою та визнаною організацією, яка розробляє стандарти, щодо складання повного пакета фінансової звітності (наприклад, Міжнародні стандарти фінансової звітності). Якщо це має місце, визначення прийнятності застосованої концептуальної основи може включати розгляд того, чи містить така концептуальна основа усі вимоги концептуальної основи, на якій вона ґрунтується, що є доречним при поданні окремого фінансового звіту або певного елемента фінансової звітності, що надає адекватні розкриття.

<sup>14</sup> МСА 200, параграф 14, 18, та 22–23.

<sup>15</sup> МСА 570 «Безперервність».

*Формулювання думки (див. параграф 9)*

Д8. Форма думки, висловленої аудитором, залежатиме від застосованої концептуальної основи фінансової звітності та будь-якого застосованого законодавчого або нормативного акта<sup>16</sup>. Згідно з МСА 700<sup>17</sup>:

- а) у разі висловлення немодифікованої думки щодо повного пакета фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання, в аудиторській думці, якщо інше не вимагається законодавством або нормативним актом, використовується одне з наведених нижче формулювань, які вважаються рівноцінними:
  - і) фінансова звітність відображає достовірно у всіх суттєвих аспектах ... відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансової звітності]; або
  - іі) фінансова звітність надає достовірну та справедливу інформацію про ... відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансової звітності]; та
- б) у разі висловлення немодифікованої думки щодо повного пакета фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, в аудиторській думці зазначається, що фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансової звітності].

Д9. У разі аудиту окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту використана концептуальна основа фінансової звітності може не чітко визначати подання фінансового звіту або елемента фінансової звітності. Це може відбуватися, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності встановлена вповноваженою та визнаною організацією, яка розробляє стандарти складання повного пакета фінансової звітності (наприклад, Міжнародні стандарти фінансової звітності). Отже, аудитор розглядає, чи очікувана форма думки є прийнятною у зв'язку із використаною концептуальною основою фінансової звітності. Чинники, які можуть вплинути на розгляд аудитора того факту, чи використовувати формулювання «відображає достовірно у всіх суттєвих аспектах» чи «надає достовірну та справедливу інформацію» в аудиторському звіті, містять таке:

- Чи застосована концептуальна основа фінансової звітності обмежується прямо чи опосередковано складанням повного пакета фінансової звітності.
- Чи окремий фінансовий звіт або певний елемент фінансової звітності:

<sup>16</sup> МСА 200, параграф 8.

<sup>17</sup> МСА 700, параграфи 35–36.

## ОСОБЛИВИ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ОКРЕМИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ТА ПЕВНИХ ЕЛЕМЕНТІВ, РАХУНКІВ АБО СТАТЕЙ ФІНАНСОВОГО ЗВІТУ

- повністю відповідає кожній із цих вимог концептуальної основи, доречної щодо окремого фінансового звіту або певного елемента, а також подання фінансового звіту або елемента, включаючи відповідні примітки;
- якщо потрібно досягти справедливого подання чи розкриття, що перебувають за межами розкриттів, яких потребує концептуальна основа, або у виняткових обставинах відхиляється від вимог концептуальної основи.

Рішення аудитора щодо очікуваної форми думки є питанням професійного судження. На нього може вплинути той факт, чи застосування формулювання «відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах» або «надає достовірну та справедливу інформацію» в аудиторській думці щодо окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту, складеного відповідно до концептуальної основи достовірного подання, є загальноприйнятим в окремих юрисдикціях.

### Міркування при плануванні та проведенні аудиту (див. параграф 10)

- Д10. Доречність кожного МСА потребує уважного розгляду. Навіть якщо тільки конкретний елемент фінансового звіту є предметом аудиту, такі МСА, як МСА 240<sup>18</sup>, МСА 550<sup>19</sup> та МСА 570, є в принципі доречними. Причина цього полягає в тому, що елемент може бути викривлений у результаті шахрайства, впливу операцій із пов'язаними сторонами або в разі неправильного застосування припущення щодо безперервної діяльності відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності.
- Д11. Крім того, МСА розробляються в контексті аудиту фінансової звітності; вони мають бути застосовані, як того потребують обставини під час застосування до аудиту окремої фінансової звітності або певного елемента фінансового звіту<sup>20</sup>. Наприклад, письмові запевнення управлінського персоналу щодо повного пакета фінансової звітності будуть замінені на письмові запевнення щодо подання фінансового звіту або елемента відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності.
- Д12. Під час аудиту окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту у зв'язку з аудитом повного пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання аудитор може бути спроможним застосовувати аудиторські докази, отримані як частина аудиту повного пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання, в аудиті фінансового звіту

<sup>18</sup> МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності».

<sup>19</sup> МСА 550 «Пов'язані сторони».

<sup>20</sup> МСА 200, параграф 2.

або елемента. Проте МСА потребують від аудитора планування та проведення аудиту фінансового звіту або елемента з метою отримання достатніх прийнятних аудиторських доказів, на яких ґрунтується думка щодо фінансового звіту або його елемента.

Д13. Окремий фінансовий звіт, який міститься в повному пакеті фінансової звітності, а також багато елементів цієї фінансової звітності, включаючи відповідні примітки, є взаємозв'язаними. Відповідно під час аудиту окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту аудитор може бути неспроможним розглядати фінансовий звіт та елемент окремо. Отже, аудитору може бути потрібно виконати процедури щодо взаємозв'язаних статей, щоб досягнути мети аудиту.

Д14. Крім того, рівень суттєвості, визначений для окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту, може бути нижчим, ніж рівень суттєвості, визначений для повного пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання; ці чинники вплинуть на характер, своєчасність та обсяг аудиторських процедур, а також на оцінку невивірених викривлень.

#### **Міркування щодо формулювання думки та звіту (див. параграф 11)**

Д15. МСА 700 вимагає від аудитора під час формулювання думки виконати оцінку того, чи фінансова звітність надає адекватні розкриття, що дають змогу визначеним користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, надану у фінансовій звітності<sup>21</sup>. У разі аудиту окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту важливо, щоб фінансовий звіт або певний елемент фінансового звіту, включаючи відповідні примітки, з урахуванням вимог застосованої концептуальної основи фінансової звітності надавали адекватні розкриття, які дадуть можливість визначеним користувачам зрозуміти інформацію, а також вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, надану у фінансовому звіті або елементі.

Д16. Додаток 2 цього МСА містить приклади аудиторських звітів щодо окремого фінансового звіту та певного елемента фінансової звітності.

*Модифікована думка, пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті аудитора щодо повного пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання (див. параграфи 14–15)*

Д17. Навіть якщо модифікована думка щодо повного пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання, пояснювальний параграф або параграф з інших питань не мають відношення до перевіреного аудитом фінансового звіту або перевіреного аудитом елемента, аудитор може вважати доречним зробити посилання на модифікацію у параграфі з інших питань в аудиторському звіті щодо фінансової звітності або щодо елемента через те, що він вважає це доречним для розуміння користувачів

<sup>21</sup> МСА 700, параграф 13г.



ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ОКРЕМИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ТА ПЕВНИХ ЕЛЕМЕНТІВ, РАХУНКІВ АБО СТАТЕЙ ФІНАНСОВОГО ЗВІТУ

перевіреного аудитом фінансового звіту або перевіреного аудитом елемента, або відповідного аудиторського звіту (див. МСА 706)<sup>22</sup>.

- Д18. В аудиторському звіті щодо повного пакета фінансової звітності суб'єкта господарювання дозволено висловлення відмови від надання думки стосовно результатів операцій та руху грошових коштів, якщо це доречно, та висловлення немодифікованої думки про фінансовий стан, оскільки відмова від висловлення думки діє виключно щодо результатів операцій та руху грошових коштів, а не фінансової звітності в цілому<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора», параграф 6.

<sup>23</sup> МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду» (параграф Д8) та МСА 705 (параграф Д16).

## **Додаток 1**

(див. параграф Д3)

### **Приклади окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту**

- Дебіторська заборгованість, резерв на сумнівну дебіторську заборгованість, запаси, зобов'язання за нараховані пільги щодо приватного пенсійного забезпечення, відображена у звіті вартість ідентифікованих нематеріальних активів або зобов'язання за «понесені, але не відображені» претензії у страховому портфелі, включаючи відповідні примітки.
- Перелік зовнішніх активів та доходу з приватного пенсійного забезпечення, включаючи відповідні примітки.
- Перелік чистих матеріальних активів, включаючи відповідні примітки.
- Перелік витрат стосовно оренди власності, включаючи пояснювальні примітки.
- Перелік участі в прибутку або бонуси співробітникам, включаючи пояснювальні примітки.

## Додаток 2

(див. параграф. Д16)

### Приклади звітів аудитора щодо окремого фінансового звіту та його певного елемента

- Приклад 1. Аудиторський звіт щодо окремого фінансового звіту, складеного відповідно до концептуальної основи загального призначення (для цілей цього прикладу – концептуальної основи достовірного подання).
- Приклад 2. Аудиторський звіт щодо окремого фінансового звіту, складеного відповідно до концептуальної основи спеціального призначення (для цілей цього прикладу – концептуальної основи достовірного подання).
- Приклад 3. Аудиторський звіт щодо певного елемента, рахунку або статті фінансового звіту, складеного відповідно до концептуальної основи спеціального призначення (для цілей цього прикладу – концептуальної основи дотримання вимог).

### **Приклад 1**

**Обставини включають таке:**

- **Аудит балансу (тобто окремого фінансового звіту).**
- **Баланс був складений управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до вимог концептуальної основи фінансової звітності у юрисдикції X стосовно складання балансу.**
- **Використана концептуальна основа фінансової звітності – це концептуальна основа достовірного подання, розроблена з метою задовольнити загальну потребу широкого кола користувачів у фінансовій інформації.**
- **Умови аудиторського завдання відображають описання відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність у МСА 210.**
- **Аудитор визначає, що застосування формулювання «відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах» є прийнятним у аудиторській думці.**

## **ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

[Належний адресат]

Ми провели аудит балансу компанії ABC станом на 31 грудня 20X1 р., а також стислий виклад суттєвих облікових політик та іншої пояснювальної інформації (далі – фінансовий звіт).

### **Відповідальність управлінського персоналу<sup>1</sup> за фінансовий звіт**

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання доданого фінансового звіту згідно з вимогами концептуальної основи фінансової звітності у юрисдикції X, які мають відношення до складання такого фінансового звіту, та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання фінансового звіту, який не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

### **Відповідальність аудитора**

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо цього фінансового звіту на основі результатів нашого аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

<sup>1</sup> Або інший термін, прийнятний у контексті законодавчої бази окремої юрисдикції.

## ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ОКРЕМИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ТА ПЕВНИХ ЕЛЕМЕНТІВ, РАХУНКІВ АБО СТАТЕЙ ФІНАНСОВОГО ЗВІТУ

Аудит передбачає виконання процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриття у фінансових звітах. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансового звіту, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>2</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та оцінку загального подання фінансового звіту.

Ми вважаємо, що отримали достатні й прийнятні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

### **Висловлення думки**

На нашу думку, фінансовий звіт достовірно в усіх суттєвих аспектах відображає фінансовий стан компанії ABC на 31 грудня 20X1 р. відповідно до вимог концептуальної основи фінансової звітності у юрисдикції X, які мають відношення до складання такої фінансової звітності.

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

<sup>2</sup> В обставинах, коли аудитор також несе відповідальність за висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом фінансової звітності, це речення має бути таким: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання фінансових звітів суб'єкта господарювання, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам».

## **Приклад 2**

**Обставини включають таке:**

- Аудит звіту про грошові надходження та витрати (тобто окремого фінансового звіту).
- Фінансовий звіт складений управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до основи бухгалтерського обліку грошових надходжень та витрат з метою відповіді на запит про інформацію щодо руху грошових коштів, отриманих від кредитора. Управлінський персонал може зробити вибір концептуальної основи фінансової звітності.
- Використана концептуальна основа фінансової звітності – це концептуальна основа достовірного подання, розроблена з метою задовольнити потребу конкретних користувачів у фінансовій інформації<sup>3</sup>.
- Аудитор визначає, що застосування виразу «виражає достовірно в усіх суттєвих аспектах» є прийнятним в аудиторській думці.
- Розповсюдження та використання аудиторського звіту не обмежені.

## **ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

[Належний адресат]

Ми провели аудит звіту про грошові надходження та витрати компанії ABC, який додається, за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., а також стислого викладу суттєвих облікових політик та іншої пояснювальної інформації (далі – фінансовий звіт). Фінансовий звіт було складено управлінським персоналом із використанням основи бухгалтерського обліку грошових надходжень та витрат, описаної у примітці X.

### **Відповідальність управлінського персоналу<sup>4</sup> за фінансовий звіт**

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання фінансового звіту, що додається, згідно з основою бухгалтерського обліку грошових надходжень та витрат, описаної в примітці X; це визначає той факт, що основа бухгалтерського обліку грошових надходжень та витрат є прийнятною з метою складання фінансового звіту в існуючих обставинах, а також за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання фінансового звіту, який не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

<sup>3</sup> МСА 800 містить вимоги та посібник щодо форми й змісту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.

<sup>4</sup> Або інший термін, прийнятний у контексті законодавчої бази окремої юрисдикції.

## **Відповідальність аудитора**

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо цього фінансового звіту на основі результатів нашого аудиту. Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриття у фінансовому звіті. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансового звіту внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансового звіту, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та оцінку загального подання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що отримали достатні та відповідні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

## **Висловлення думки**

На нашу думку, фінансовий звіт достовірно в усіх суттєвих аспектах відображає грошові надходження та витрати компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., відповідно до основи бухгалтерського обліку грошових надходжень та витрат, описаної в примітці X.

## **Основа бухгалтерського обліку**

Не модифікуючи нашу думку, ми звертаємо Вашу увагу на примітку X до фінансового звіту, в якій зазначена основа бухгалтерського обліку. Фінансовий звіт був складений з метою надання інформації кредитору XYZ. Звіт не може використовуватися для інших цілей.

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

### **Приклад 3**

**Обставини включають таке:**

- Аудит зобов'язань за понесені, але не відображені претензії в страховому портфелі (тобто елемента, рахунку або статті фінансового звіту).
- Фінансова інформація була підготовлена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до положень фінансового звіту, встановлених регуляторним органом з метою дотримання його вимог. В управлінського персоналу немає права вибору концептуальної основи фінансової звітності.
- Використаною концептуальною основою фінансової звітності є концептуальна основа дотримання вимог, розроблена з метою задовольнити потреби конкретних користувачів у фінансовій інформації<sup>5</sup>.
- Умови аудиторського завдання відображують описання відповідальності управлінського персоналу за фінансовий звіт у МСА 210.
- Розповсюдження аудиторського висновку є обмеженим.

## ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Належний адресат]

Ми провели аудит переліку зобов'язань за понесені, але не відображені претензії страхової компанії АВС, що додається, станом на 31 грудня 20X1 р. (перелік). Перелік був складений управлінським персоналом на основі [опишіть положення фінансового звіту, встановлені регуляторним органом].

### **Відповідальність управлінського персоналу<sup>6</sup> за фінансовий звіт**

Управлінський персонал несе відповідальність за складання переліку відповідно до [опишіть положення фінансової звітності, встановлені регуляторним органом], а також за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає потрібним для того, щоб забезпечити складання переліку, який не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки

### **Відповідальність аудитора**

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо цього переліку на основі результатів нашого аудиту. Ми провели аудит переліку відповідно до

<sup>5</sup> МСА 800 містить вимоги та посібник щодо форми та змісту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.

<sup>6</sup> Або інший термін, прийнятний у контексті законодавчої бази окремої юрисдикції.



## ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ – АУДИТИ ОКРЕМИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ТА ПЕВНИХ ЕЛЕМЕНТІВ, РАХУНКІВ АБО СТАТЕЙ ФІНАНСОВОГО ЗВІТУ

Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що перелік не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриття у переліку. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень переліку внаслідок шахрайства або помилки.

Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання переліку, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та оцінку загального подання переліку.

Ми вважаємо, що отримали достатні та відповідні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

### **Висловлення думки**

На нашу думку, фінансова інформація у переліку зобов'язань за понесені, але не відображені претензії страхової компанії ABC станом на 31 грудня 20X1 р. складена достовірно в усіх суттєвих аспектах відповідно до [опишіть положення фінансової звітності, встановлені регуляторним органом]

### **Основа бухгалтерського обліку та обмеження щодо розповсюдження**

Не модифікуючи нашу думку, ми звертаємо Вашу увагу на примітку X до переліку, в якій зазначена основа бухгалтерського обліку. Перелік був складений з метою надання допомоги страховій компанії ABC у дотриманні вимог регуляторного органу DEF. Виходячи із цього звіт не може використовуватися для інших цілей. Наш звіт призначений виключно для страхової компанії ABC та регуляторного органу DEF і не може бути розповсюдженим між іншими сторонами, ніж страхова компанія ABC або регуляторний орган DEF.

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 810

### «ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

#### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1
Дата набрання чинності . . . . .	2
<b>Мета</b> . . . . .	3
<b>Визначення</b> . . . . .	4
<b>Вимоги</b>	
Прийняття завдання . . . . .	5–7
Характер процедур . . . . .	8
Форма висловлення думки . . . . .	9–11
Період виконання робіт і події після дати надання аудиторського звіту щодо перевіреної аудитором фінансової звітності . . . . .	12–13
Аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності . . . . .	14–19
Обмеження стосовно поширення або використання чи повідомлення користувачів щодо основи обліку . . . . .	20
Порівняльні дані . . . . .	21–22
Не перевірена аудитором додаткова інформація, подана в узагальненій фінансовій звітності . . . . .	23
Інша інформація у документах, які містять узагальнену звітність . . . . .	24
Зв'язок із аудитором . . . . .	25–26
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Прийняття завдання . . . . .	Д1–Д7
Оцінка наявності перевіреної аудитором фінансової звітності . . . . .	Д8
Форма висловлення думки . . . . .	Д9
Період виконання робіт та події після дати надання аудиторського звіту щодо аудиту фінансової звітності . . . . .	Д10
Аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності . . . . .	Д11–Д15

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Порівняльні дані . . . . .	Д16–Д17
Не перевірена аудитором додаткова інформація, наведена в узагальненій фінансовій звітності. . . . .	Д18
Інша інформація у документах, які містять узагальнену фінансову звітність . . . . .	Д19
Зв'язок із аудитором . . . . .	Д20
Додаток. Приклади звітів щодо узагальненої фінансової звітності	

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності» слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»

## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за завданням з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності, основою для складання якої була фінансова звітність, аудит якої проводився відповідно до МСА тим самим аудитором.

### Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для завдань за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

## Мета

3. Цілі аудитора такі:
  - а) визначення того, чи є доречним прийняття завдання з надання звіту про узагальнену фінансову звітність; та
  - б) якщо прийняте завдання з надання звітності щодо узагальненої фінансової звітності:
    - i) висловити думку про узагальнену фінансову звітність на основі оцінки результатів, отриманих із наявних свідчень; та
    - ii) чітко висловити таку думку письмово у формі аудиторського звіту, який також надає основу для висловлення цієї думки.

## Визначення

4. Наведені у цьому МСА терміни мають таке значення:
  - а) застосовані критерії – критерії, які застосовує управлінський персонал при складанні узагальненої фінансової звітності;
  - б) перевірена аудитором фінансова звітність – фінансова звітність<sup>1</sup>, яка перевірена аудитором відповідно до МСА та яка є основою для складання узагальненої фінансової звітності.
  - в) узагальнена фінансова звітність – історична фінансова інформація, отримана з фінансової звітності, що містить менше детальних даних порівняно з фінансовою звітністю, але забезпечує структуроване відображення, яке узгоджується з інформацією у фінансовій звітності, економічних ресурсів суб'єкта господарювання або його зобов'язань у певний момент часу або зміни в цих показниках за певний проміжок часу<sup>2</sup>. Термінологія, яку використовують для

<sup>1</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф 13є, визначає термін «фінансова звітність».

<sup>2</sup> МСА 200, параграф 13є.

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

описання такої історичної фінансової інформації, в різних юрисдикціях може бути різною.

### Вимоги

#### Прийняття завдання

5. Аудитор має прийняти завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності відповідно до цього МСА тільки у разі, якщо він має завдання на виконання аудиту відповідно до МСА фінансової звітності, яка є основою для складання узагальненої фінансової звітності (див. параграф Д1).
6. До прийняття завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності аудитор має (див. параграф Д2):
  - а) визначити, чи є застосовані критерії прийнятними (див. параграфи Д3–Д7);
  - б) отримати згоду управлінського персоналу на те, що він визнає та розуміє свою відповідальність за:
    - i) складання узагальненої фінансової звітності згідно із застосованими критеріями;
    - ii) надання перевіреної аудитором фінансової звітності визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності без надмірних труднощів (або якщо згідно із законодавством перевірена аудитором фінансова звітність має надаватися визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності та існують встановлені критерії складання узагальненої фінансової звітності, вказати такі законодавчі акти в узагальненій фінансовій звітності); та
    - iii) включити аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності у будь-який документ, частиною якого є узагальнена фінансова звітність та в якому зазначено, що аудитор надав щодо неї висновок;
  - в) з'ясувати з управлінським персоналом форму висновку, який має надаватися щодо узагальненої фінансової звітності (див. параграфи 9–11).
7. Якщо аудитор вирішує, що застосовані критерії не є прийнятними або якщо він не в змозі отримати згоди управлінського персоналу, викладеної у параграфі 6 б, аудитор не приймає завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності, виключаючи випадки, коли це є вимогою законодавства. Завдання, яке виконується згідно з таким законодавством, не відповідає цьому МСА. Відповідно думка аудитора щодо узагальненої фінансової звітності не буде включати вказівку на те, що таке завдання було виконано згідно з МСА. Аудитор має надати

відповідне посилання на цей факт в умовах завдання. Він також має визначити, як це може вплинути на завдання з аудиту фінансової звітності, на основі якої складалася узагальнена фінансова звітність.

### **Характер процедур**

8. Аудитор має виконати такі, а також будь-які інші процедури, які він вважатиме потрібними як основу для аудиторського звіту щодо узагальненої фінансової звітності:
  - а) оцінити, чи відображає узагальнена фінансова звітність достатньою мірою свій узагальнений характер, а також встановити достовірність перевіреної аудитором фінансової звітності.
  - б) у разі, якщо узагальнена фінансова звітність не супроводжується перевіреною аудитором фінансовою звітністю, встановити, чи вона чітко відображає:
    - і) від кого або звідки була отримана перевірена аудитором фінансова звітність; або
    - іі) законодавчі акти, які вказують на те, що перевірена аудитором фінансова звітність має надаватися визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності, та встановлюють критерії для складання узагальненої фінансової звітності.
  - в) оцінити, чи достовірно узагальнена фінансова звітність відображає застосовані критерії.
  - г) порівняти узагальнену фінансову звітність із відповідною інформацією, відображеною у перевірній аудитором фінансовій звітності з метою визначення, чи узгоджується узагальнена фінансова звітність з відповідною інформацією у перевірній аудитором фінансовій звітності або чи можна її перерахувати з відповідної інформації у перевірній аудитором фінансовій звітності.
  - д) оцінити, чи була узагальнена фінансова звітність складена згідно із застосованими критеріями.
  - е) оцінити, враховуючи мету узагальненої фінансової звітності, чи містить в собі узагальнена фінансова звітність необхідну інформацію та чи має достатній рівень агрегації для того, щоб не вводити в оману в цих обставинах.
  - ж) оцінити, чи може перевірена аудитором фінансова звітність надаватися без перешкод визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності, за винятком випадків, коли згідно із законодавством перевірена аудитором фінансова звітність має надаватися визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності та існують установлені критерії складання узагальненої фінансової звітності (див. параграф Д8).

### Форма висловлення думки

9. У випадках, якщо аудитор вирішує, що стосовно узагальненої фінансової звітності можна висловити немодифіковану думку, він у своєму звіті має застосовувати такі висловлення, за винятком випадків, коли законодавство потребує іншого (див. параграф Д9):
- а) узагальнена фінансова звітність узгоджується в усіх суттєвих аспектах з перевіреною аудитором фінансовою звітністю відповідно до [застосованих критеріїв]; або
  - б) узагальнена фінансова звітність є достовірним узагальненням перевіреної аудитором фінансової звітності відповідно до [застосованих критеріїв].
10. Якщо законодавство передбачає формулювання думки щодо узагальненої фінансової звітності у термінах, відмінних від тих, які наведено в параграфі 9, аудитор має:
- а) застосувати процедури, описані в параграфі 8, а також такі додаткові процедури, які дають йому змогу висловити передбачений висновок; та
  - б) оцінити, чи можуть користувачі узагальненої фінансової звітності неправильно зрозуміти думку аудитора щодо узагальненої фінансової звітності. Якщо це так, то чи зможуть пояснення, надані у аудиторському звіті щодо узагальненої фінансової звітності, зменшити межу можливого нерозуміння.
11. Якщо в разі дії вимог параграфу 10б аудитор вважає, що додаткові пояснення в аудиторському звіті щодо узагальненої фінансової звітності не дають змоги зменшити межу можливого нерозуміння, він не приймає завдання, за винятком випадків, коли цього потребує законодавство. Завдання, виконане згідно із таким законодавством, не відповідає МСА. Отже, аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності не вказує на те, що завдання було виконано згідно з МСА.

### Період виконання робіт і події після дати надання аудиторського звіту щодо перевіреної аудитором фінансової звітності

12. Аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності може бути датований пізніше, ніж аудиторський звіт щодо перевіреної аудитором фінансової звітності. У такому разі аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності має містити інформацію про те, що узагальнена та перевірена аудитором фінансова звітність не відображає впливу подій, які відбулися після дати аудиторського звіту щодо перевіреної аудитором фінансової звітності, яка може потребувати коригування перевіреної аудитором фінансової звітності або відповідного розкриття у перевірених аудитором фінансовій звітності (див. параграф Д10).

13. Аудитор може дізнатися про факти, існуючі на дату аудиторського звіту щодо перевіреної аудитором фінансової звітності, про наявність яких він раніше не знав. У такому разі аудитор не висловлює аудиторську думку стосовно узагальненої фінансової звітності до закінчення ним розгляду таких фактів у зв'язку з перевіреною аудитором фінансовою звітністю відповідно до вимог МСА 560<sup>3</sup>.

### **Аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності**

#### *Компоненти аудиторського звіту*

14. Аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності має включати такі компоненти<sup>4</sup> (див. параграф Д15):
- а) назву, яка чітко вказує на те, що це звіт незалежного аудитора (див. параграф Д11);
  - б) адресат (див. параграф Д12);
  - в) вступний параграф, який:
    - i) визначає узагальнену фінансову звітність, звіт щодо якої надає аудитор, включаючи назву кожного звіту узагальненої фінансової звітності (див. параграф Д13);
    - ii) визначає перевірену аудитором фінансову звітність;
    - iii) посилається на аудиторський звіт щодо перевіреної аудитором фінансової звітності, дату такого звіту, а також із дотриманням вимог параграфів 17–18 на той факт, що стосовно перевіреної аудитором фінансової звітності висловлюється немодифікована думка;
    - iv) якщо дата аудиторського звіту щодо узагальненої фінансової звітності настає пізніше, ніж дата аудиторського звіту щодо перевіреної аудитором фінансової звітності, то це вказує на те, що узагальнена і перевірена аудитором фінансова звітність не відображає впливу подій, які відбулися після дати аудиторського звіту щодо перевіреної аудитором фінансової звітності; та
    - v) твердження про те, що узагальнена фінансова звітність не містить у собі всіх розкриттів, необхідних відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, використаної при складанні перевіреної аудитором фінансової звітності, а також про те, що вивчення узагальненої фінансової звітності не замінює вивчення перевіреної аудитором фінансової звітності;

<sup>3</sup> МСА 560 «Подальші події».

<sup>4</sup> Параграфи 17–18, які узагальнюють обставини, за якими аудиторський звіт щодо перевіреної аудитором фінансової звітності модифікується, потребують наявності додаткових елементів, крім тих, що перелічені в цьому параграфі.



## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- г) описання відповідальності управлінського персоналу<sup>5</sup> за узагальнену фінансову звітність із вказівкою на те, що управлінський персонал<sup>6</sup> несе відповідальність за складання узагальненої фінансової звітності відповідно до застосованих критеріїв;
  - д) твердження, що аудитор несе відповідальність за надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності на основі процедур, виконання яких слід дотримуватися згідно з цим МСА;
  - є) параграф, який чітко висловлює думку (див. параграфи 9–11);
  - ж) підпис аудитора;
  - з) дата надання аудиторського звіту (див. параграф Д14);
  - і) адреса аудитора.
15. Якщо адресат узагальненої фінансової звітності не є тим самим адресатом, що й адресат аудиторського звіту щодо перевіреної аудитором фінансової звітності, аудитор має визначити доречність використання різних адресатів (див. параграф Д2).
16. Аудитор має датувати аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності не раніше, ніж (див. параграф Д14):
- а) дати, станом на яку аудитор отримує належні аудиторські докази, на основі яких формулюється думка, включаючи свідчення про те, що узагальнена фінансова звітність була складена, а уповноважені особи підтвердили, що вони несуть відповідальність за узагальнену фінансову звітність; та
  - б) дати аудиторського звіту щодо перевіреної аудитором фінансової звітності.

*Модифікація думки, пояснювальний параграф або параграф з інших питань у аудиторському звіті щодо перевіреної аудитором фінансової звітності* (див. параграф Д15)

17. Якщо аудиторський звіт щодо перевіреної аудитором фінансової звітності містить в собі модифіковану думку, пояснювальний параграф або параграф з інших питань, але аудитор вважає, що узагальнена фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до перевіреної аудитором фінансової звітності або є її справедливим узагальненням згідно із застосованими критеріями, аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності на додаток до елементів, перелічених у параграфі 14, має:
- а) вказувати, що аудиторський звіт щодо перевіреної аудитором фінансової звітності містить в собі кваліфіковану думку, пояснювальний параграф або параграф з інших питань; та

<sup>5</sup> Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

<sup>6</sup> Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- б) мати описання:
  - і) основи для формулювання кваліфікованої думки щодо перевіреної аудитором фінансової звітності та таку кваліфіковану думку; або пояснювальний параграф і параграф з інших питань у аудиторському звіті щодо перевіреної аудитором фінансової звітності; та
  - іі) впливу такої думки на узагальнену фінансову звітність, якщо така є.
- 18. Якщо аудиторський звіт щодо перевіреної аудитором фінансової звітності містить в собі негативну думку або відмову від висловлення думки, аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності на додаток до елементів параграфа 14 має:
  - а) вказати на те, що аудиторський звіт щодо перевіреної аудитором фінансової звітності містить негативну думку або відмову від висловлення думки;
  - б) описати основу для висловлення такої негативної думки або відмови від висловлення думки; та
  - в) вказати на те, що в результаті висловлення негативної думки або відмови від висловлення думки, надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності є неприйнятним.

### *Модифікована думка щодо узагальненої фінансової звітності*

- 19. Якщо узагальнена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах не відповідає перевіреним аудитором фінансовій звітності або не є її справедливим узагальненням відповідно до застосованих критеріїв, а управлінський персонал не погоджується на внесення необхідних змін, аудитор висловлює негативну думку щодо узагальненої фінансової звітності (див. параграф Д15).

### **Обмеження стосовно поширення або використання чи повідомлення користувачів щодо основи обліку**

- 20. Якщо поширення або використання аудиторського звіту щодо перевіреної аудитором фінансової звітності є обмеженим, або аудиторський звіт щодо перевіреної аудитором фінансової звітності повідомляє користувачам про те, що перевірена аудитором фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення, аудитор вносить таке обмеження або повідомлення до аудиторського звіту щодо узагальненої фінансової звітності.

### **Порівняльні дані**

- 21. Якщо перевірена аудитором фінансова звітність містить порівняльні дані, а узагальнена фінансова звітність – ні, аудитор має визначити, чи є таке упущення обґрунтованим в умовах завдання. Аудитор має визначити

вплив необґрунтованого упущення на аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності (див. параграф Д16).

22. Якщо узагальнена фінансова звітність містить порівняльні дані, про які доповів інший аудитор, аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності також має містити ті основи, які відповідно до МСА 710 аудитор повинен подати в аудиторському звіті щодо перевіреної аудитором фінансової звітності<sup>7</sup> (див. параграф Д17).

### **Не перевірена аудитором додаткова інформація, подана в узагальненій фінансовій звітності**

23. Аудитор повинен оцінити, чи чітко розмежовані додаткова інформація, не перевірена аудитором, яка подана в узагальненій фінансовій звітності, та узагальнена фінансова звітність. Якщо аудитор дійде висновку, що подана суб'єктом господарювання додаткова інформація, не перевірена аудитором, не є чітко відмежованою від узагальненої фінансової звітності, він повинен вимагати від управлінського персоналу зміни основи подання не перевіреної аудитором додаткової інформації, якщо управлінський персонал відмовляється так вчинити, аудитор повинен зробити пояснення в аудиторському звіті щодо узагальненої фінансової звітності, що така інформація не є частиною цього висновку (див. параграф Д18).

### **Інша інформація у документах, які містять узагальнену звітність**

24. Аудитор має вивчити іншу інформацію у документі, який містить узагальнену фінансову звітність, а також відповідний аудиторський звіт з метою ототожнення суттєвих невідповідностей, якщо такі є, з узагальненою фінансовою звітністю. Якщо під час вивчення іншої інформації аудитор встановлює наявність суттєвої невідповідності, він має визначити, чи є потреба в коригуванні узагальненої фінансової звітності або іншої інформації. Якщо під час вивчення іншої інформації аудитор дізнається про наявність суттєвих викривлень, він обговорює такі факти із управлінським персоналом (див. параграф Д19).

### **Зв'язок із аудитором**

25. У разі, якщо аудитор дізнається про плани суб'єкта господарювання вказати на те, що він звітував щодо узагальненої фінансової звітності у документі, який містить узагальнену фінансову звітність, але не намагається включити до складу документа відповідний аудиторський звіт, аудитор має попросити управлінський персонал включити аудиторський звіт у цей документ. Якщо управлінський персонал не робить цього, аудитор визначає та здійснює відповідні дії, розроблені з метою перешкоди управлінському персоналу в невідповідному посиланні на аудитора в узагальненій фінансовій звітності (див. параграф Д20).

<sup>7</sup> МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність».

26. Аудитор може отримати завдання з надання звіту щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання, а не з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності. Якщо в такому разі аудитор дізнається про те, що суб'єкт господарювання планує зробити повідомлення у документі стосовно аудитора, а також про те, що узагальнена фінансова звітність була складена на основі фінансової звітності, перевіреної аудитором, він має встановити, що:

- а) посилання на аудитора робиться у контексті аудиторського звіту щодо перевіреної аудитором фінансової звітності; та
- б) повідомлення не створює враження, що аудитор надав звіт щодо узагальненої фінансової звітності.

Якщо пункт а або б не виконано, аудитор повинен попросити управлінський персонал змінити повідомлення аби виконати ці пункти, або не посилатися на аудитора у документі. Як альтернативу суб'єкт господарювання може дати аудитору завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності та включити відповідний аудиторський звіт до документа. Якщо управлінський персонал не змінить повідомлення, скасує посилання на аудитора або включить аудиторський звіт до узагальненої фінансової звітності у документі, який містить узагальнену фінансову звітність, аудитор повідомляє управлінському персоналу, що він не погоджується з посиланням на аудитора. Аудитор також має визначити та вжити відповідних заходів щодо перешкод управлінського персоналу у невідповідному посиланні на аудитора (див. параграф Д20).

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

**Прийняття завдання** (див. параграфи 5–6)

Д1. Аудит фінансової звітності, на основі якої складається узагальнена фінансова звітність, надає аудитору необхідні знання для виконання своїх обов'язків щодо узагальненої фінансової звітності відповідно до МСА. Застосування цього МСА не дає достатніх аудиторських доказів, на яких ґрунтується висновок щодо узагальненої фінансової звітності, якщо аудитор також не здійснить аудит фінансової звітності, на основі якої складалася узагальнена фінансова звітність.

Д2. Згода управлінського персоналу з вимогами, охопленими параграфом 6, може бути підтверджена письмовим прийняттям умов завдання.

*Критерії* (див. параграф 6а)

Д3. Складання узагальненої фінансової звітності потребує від управлінського персоналу визначення інформації, яка має бути відображеною в

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

узагальненій фінансовій звітності так, щоб вона відповідала в усіх суттєвих аспектах перевіреній аудитором фінансовій звітності або подавала її справедливе узагальнення. У зв'язку з тим, що узагальнена фінансова звітність містить узагальнену за своїм характером інформацію та обмежені розкриття, існує зростаючий ризик того, що вона може не містити необхідну інформацію, яка дасть змогу не ввести користувачів в оману в існуючій ситуації. Ризик зростає, якщо не існує встановлених критеріїв складання узагальненої фінансової звітності.

- Д4. Чинниками, які можуть вплинути на визначення аудитором прийнятності застосованих критеріїв, є:
- Характер суб'єкта господарювання.
  - Мета складання узагальненої фінансової звітності.
  - Інформаційні потреби визначених користувачів узагальненої фінансової звітності; та
  - Чи стане результатом застосованих критеріїв узагальнена фінансова звітність, яка не є недостовірною в існуючих обставинах.
- Д5. Критерії складання узагальненої фінансової звітності можуть встановлювати визнані організації, уповноважені розробляти стандарти, або законодавство. Так само, як і у випадку з фінансовою звітністю, як це визначено у МСА 210<sup>8</sup>, у багатьох інших випадках аудитор може вважати, що такі критерії є прийнятними.
- Д6. Якщо не існує встановлених критеріїв складання узагальненої фінансової звітності, управлінський персонал може розробити такі критерії, керуючись, наприклад, практикою окремої галузі господарства. Результатом застосування критеріїв, прийнятних в існуючих обставинах, стане узагальнена фінансова звітність, яка:
- а) Адекватно розкриває свій узагальнений характер та визначає перевірену аудитором фінансову звітність.
  - б) Чітко роз'яснює джерела отримання фінансової звітності або якщо відповідно до законодавства перевірена аудитором фінансова звітність не має надаватися визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності, встановлює критерії складання узагальненої фінансової звітності та такі законодавчі акти.
  - в) Належно розкриває інформацію про застосовані критерії.
  - г) Узгоджується з відповідною інформацією перевіреної аудитором фінансової звітності або може бути взятою з такої інформації; та

<sup>8</sup> МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» (параграфи Д3 та Д8–Д9).

- д) Згідно з метою узагальненої фінансової звітності містить в собі необхідну інформацію та має належний рівень агрегації, щоб в існуючих обставинах не ввести в оману користувачів.

Д7. Належне розкриття охоплюючого характеру узагальненої фінансової звітності та тотожність перевіреної аудитором фінансової звітності, як це вказано у параграфі Д6а, можуть, наприклад, бути надані за такою назвою «Узагальнена фінансова звітність, складена на основі перевіреної аудитором фінансової звітності за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р.»

### **Оцінка наявності перевіреної аудитором фінансової звітності**

(див. параграф 8ж)

Д8. Оцінка аудитором того факту, чи наявна без надмірних труднощів перевірена аудитором фінансова звітність визнаним користувачем узагальненої фінансової звітності перебуває під впливом таких чинників:

- Чи розкриває узагальнена фінансова звітність джерела отримання перевіреної аудитором фінансової звітності;
- Чи перевірену аудитором фінансову звітність внесено у публічний акт; або
- Чи управлінський персонал запровадив процес, завдяки якому встановлені користувачі узагальненої фінансової звітності зможуть отримати безпосередній доступ до перевіреної аудитором фінансової звітності.

### **Форма висловлення думки** (див. параграф 9)

Д9. Міркування, основані на оцінці доказів, отриманих під час виконання процедур, наведених у параграфі 8, що немодифікована думка щодо узагальненої фінансової звітності є прийнятною, дають змогу аудитором висловити думку, яка містить одне із формулювань зазначених у параграфі 9. На рішення аудитора щодо того, яке з формулювань слід використати, може вплинути загальноприйнята практика окремої юрисдикції.

### **Період виконання робіт та події після дати надання аудиторського звіту щодо аудиту фінансової звітності** (див. параграф 12)

Д10. Процедури, наведені в параграфі 8, часто здійснюються під час або відразу після виконання аудиту фінансової звітності. Якщо аудитор надає звіт щодо узагальненої фінансової звітності після виконання аудиту фінансової звітності, для нього не є потребою отримання додаткових аудиторських доказів стосовно перевіреної аудитором фінансової звітності або висловлення думки щодо впливу подій, які відбулися після дати аудиторського висновку щодо перевіреної аудитором фінансової звітності, оскільки узагальнена фінансова звітність складається на основі перевіреної аудитором фінансової звітності та не коригує її.

## **Аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності**

### *Елементи аудиторського звіту*

Назва (див. параграф 14а)

Д11. Назва, яка вказує, що звіт – це звіт незалежного аудитора, наприклад «Звіт незалежного аудитора», що підтверджує той факт, що аудитор виконав усі етичні вимоги стосовно незалежності. Це розмежує висновок незалежного аудитора та висновки, надані іншими.

Адресат (див. параграфи 14б, 15)

Д12. Чинниками, що можуть вплинути на оцінку аудитором прийнятності адресата узагальненої фінансової звітності, є умови завдання, характер суб'єкта господарювання та цілі узагальненої фінансової звітності.

Вступний параграф (див. параграф 14в, і)

Д13. У разі, якщо аудитор дізнається, що узагальнена фінансова звітність буде частиною документа, який містить іншу інформацію, він може розглянути можливість встановлення номерів сторінок узагальненої фінансової звітності, якщо це можливо з урахуванням форми її подання. Це допоможе користувачам встановити узагальнену фінансову звітність, на яку посилається аудитор.

Дата надання аудиторського звіту (див. параграфи 14з, 16)

Д14. Особа або особи, які мають визнане право зробити висновок, що узагальнена фінансова звітність була складена, та беруть на себе відповідальність за неї, залежать від умов завдання, характеру суб'єкта господарювання та цілей узагальненої фінансової звітності.

Приклади (див. параграфи 14, 17–18, 19)

Д15. У додатку до цього МСА наведено приклади аудиторських звітів щодо узагальненої фінансової звітності, яка:

- а) містить немодифіковану думку;
- б) складена на основі перевіреної аудитором фінансової звітності, щодо якої аудитор надав модифіковану думку; та
- в) містить модифіковану думку.

**Порівняльні дані** (див. параграф 21—22)

Д16. У разі, якщо перевірена аудитором фінансова звітність містить порівняльні дані, існує таке припущення, що й узагальнена фінансова звітність буде так само містити в собі порівняльні дані. Порівняльні дані перевіреної аудитором фінансової звітності можуть розглядатися як відповідна порівнювальна фінансова інформація. МСА 710 вказує на те, як така різниця впливає на аудиторський звіт щодо фінансової звітності,

включаючи, зокрема, посилання на інших аудиторів, які здійснили аудит фінансової звітності попередніх періодів.

- Д17. Обставини, які можуть вплинути на визначення аудитором того, чи уникнення порівняльних даних є обґрунтованим, включають характер і цілі узагальненої фінансової звітності, застосованих критеріїв та інформаційних потреб визначених користувачів узагальненої фінансової звітності.

**Не перевірена аудитором додаткова інформація, наведена в узагальненій фінансовій звітності** (див. параграф 23)

- Д18. МСА 700<sup>9</sup> містить вимоги та тлумачення, що мають використовуватися в тому разі, якщо не перевірена аудитором додаткова інформація подається у перевірній аудитором фінансовій звітності, яка при застосуванні, як того потребують обставини, може бути корисною при виконанні вимог параграфа 23.

**Інша інформація у документах, які містять узагальнену фінансову звітність** (див. параграф 24)

- Д19. МСА 720<sup>10</sup> містить вимоги та тлумачення щодо розуміння іншої інформації, включеної до документа, до якого включено перевірену аудитором фінансову звітність та відповідний звіт аудитора, а також відповідь на суттєві перекозчення фактів. При застосуванні, як того потребують обставини, вони можуть бути корисними при виконанні вимог параграфа 24.

**Зв'язок із аудитором** (див. параграфи 25–26)

- Д20. Інші відповідні дії, на які може наважитися аудитор, якщо управлінський персонал не вживатиме запропонованих заходів, можуть включати інформування визначених користувачів та інших обізнаних третіх осіб про необґрунтоване посилання на аудитора. Напрямок дій аудитора залежить від його юридичних прав і зобов'язань. Крім того, аудитор може вважати за потрібне звернутися до юридичної консультації.

<sup>9</sup> МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» (параграфи 46–47).

<sup>10</sup> МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність».



## Додаток

(див. параграф Д15)

### Приклади звітів щодо узагальненої фінансової звітності

- Приклад 1. Аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності, складеної відповідно до застосованих критеріїв. Стосовно перевіреної аудитором фінансової звітності висловлюється немодифікована думка. Аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності датується пізніше, ніж аудиторський звіт щодо фінансової звітності, на основі якої складалася узагальнена фінансова звітність.
- Приклад 2. Аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності, складеної відповідно до критеріїв, розроблених управлінським персоналом та в належний спосіб розкритих в узагальненій фінансовій звітності. Аудитор визначає, що застосовані критерії є прийнятними в існуючих обставинах. Стосовно перевіреної аудитором фінансової звітності висловлюється немодифікована думка.
- Приклад 3. Аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності, складеної відповідно до критеріїв, розроблених управлінським персоналом та в належний спосіб розкритих в узагальненій фінансовій звітності. Аудитор визначив, що застосовані критерії є прийнятними в існуючих обставинах. Стосовно перевіреної аудитором фінансової звітності висловлюється кваліфікована думка.
- Приклад 4. Аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності, складеної відповідно до критеріїв, розроблених управлінським персоналом та в належний спосіб розкритих в узагальненій фінансовій звітності. Аудитор визначив, що застосовані критерії є прийнятними в існуючих обставинах. Стосовно перевіреної аудитором фінансової звітності висловлюється негативна думка.
- Приклад 5. Аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності, складеної відповідно до встановлених критеріїв. Стосовно перевіреної аудитором фінансової звітності висловлюється немодифікована думка. Аудитор дійшов висновку, що висловлювання немодифікованої думки щодо узагальненої фінансової звітності не є можливим.

### **Приклад 1**

**Обставини включають таке:**

- **Стосовно перевіреної аудитором фінансової звітності висловлюється немодифікована думка.**
- **Існують встановлені критерії складання узагальної фінансової звітності.**
- **Аудиторський звіт щодо узагальної фінансової звітності датується раніше, ніж аудиторський звіт щодо фінансової звітності, на основі якої було складено узагальнену фінансову звітність.**

## **ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

[Належний адресат]

Додана узагальнена фінансова звітність, яка містить узагальнений баланс на 31 грудня 20X1 р., узагальнений звіт про прибутки та збитки, узагальнений звіт про зміни у власному капіталі та узагальнений звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, а також відповідні примітки, була складена на основі перевіреної аудитором фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р. Ми висловили немодифіковану аудиторську думку щодо цієї фінансової звітності у нашому аудиторському звіті від 15 лютого 20X2 р. Ця фінансова звітність, а також узагальнена фінансова звітність не відображають впливу подій, що відбулися після дати висловлення нашої думки щодо цієї фінансової звітності. Узагальнена фінансова звітність не містить у собі всіх необхідних розкриттів [зазначте концептуальну основу фінансової звітності, яка була використана під час складання перевіреної аудитором фінансової звітності компанії ABC]. Отже, ознайомлення з узагальною фінансовою звітністю не виключає потребу ознайомлення з перевіреною аудитором фінансовою звітністю компанії ABC.

### **Відповідальність управлінського персоналу<sup>1</sup> за узагальнену фінансову звітність**

Управлінський персонал несе відповідальність за складання узагальної перевіреної аудитором фінансової звітності відповідно до [опишіть встановлені критерії].

### **Відповідальність аудитора**

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо узагальної фінансової звітності на основі процедур, здійснених відповідно до Міжнародного стандарту

<sup>1</sup> Або інший термін, який є прийнятним у контексті законодавчої бази окремої юрисдикції.

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

аудиту (МСА) 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності».

### **Висловлення думки**

На нашу думку, узагальнена фінансова звітність, складена на основі перевіреної аудитором фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., відповідає у всіх суттєвих аспектах цій фінансовій звітності (або є справедливим її узагальненням), складеній відповідно до [вказіть установлені критерії].

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

## **Приклад 2**

**Обставини включають таке:**

- **Стосовно перевіреної аудитором фінансової звітності висловлюється немодифікована думка.**
- **Критерії, розроблені управлінським персоналом, та інформація належно розкриті у примітці X. Аудитор встановив, що критерії є прийнятними в існуючих обставинах.**

## **ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

[Належний адресат]

Додана узагальнена фінансова звітність, яка містить узагальнений баланс на 31 грудня 20X1 р., узагальнений звіт про прибутки та збитки, узагальнений звіт про зміни у власному капіталі та узагальнений звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, а також відповідні примітки, була складена на основі перевіреної аудитором фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р. Ми висловили немодифіковану аудиторську думку щодо цієї фінансової звітності у нашому аудиторському звіті від 15 лютого 20X2р.<sup>2</sup>

Узагальнена фінансова звітність не містить усіх необхідних розкриттів [вказіть концептуальну основу фінансової звітності, яка була використана під час складання перевіреної аудитором фінансової звітності компанії ABC]. Отже, ознайомлення з узагальненою фінансовою звітністю не виключає потреби ознайомлення з перевіреною аудитором фінансовою звітністю компанії ABC.

### **Відповідальність управлінського персоналу<sup>3</sup> за узагальнену фінансову звітність**

Управлінський персонал несе відповідальність за підготовку висновку щодо перевіреної аудитором фінансової звітності відповідно до принципів, описаних у примітці X.

### **Відповідальність аудитора**

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо узагальненої фінансової звітності на основі процедур, виконаних відповідно до Міжнародного стандарту

<sup>2</sup> Якщо аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності датується пізніше, ніж аудиторський звіт щодо перевіреної аудитором фінансової звітності, на основі якої його було складено, до цього параграфа додається таке речення: «Ця фінансова звітність та узагальнена фінансова звітність не відображають подій, що відбулися після дати надання нами звіту щодо цієї фінансової звітності».

<sup>3</sup> Або інший термін, який є прийнятним у контексті законодавчої бази окремої юрисдикції.

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

аудиту (МСА) 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності».

### **Висловлення думки**

На нашу думку, узагальнена фінансова звітність, складена на основі перевіреної аудитором фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., відповідає у всіх суттєвих аспектах цій фінансовій звітності (або є її справедливим узагальненням), складеній відповідно до принципів, описаних у примітці X.

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

### **Приклад 3**

**Обставини включають таке:**

- **Стосовно перевіреної аудитором фінансової звітності висловлюється модифікована думка.**
- **Критерії, розроблені управлінським персоналом, та інформація належно розкриті у примітці X.**
- **Аудитор встановив, що критерії є прийнятними в існуючих обставинах.**

## **ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА СТОСОВНО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

[Належний адресат]

Додана узагальнена фінансові звітність, яка містить узагальнений звіт про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., узагальнений звіт про сукупні прибутки та збитки, узагальнений звіт про зміни у власному капіталі та узагальнений звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, а також відповідні примітки, була складена на основі перевіреної аудитором фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р.<sup>4</sup> Ми висловили модифіковану аудиторську думку щодо цієї фінансової звітності у нашому аудиторському звіті від 15 лютого 20X2 р. (див. далі).

Узагальнена фінансова звітність не містить у собі всіх необхідних розкриттів [вказіть концептуальну основу фінансової звітності, яка була використана під час складання перевіреної аудитором фінансової звітності компанії ABC]. Отже, ознайомлення з узагальненою фінансовою звітністю не виключає потреби ознайомлення з перевіреною аудитором фінансовою звітністю компанії ABC.

### **Відповідальність управлінського персоналу<sup>5</sup> за узагальнену фінансову звітність**

Управлінський персонал несе відповідальність за складання узагальнення перевіреної аудитором фінансової звітності відповідно до принципів, описаних у примітці X.

### **Відповідальність аудитора**

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо узагальненої фінансової звітності на основі наших процедур, виконаних відповідно до Міжнародного

<sup>4</sup> Якщо аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності датується пізніше, ніж аудиторський звіт щодо перевіреної аудитором фінансової звітності, на основі якої його було складено, до цього параграфа додається таке речення: «Ця фінансова звітність та узагальнена фінансова звітність не відображають подій, що відбулися після дати нашого звіту щодо цієї фінансової звітності».

<sup>5</sup> Або інший термін, який є прийнятним у контексті законодавчої бази окремої юрисдикції.

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

стандарту аудиту (МСА) 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності».

### **Висловлення думки**

На нашу думку, узагальнена фінансова звітність, складена на основі перевіреної аудитором фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., відповідає у всіх суттєвих аспектах цій фінансовій звітності (або є її справедливим узагальненням), складеній відповідно до принципів, описаних у примітці X.

Проте узагальнена фінансова звітність містить таку саму кількість викривлень, що й перевірена аудитором фінансова звітність компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р.

Таке викривлення перевіреної аудитором фінансової звітності відображене у нашій модифікованій аудиторській думці в аудиторському звіті від 15 грудня 20X2 р. Наша модифікована аудиторська думка ґрунтується на тому факті, що запаси компанії відображені у звіті про фінансовий стан у цій фінансовій звітності у сумі xxx. Управлінський персонал відобразив запаси тільки за собівартістю, а не за нижчою із собівартості або чистої реалізаційної вартості, що є відхиленням від Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Як зазначено в облікових записах компанії, якщо б управлінський персонал відобразив запаси за нижчою із собівартості та чистої реалізаційної вартості, суму xxx потрібно було б списати до їх чистої реалізаційної вартості. Так само собівартість продажу була б знижена на xxx, податок на прибуток, чистий прибуток та акціонерний капітал були б знижені на xxx, xxx та xxx відповідно. Наша кваліфікована аудиторська думка вказує на те, що крім впливу інформації, яка описана вище, ця фінансова звітність справедливо, у всіх суттєвих аспектах подає (або надає справедливу та правдиву інформацію щодо) фінансовий стан компанії ABC на 31 грудня 20X1 р., а також її фінансові результати та рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

#### **Приклад 4**

**Обставини включають таке:**

- **Стосовно перевіреної аудитором фінансової звітності висловлюється негативна думка.**
- **Критерії, розроблені управлінським персоналом, та інформація належно розкриті у примітці X.**
- **Аудитор встановив, що критерії є прийнятними в існуючих обставинах.**

### ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

[Належний адресат]

Додана узагальнена фінансові звітність, яка містить узагальнений баланс на 31 грудня 20X1 р., узагальнений звіт про прибутки та збитки, узагальнений звіт про зміни у власному капіталі та узагальнений звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, а також відповідні примітки, була складена на основі перевіреної аудитором фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р.<sup>6</sup>

Узагальнена фінансова звітність не містить усі необхідні розкриття [вказіть концептуальну основу фінансової звітності, яка була використана під час складання перевіреної аудитором фінансової звітності компанії ABC]. Отже, ознайомлення з узагальненою фінансовою звітністю не виключає потреби ознайомлення з перевіреною аудитором фінансовою звітністю компанії ABC.

#### **Відповідальність управлінського персоналу<sup>7</sup> за узагальнену фінансову звітність**

Управлінський персонал несе відповідальність за складання узагальнення перевіреної аудитором фінансової звітності відповідно до принципів, описаних у примітці X.

#### **Відповідальність аудитора**

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо узагальненої фінансової звітності на основі процедур, здійснених відповідно до Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності».

<sup>6</sup> Якщо аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності датується пізніше, ніж аудиторський звіт щодо перевіреної аудитором фінансової звітності, на основі якої його було складено, до цього параграфа додається таке речення: «Ця фінансова звітність та узагальнена фінансова звітність не відображають подій, що відбулися після дати нашого звіту щодо цієї фінансової звітності».

<sup>7</sup> Або інший термін, який є прийнятним у контексті законодавчої бази окремої юрисдикції.



**Відмова від висловлення думки**

У нашому аудиторському звіті від 15 лютого 20X2 р. ми висловили негативну аудиторську думку щодо фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р. Основою для нашої негативної аудиторської думки був [опишіть основу для висловлення негативного аудиторського висновку].

Наш негативний аудиторський звіт полягає в тому [опишіть негативну аудиторську думку].

У зв'язку із суттєвістю інформації, яка викладена вище, висловлення думки щодо узагальненої фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., не є прийнятним.

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

**Приклад 5**

**Обставини включають таке:**

- **Стосовно перевіреної аудитором фінансової звітності висловлюється немодифікована думка.**
- **Існують встановлені критерії складання узагальненої фінансової звітності.**
- **Аудитор дійшов висновку, що висловлення немодифікованої думки щодо узагальненої фінансової звітності не є можливим.**

**ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА СТОСОВНО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

[Належний адресат]

Додана узагальнена фінансові звітність, яка містить узагальнений баланс на 31 грудня 20X1 р., узагальнений звіт про прибутки та збитки, узагальнений звіт про зміни у власному капіталі та узагальнений звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, а також відповідні примітки, була складена на основі перевіреної аудитором фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р. Ми висловили немодифіковану аудиторську думку щодо цієї фінансової звітності у нашому аудиторському звіті від 15 лютого 20X2 р.<sup>8</sup>

Узагальнена фінансова звітність не містить у собі всіх розкриттів, яких потребує [вказіть концептуальну основу фінансової звітності, яка була використана під час складання перевіреної аудитором фінансової звітності компанії ABC]. Отже, ознайомлення з узагальненою фінансовою звітністю не виключає потреби ознайомлення з перевіреною аудитором фінансовою звітністю компанії ABC.

**Відповідальність управлінського персоналу<sup>9</sup> за узагальнену фінансову звітність**

Управлінський персонал несе відповідальність за підготовку висновку щодо перевіреної аудитором фінансової звітності відповідно до (вказіть встановлені критерії).

**Відповідальність аудитора**

<sup>8</sup> Якщо аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності датується пізніше, ніж аудиторський звіт щодо перевіреної аудитором фінансової звітності, на основі якої його було складено, до цього параграфа додається таке речення: «Ця фінансова звітність та узагальнена фінансова звітність не відображають подій, що відбулися після дати нашого звіту щодо цієї фінансової звітності».

<sup>9</sup> Або інший термін, який є прийнятним у контексті законодавчої бази окремої юрисдикції.

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо узагальненої фінансової звітності на основі процедур, здійснених відповідно до Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності».

### **Основа для висловлення негативної думки**

[Зазначте, які чинники спричинили те, що узагальнена фінансова звітність не відповідає у всіх суттєвих аспектах (або не є справедливим узагальненням) перевіреній аудитором фінансовій звітності відповідно до застосованих критеріїв.]

### **Висловлення негативної думки**

На нашу думку, в зв'язку із суттєвістю інформації, яка відображена в параграфі «Основа для висловлення негативної думки», узагальнена фінансова звітність, наведена вище, не відповідає (або не є справедливим відображенням) перевіреній аудитором фінансовій звітності компанії АВС за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., відповідно до [вказіть встановлені критерії].

[Підпис аудитора]

[Дата аудиторського звіту]

[Адреса аудитора]

**НОТАТКИ**  
**З МІЖНАРОДНОЇ ПРАКТИКИ АУДИТУ 1000**  
**«ОСОБЛИВІ МІРКУВАННЯ ПІД ЧАС АУДИТУ**  
**ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ»**

**ЗМІСТ**

---

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b> .....	1–10
<b>Розділ I. Попередня інформація про фінансові інструменти</b> .....	11–69
Мета і ризики використання фінансових інструментів .....	14–19
Заходи контролю, які стосуються фінансових інструментів .....	20–23
Повнота, точність та існування .....	24–33
Підтвердження торговельних операцій і клірингові палати .....	25–26
Звірки з банками та депозитаріями .....	27–30
Інші заходи контролю за повнотою, правильністю та існуванням .....	31–33
Оцінка вартості фінансових інструментів .....	34–64
Вимоги до фінансової звітності .....	34–37
Спостережні та неспостережні вихідні дані .....	38–39
Вплив неактивних ринків .....	40–42
Процес оцінки вартості управлінським персоналом .....	43–63
Моделі .....	47–49
Приклад звичайного фінансового інструмента .....	50–51
Треті сторони – джерела інформації про ціноутворення .....	52–62
Використання експертів з оцінки .....	63
Питання, які стосуються фінансових зобов'язань .....	64
Подання та розкриття інформації про фінансові інструменти .....	65–69
Категорії розкриття інформації .....	67–69
<b>Розділ II. Аудиторські міркування стосовно фінансових інструментів</b> .....	70–145
Професійний скептицизм .....	71–72
Міркування щодо планування .....	73–84
Розуміння вимог до бухгалтерського обліку та розкриття інформації .....	74
Розуміння фінансових інструментів .....	75–77

Використання осіб із спеціалізованими навичками та знаннями в аудиті . . . . .	78–80
Розуміння внутрішнього контролю . . . . .	81
Розуміння характеру, ролі та діяльності підрозділу внутрішнього аудиту . . . . .	82–83
Розуміння методології управлінського персоналу щодо оцінки вартості фінансових інструментів. . . . .	84
Оцінка та дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення . . . . .	85–105
Загальні міркування, які стосуються фінансових інструментів. . . . .	85
Чинники ризику шахрайства . . . . .	86–88
Оцінка ризику суттєвого викривлення. . . . .	89–90
Чинники, які слід розглядати при визначенні того, чи слід виконувати тести ефективності функціонування заходів контролю та їх обсягу . . . . .	91–95
Процедури по суті . . . . .	96–97
Тести подвійного призначення . . . . .	98
Визначення часу аудиторських процедур . . . . .	99–102
Процедури, які стосуються повноти, правильності, існування, наявності, а також прав і зобов'язань. . . . .	103–105
Оцінка вартості фінансових інструментів . . . . .	106–137
Вимоги до фінансової звітності . . . . .	106–108
Оцінка ризику суттєвого викривлення, пов'язаного з оцінкою вартості. . . . .	109–113
Значні ризики . . . . .	110–113
Розробка аудиторського підходу . . . . .	114–115
Аудиторські міркування, коли управлінський персонал використовує треті сторони – джерела інформації про ціноутворення . . . . .	116–120
Аудиторські міркування, коли управлінський персонал попередньо оцінює справедливу вартість із використанням моделі . . . . .	121–132
Оцінка обґрунтованості припущень, використаних управлінським персоналом . . . . .	129–132
Аудиторські міркування, коли суб'єкт господарювання використовує експерта управлінського персоналу . . . . .	133–135
Розробка точкової оцінки або діапазону . . . . .	136–137
Подання та розкриття інформації про фінансові інструменти. . . . .	138–141

Процедури, які стосуються подання та розкриття інформації про фінансові інструменти.....	140–141
Інші доречні аудиторські міркування.....	142–145
Письмові запевнення.....	142
Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншим особам.....	143–145
Повідомлення інформації регуляторним та іншим органам.....	145
Додаток. Приклади заходів контролю, які стосуються фінансових інструментів	

Нотатки з міжнародної практики аудиту (НМПА) 1000 «*Особливі міркування під час аудиту фінансових інструментів*» слід застосовувати в контексті *Передмови до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг*. НМПА не передбачають додаткових вимог до аудиторів, крім тих, що входять до складу Міжнародних стандартів аудиту (МСА), а також не змінюють відповідальність аудитора за дотримання вимог усіх МСА, доречних для аудиту. НМПА надають практичну допомогу аудиторам. Вони призначені для розповсюдження відповідальними за національні стандарти або використання під час розробки національних документів. НМПА надають матеріали, які можуть використовувати фірми під час розробки програм професійної підготовки та внутрішніх рекомендацій.

## Вступ

1. Фінансові інструменти можуть використовувати фінансові та нефінансові суб'єкти господарювання всіх розмірів для різноманітних цілей. Деякі суб'єкти господарювання утримують великі обсяги активів і здійснюють багато операцій, тоді як інші суб'єкти господарювання можуть займатися операціями лише з кількома фінансовими інструментами. Деякі суб'єкти господарювання можуть купувати чи продавати фінансові інструменти, щоб брати на себе ризик та отримувати вигоди від ризику, тоді як інші суб'єкти господарювання можуть використовувати фінансові інструменти з метою зменшення певних ризиків через хеджування або управління доступністю ризику. Ці Нотатки з міжнародної практики аудиту (НМПА) доречні для всіх цих ситуацій.
2. Наведені нижче Міжнародні стандарти аудиту (МСА) особливо доречні для аудитів фінансових інструментів:
  - а) МСА 540<sup>1</sup> розглядає відповідальність аудитора, яка стосується аудиту облікових оцінок, включаючи облікові оцінки, пов'язані з фінансовими інструментами, оціненими за справедливою вартістю;
  - б) МСА 315<sup>2</sup> і МСА 330<sup>3</sup> розглядають ідентифікацію й оцінку ризиків суттєвого викривлення та дії у відповідь на ці ризики;
  - в) МСА500<sup>4</sup> роз'яснює, з чого складаються аудиторські докази, та розглядає відповідальність аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур з метою отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, щоб мати змогу зробити обґрунтовані висновки, на яких ґрунтується аудиторська думка.
3. Метою цих НМПА є:
  - а) надання попередньої інформації про фінансові інструменти (розділ I);
  - б) обговорення аудиторських міркувань стосовно фінансових інструментів (розділ II).

НМПА надають практичну допомогу аудиторам. Вони призначені для розповсюдження відповідальними за національні стандарти або для використання під час розробки національних документів. Вони також надають матеріали, які фірми можуть використовувати при розробці програм професійної підготовки та внутрішніх рекомендацій.

<sup>1</sup> МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації».

<sup>2</sup> МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

<sup>3</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

<sup>4</sup> МСА 500 «Аудиторські докази».

4. Ці НМПА доречні для суб'єктів господарювання всіх розмірів, оскільки всі суб'єкти господарювання можуть наражатися на ризики суттєвого викривлення при використанні фінансових інструментів.
5. Ймовірно, що рекомендації з оцінки вартості<sup>5</sup> в цих НМПА є більш доречними для фінансових інструментів, оцінених або розкритих за справедливою вартістю, тоді як рекомендації з інших аспектів, ніж оцінка вартості, застосовуються однаково до фінансових інструментів, оцінених за справедливою або амортизованою собівартістю. Цей НМПА застосовний також як до фінансових активів, так і фінансових зобов'язань. Ці НМПА не розглядають такі інструменти, як:
  - а) найпростіші фінансові інструменти, наприклад грошові кошти, прості позики, торговельна дебіторська заборгованість і торговельна кредиторська заборгованість;
  - б) інвестиції в незареєстровані на біржі інструменти власного капіталу; або
  - в) страхові контракти.
6. Крім того, ці НМПА не розглядають конкретних питань бухгалтерського обліку, доречних для фінансових інструментів, наприклад облік хеджування, прибуток чи збиток на початку (часто відомий як прибуток чи збиток «Дня 1»), згортання, ризики передачі чи зменшення корисності, включаючи забезпечення на збитки за позиками. Хоча ці предмети перевірки можуть бути пов'язаними з бухгалтерським обліком фінансових інструментів суб'єкта господарювання, обговорення міркувань аудитора стосовно того, як розглядати конкретні облікові вимоги, не входить до сфери застосування цих НМПА.
7. Аудит відповідно до МСА проводиться за умови, що управлінський персонал і за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, підтвердили, що визнають певну відповідальність. Така відповідальність стосується здійснення оцінок за справедливою вартістю. Ці НМПА не покладають відповідальності на управлінський персонал чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, вони не мають переважної сили перед законодавчими чи нормативними актами, які регулюють їх відповідальність.
8. Ці НМПА написано в контексті концептуальних основ фінансової звітності, справедливого подання та загального призначення, однак вони також можуть бути корисними залежно від конкретних обставин в інших концептуальних основах фінансової звітності, наприклад концептуальних основах фінансової звітності спеціального призначення.

<sup>5</sup> У цих НМПА терміни «оцінка вартості» та «оцінка» вживаються як взаємозамінювані.



9. Ці НМПА приділяють основну увагу твердженням щодо оцінки вартості й подання та розкриття інформації, але також охоплюють, менш докладно, повноту, правильність, існування, права і зобов'язання.
10. Фінансові інструменти чутливі до невизначеності попередньої оцінки, яка визначена в МСА 540 як «чутливість облікової оцінки та розкриття пов'язаної з нею інформації до властивої неточності їх вимірювання»<sup>6</sup>. Серед інших чинників на невизначеність попередньої оцінки впливає складність фінансових інструментів. Характер і достовірність інформації, доступної для підтвердження оцінки фінансових інструментів, широко варіюються, що впливає на невизначеність попередньої оцінки, пов'язаної з їх вимірюванням. У цих НМПА вживається термін «невизначеність оцінки» для зазначення невизначеності попередньої оцінки, пов'язаної з оцінкою за справедливою вартістю.

## Розділ I. Попередня інформація про фінансові інструменти

11. У концептуальних основах фінансової звітності можуть існувати різні визначення фінансових інструментів. Наприклад, Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) визначають фінансовий інструмент як будь-який контракт, який приводить до фінансових активів одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу іншого суб'єкта господарювання<sup>7</sup>. Фінансові інструменти можуть бути грошовими коштами, власним капіталом іншого суб'єкта господарювання, контрактним правом або зобов'язанням для отримання чи надання грошових коштів або обміном фінансових активів чи зобов'язань, певними контрактами, розрахунки за якими здійснюються власними інструментами власного капіталу суб'єкта господарювання, певними контрактами на нефінансові статті чи певними контрактами, наданими страховиками, які не відповідають визначенню страхового контракту. Це визначення охоплює широкий діапазон фінансових інструментів від простих позик і депозитів до складних похідних інструментів, структурованих продуктів та контрактів на доставку товарів.
12. Фінансові інструменти розрізняють за складністю, хоча складність фінансового інструмента може обумовлюватися різними джерелами:
  - дуже великим обсягом індивідуальних грошових потоків, коли відсутність однорідності потребує аналізу кожного окремого грошового потоку чи великої кількості згрупованих грошових потоків для оцінки, наприклад кредитного ризику (наприклад, забезпечені боргові зобов'язання (ЗБЗ);

<sup>6</sup> МСА 540, параграф 7в.

<sup>7</sup> Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 32 «Фінансові інструменти: подання», параграф 11.

- складними формулами визначення грошових потоків;
- невизначеністю або несталістю майбутніх грошових потоків, наприклад тих, що виникають унаслідок кредитного ризику, контрактів на опціони чи фінансових інструментів із тривалими контрактними строками.

Чим вища несталість грошових потоків у відповідь на зміни ринкової кон'юнктури, тим ймовірніше, що оцінка фінансового інструмента за справедливою вартістю буде складною та невизначеною. Крім того, іноді вартість фінансових інструментів, яку звичайно відносно легко оцінити, стає складною для оцінки через певні обставини, наприклад, у разі інструментів, для яких ринок стає неактивним або які мають тривалі контрактні строки. Похідні інструменти і структуровані продукти стають складнішими, якщо вони являють собою поєднання індивідуальних фінансових інструментів. Крім того, може бути складним облік фінансових інструментів за певними концептуальними основами фінансової звітності чи за певною ринковою кон'юнктурою.

13. Ще одним джерелом складності є обсяг утримання чи продажу та купівлі фінансових інструментів. Тоді як «простий» відсотковий своп може не бути складним, суб'єкт господарювання, який утримує велику кількість таких свопів, може використовувати ускладнену інформаційну систему для ідентифікації, оцінки вартості та здійснення операцій із цими інструментами.

### **Мета і ризику використання фінансових інструментів**

14. Фінансові інструменти використовують для:
  - цілей хеджування (тобто для зміни існуючого профілю ризику, якому доступний суб'єкт господарювання). Це охоплює:
    - форвардну купівлю чи продаж валюти з метою встановлення майбутнього курсу обміну валют;
    - конвертування майбутніх ставок відсотка у фіксовані чи плаваючі ставки через використання свопів;
    - купівлю контрактів на опціони для забезпечення захисту суб'єкта господарювання від певних коливань ціни, включаючи контракти, які містять вбудовані похідні інструменти;
  - цілей торговельних операцій (наприклад, щоб дати змогу суб'єкту господарювання взяти на себе ризиковану позицію з метою отримання вигоди від короткострокового пожвавлення ринку);
  - цілей інвестицій (наприклад, дати змогу суб'єкту господарювання отримати вигоду від прибутків на довгострокові інвестиції).

15. Використання фінансових інструментів може зменшити доступність певним бізнес-ризикам, наприклад змінам курсу обміну валют, ставок відсотка та товарних цін, або комбінації цих ризиків. З іншого боку, властива складність деяких фінансових інструментів також може призводити до підвищеного ризику.
16. Бізнес-ризик і ризик суттєвого викривлення збільшуються, якщо управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями:
- не повністю розуміють ризики використання фінансових інструментів і не володіють достатніми навичками та досвідом для управління цими ризиками;
  - не мають спеціальних знань, щоб належно оцінити їх вартість відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
  - не мають достатніх установлених заходів контролю за діяльністю з фінансовими інструментами; або
  - неприйнятно хеджують ризики чи спекулюють.
17. Відсутність повного розуміння управлінським персоналом ризиків, властивих фінансовому інструменту, може безпосередньо впливати на спроможність управлінського персоналу належно управляти цими ризиками і зрештою може загрожувати життєздатності суб'єкта господарювання.
18. Нижче наведено основні типи ризиків, застосовних до фінансових інструментів. Цей перелік не вважається вичерпним, і для опису цих ризиків або класифікації компонентів індивідуальних ризиків можуть вживатися різні терміни.
- а) Кредитний ризик (чи ризик контрагента) означає ризик того, що одна сторона фінансового інструмента завдасть збитку іншій стороні, не погасивши зобов'язання; він часто пов'язаний із дефолтом. Кредитний ризик містить ризик розрахунків, який є ризиком того, що одна сторона операції розрахується без одержання компенсації від клієнта чи контрагента.
  - б) Ринковий ризик означає ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок зміни ринкових цін. Приклади ринкового ризику охоплюють валютний ризик, відсотковий ризик, ціновий ризик товарів та власного капіталу.
  - в) Ризик ліквідності охоплює ризик неспроможності своєчасно купити чи продати фінансовий інструмент за прийнятною ціною через

відсутність можливості реалізувати цей фінансовий інструмент на ринку.

- г) Операційний ризик пов'язаний із конкретними процесами обробки, потрібними для фінансових інструментів. Операційний ризик може збільшуватися, якщо збільшується складність фінансового інструмента, а незадовільне управління операційним ризиком може підвищити інші типи ризику. Операційний ризик охоплює:
- i) ризик того, що заходи контролю за підтвердженням і звіркою недостатні та призводять до неповної чи неправильної реєстрації фінансових інструментів;
  - ii) ризики того, що документування операцій неприйнятне, а їх моніторинг недостатній;
  - iii) ризик того, що операції неправильно реєструються, обробляються чи неправильно здійснюється управління ризиками, тому вони не відображають економічні показники всього обсягу торгівлі;
  - iv) ризик того, що персонал надмірно довіряє правильності методів оцінки вартості без достатнього огляду, тому вартість операції оцінюється неправильно або її ризик оцінюється неналежно;
  - v) ризик того, що використання фінансових інструментів недостатньо враховане в політиках та процедурах суб'єкта господарювання щодо управління ризиками;
  - vi) ризик збитку, який є наслідком недостатності або відсутності внутрішніх процесів і систем чи зовнішніх подій, включаючи ризик шахрайства внаслідок як внутрішніх, так і зовнішніх джерел;
  - vii) ризик недостатнього чи несвочасного технічного супроводження методів оцінки вартості, які використовуються для оцінки фінансових інструментів;
  - viii) юридичний ризик, який є компонентом операційного ризику і пов'язаний із збитками внаслідок юридичного чи регуляторного заходу, що позбавляє законної сили чи в інший спосіб перешкоджає виконанню зобов'язань кінцевим користувачем або його контрагентом згідно з умовами контракту чи відповідних угод про взаємну компенсацію. Наприклад, юридичний ризик може виникати внаслідок недостатньої чи неправильної документації за контрактом, неможливості виконати угоду про взаємну компенсацію через банкрутство, несприятливих змін у податковому законодавстві або в законодавчих документах, які забороняють суб'єктам

господарювання здійснювати інвестиції в певні типи фінансових інструментів.

19. Інші міркування, доречні для ризиків використання фінансових інструментів, охоплюють:

- ризик шахрайства, який може підвищитися, якщо, наприклад, працівник, спроможний скоїти фінансове шахрайство, розуміє як фінансові інструменти, так і процеси їх обліку, а управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мають менший ступінь розуміння;
- ризик того, що основна угода про взаємну компенсацію<sup>8</sup> може не відобразитися належно у фінансовій звітності;
- ризик того, що деякі фінансові інструменти можуть переходити з активів до зобов'язань протягом строку їх дії та що така зміна може відбутися швидко.

### **Заходи контролю, які стосуються фінансових інструментів**

20. Обсяг використання фінансових інструментів суб'єктом господарювання та ступінь складності інструментів є важливими визначальними чинниками потрібного рівня складності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Наприклад, малі підприємства можуть використовувати менш структуровані продукти і прості процеси та процедури для досягнення своїх цілей.

21. Часто роль тих, кого наділено найвищими повноваженнями, полягає в установленні загальної атмосфери щодо використання фінансових інструментів, затвердженні та нагляді за їх обсягом, тоді як роль управлінського персоналу полягає в управлінні та моніторингу доступності суб'єкта господарювання цим ризикам. Управлінський персонал і за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть також відповідальність за розробку та впровадження системи внутрішнього контролю, щоб дати можливість скласти фінансову звітність відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Більш ймовірно, що внутрішній контроль суб'єкта господарювання за фінансовими інструментами буде ефективним, якщо управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями:

- а) встановили прийнятне середовище контролю за активної участі тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в контролі використання фінансових інструментів, логічну організаційну структуру з чітким визначенням повноважень і відповідальності, а

<sup>8</sup> Суб'єкт господарювання, який здійснює багато операцій з фінансовими інструментами з одним контрагентом, може укласти основну угоду про взаємну компенсацію із цим контрагентом. Така угода передбачає один розрахунок на нетто-основі за всі фінансові інструменти, які зазначені в угоді, у разі невиконання зобов'язань за будь-яким контрактом.

також прийнятні політики і процедури управління персоналом. Зокрема, потрібні чіткі правила щодо обсягу, в якому працівникам, які відповідають за діяльність з фінансовими інструментами, дозволяється провадити цю діяльність. Такі правила стосуються будь-яких юридичних чи регуляторних обмежень використання фінансових інструментів. Наприклад, певні суб'єкти господарювання державного сектору можуть не мати повноважень вести бізнес із використанням похідних інструментів;

- б) встановили процес управління ризиками, який відповідає розміру суб'єкта господарювання і складності його фінансових інструментів (наприклад, у деяких суб'єктів господарювання може існувати офіційний підрозділ управління ризиками);
- в) встановили інформаційні системи, які забезпечують тим, кого наділено найвищими повноваженнями, розуміння характеру діяльності з фінансовими інструментами і пов'язаних з ними ризиків, включаючи достатню документацію про операції;
- г) розробили, впровадили та документували систему внутрішнього контролю з метою:
  - надання достатньої впевненості в тому, що використання фінансових інструментів суб'єктом господарювання здійснюється в межах його політик управління ризиками;
  - належного подання фінансових інструментів у його фінансовій звітності;
  - забезпечення дотримання вимог застосовних законодавчих і нормативних актів суб'єктом господарювання;
  - моніторингу ризику.

У додатку наведено приклади заходів контролю, що можуть існувати у суб'єкта господарювання, який здійснює великі обсяги операцій з фінансовими інструментами;

- г) встановили прийнятні облікові політики, включаючи політики оцінки вартості, відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.
22. Основні елементи процесу управління ризиками і внутрішнього контролю, які стосуються фінансових інструментів суб'єкта господарювання, охоплюють:
- встановлення підходу для визначення величини доступності ризику, яку суб'єкт господарювання бажає прийняти, коли приступає до операцій з фінансовими інструментами (це можна назвати «готовністю до ризику»), включаючи політики щодо інвестицій у

фінансові інструменти та концептуальну основу контролю, згідно з якою проводиться діяльність з фінансовими інструментами;

- встановлення процесів документування та санкціонування нових типів операцій з фінансовими інструментами, які враховують обліковий, регуляторний, юридичний, фінансовий та операційний ризики, пов'язані з такими інструментами;
- обробка операцій з фінансовими інструментами, включаючи підтвердження та звірку грошових коштів і утримуваних активів із зовнішніми звітами, а також процес здійснення платежів;
- розподіл обов'язків між тими, хто займається інвестиціями в фінансові інструменти чи торговими операціями з ними, та тими, хто відповідає за обробку, оцінку вартості та підтвердження таких інструментів. Наприклад, підрозділ розробки моделей, який бере участь у наданні допомоги з визначення ціни операцій, є менш об'єктивним, ніж підрозділ, який функціонально та організаційно відокремлений від підрозділу продажів та корпоративних фінансів;
- процеси оцінки вартості та заходи контролю, включаючи заходи контролю за даними, отриманими від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення;
- моніторинг заходів контролю.

23. Характер ризиків часто різний у суб'єктів господарювання з високим обсягом і великою кількістю різноманітних фінансових інструментів та у суб'єктів господарювання, які здійснюють лише кілька операцій з фінансовими інструментами. Це обумовлює різні підходи до внутрішнього контролю. Наприклад:

- як правило, установа з високими обсягами фінансових інструментів матиме середовище типу операційного залу, в якому працюють трейдери-спеціалісти, і розподіл обов'язків між цими трейдерами та підрозділом, що забезпечує адміністративну роботу та службу підтримки (який належить до підрозділу, що перевіряє дані про здійснені купівлі й продажі, забезпечуючи, щоб вони не були хибними, і здійснюючи потрібні трансферти). У таких середовищах трейдери, як правило, починатимуть контракти усно по телефону чи за допомогою електронної системи торгівлі цінними паперами. Фіксація відповідних операцій та правильна реєстрація фінансових інструментів у такому середовищі є значно складнішими, ніж у суб'єкта господарювання лише з кількома фінансовими інструментами, існування та повноту яких часто можна підтвердити за допомогою банківського підтвердження кількома банками.

- З іншого боку, у суб'єктів господарювання лише з невеликою кількістю фінансових інструментів часто відсутній розподіл обов'язків та обмежений доступ до ринку. У таких випадках, хоча ідентифікація операцій з фінансовими інструментами може бути значно легшою, існує ризик того, що управлінський персонал може довіряти обмеженій кількості персоналу, і це може підвищити ризик ініціювання несанкціонованих операцій чи відсутності реєстрації операцій.

### **Повнота, точність та існування**

24. Параграфи 25–33 описують заходи контролю і процеси, які можуть функціонувати у суб'єктів господарювання з великим обсягом операцій з фінансовими інструментами, включаючи операції в операційних залах. На відміну від цього суб'єкт господарювання, який не має високого обсягу операцій з фінансовими інструментами, може не мати таких заходів контролю і процесів, але натомість підтверджує свої операції у контрагента чи кліринговій палаті. Це може бути порівняно простим, оскільки суб'єкт господарювання може здійснювати операції лише з одним чи двома контрагентами.

#### *Підтвердження торговельних операцій і клірингові палати*

25. Як правило, щодо операцій, здійснюваних фінансовими установами, умови фінансових інструментів документуються у підтвердженнях, якими обмінюються контрагенти, та юридичних угодах. Клірингові палати призначені для моніторингу обміну підтверджень через зіставлення купівель і продажів та здійснення розрахунків за ними. Центральна клірингова палата пов'язана з біржею і суб'єкти господарювання, які здійснюють розрахунки через клірингові палати, мають, як правило, процеси для управління інформацією, що надходить до клірингової палати.
26. Розрахунки здійснюються через таку біржу не за всі операції. На багатьох інших ринках існує встановлена практика узгодження умов операцій до початку розрахунків. Для того щоб цей процес був ефективним, його потрібно здійснювати окремо від персоналу, який купує та продає фінансові інструменти, щоб мінімізувати ризик шахрайства. На інших ринках операції підтверджуються після початку розрахунків і іноді запізнення підтверджень призводить до того, що розрахунки починаються раніше від повного узгодження всіх умов. Це означає додатковий ризик, оскільки суб'єктам господарювання, які здійснюють операції, потрібно довіряти альтернативним способам узгодження торговельних операцій. Вони можуть охоплювати:
- забезпечення виконання ретельних звірок записів тих, хто здійснює торговельні операції з фінансовими інструментами, і тих, хто здійснює розрахунки за ними (важливий чіткий розподіл обов'язків



між ними), у поєднанні із суворими заходами контролю з нагляду за тими, хто здійснює торговельні операції з фінансовими інструментами, щоб забезпечити цілісність операцій;

- огляд підсумкової документації контрагентів, яка інформує про основні умови, навіть якщо всі умови ще не узгоджено;
- ретельний огляд прибутків і збитків трейдерів, щоб упевнитися, що вони узгоджуються з підрахунками підрозділу, який забезпечує адміністративну роботу та службу підтримки.

*Звірки з банками та депозитаріями*

27. Деякі компоненти фінансових інструментів, такі як облигації та акції, можуть утримувати різні депозитарії. Крім того, наслідком більшості фінансових інструментів є платежі грошових коштів у деякий час і часто такі грошові потоки починаються на початку строку дії контракту. Ці виплати та надходження грошових коштів проходять через банківський рахунок суб'єкта господарювання. Регулярні звірки записів суб'єкта господарювання і зовнішніх записів банків та депозитаріїв дають змогу суб'єкту господарювання забезпечити належну реєстрацію операцій.
28. Слід зазначити, що результатом не всіх фінансових інструментів є рух грошових коштів на ранніх етапах строку дії контракту або не всі вони можуть бути зареєстровані на біржі чи в депозитарії. Якщо це дійсно так, процеси звірки не ідентифікують пропущену чи неправильно зареєстровану торговельну операцію, і заходи контролю з підтвердження стають більш важливими. Навіть якщо такий грошовий потік правильно зареєстрований на ранніх етапах строку дії інструмента, це не забезпечить правильної реєстрації всіх характеристик або умов інструмента (наприклад, опціон погашення або дострокового завершення).
29. Крім того, рух грошових коштів може бути зовсім невеликим у контексті загального обсягу торгівлі або власного балансу суб'єкта господарювання і тому його ідентифікація може бути важкою. Цінність звірок підвищується, якщо персонал фінансового чи іншого відділу підрозділу, який забезпечує адміністративну роботу та службу підтримки, виконує огляд записів на всіх рахунках Головної книги, щоб упевнитися, що вони є правильними та їх можна підтвердити. Цей процес допоможе з ідентифікацією, якщо друга сторона записів грошових коштів, що стосуються фінансових інструментів, не відображена належно. Огляд рахунків сумнівної заборгованості та клірингових рахунків є важливим незалежно від залишку на рахунку, оскільки на рахунку можуть бути згорнуті статті, що збігаються.
30. У суб'єктів господарювання з великим обсягом операцій з фінансовими інструментами заходи контролю щодо звірки та підтвердження можуть бути автоматизованими і якщо це так, потрібно, щоб функціонували

відповідні засоби контролю ІТ для їх підтвердження. Зокрема, заходи контролю необхідні, щоб упевнитися в тому, що дані повністю та правильно зібрані із зовнішніх джерел (таких, як банки та депозитарії) та із записів суб'єкта господарювання і не сфальсифіковані до звірки чи під час неї. Заходи контролю також потрібні, щоб забезпечити, що критерії, за якими звіряються записи, є достатньо обмежувальними для усунення неправильного клірингу статей, які звіряються.

*Інші заходи контролю за повнотою, точністю та існуванням*

31. Складність, властива деяким фінансовим інструментам, означає, що не завжди буде очевидним, як їх слід реєструвати в системах суб'єкта господарювання. У таких випадках управлінський персонал може встановити процеси контролю для моніторингу політик, які визначають, як оцінюються, реєструються та обліковуються певні типи операцій. Як правило, ці політики встановлюються та розглядаються заздалегідь відповідно кваліфікованим персоналом, який спроможний розуміти весь вплив фінансових інструментів, що реєструються.
32. Деякі операції можна викреслити чи змінити після первісного виконання. Застосування прийнятих заходів контролю, які стосуються викреслювання чи зміни, можуть знизити ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки. Крім того, суб'єкт господарювання може запровадити процес для повторного підтвердження торговельних операцій, які викреслюються чи змінюються.
33. У фінансових установах із великим обсягом торгівлі старший працівник, як правило, виконує щоденний огляд прибутків і збитків за книгами індивідуальних трейдерів, щоб оцінити, чи ґрунтуються вони на знанні ринку працівником. Це може дати змогу управлінському персоналу визначити, що певні торговельні операції не були зареєстровані повністю чи правильно, або можливість ідентифікувати шахрайство, скоєне певним трейдером. Важлива наявність процедур санкціонування операцій, які підтверджують огляд працівником вищого рівня.

### **Оцінка вартості фінансових інструментів**

*Вимоги до фінансової звітності*

34. У багатьох концептуальних основах фінансової звітності фінансові інструменти, включаючи вбудовані похідні інструменти, часто оцінюються за справедливою вартістю з метою відображення в балансі, підрахунку прибутку чи збитку та/або розкриття інформації. В основному мета оцінки за справедливою вартістю полягає в тому, щоб отримати ціну, за якою відбулася б упорядкована операція між учасниками ринку на дату оцінки за поточних ринкових обставин; тобто вона не є ціною операції під час примусової ліквідації чи вимушеного продажу. Для досягнення цієї мети враховується вся відповідна інформація, доступна на ринку.

35. Оцінка фінансових активів і фінансових зобов'язань за справедливою вартістю може здійснюватися під час первісної реєстрації операцій і пізніше, коли відбуваються зміни вартості. Зміни оцінок за справедливою вартістю, які відбуваються з часом, можна розглядати у різні способи згідно з різними концептуальними основами фінансової звітності. Наприклад, такі зміни можна відображати як прибуток чи збиток або в іншому сукупному прибутку. Залежно від застосовної концептуальної основи фінансової звітності також може вимагатися оцінка за справедливою вартістю всього фінансового інструмента або лише його компонента (наприклад, вбудованого похідного інструмента, якщо він обліковується окремо).
36. Деякі концептуальні основи фінансової звітності встановлюють ієрархію справедливої вартості з метою досягнення більшої зіставності та порівнювальності оцінок за справедливою вартістю та відповідного розкриття інформації. Вихідні дані можна класифікувати за різними рівнями, наприклад:
- вихідні дані рівня 1: ціни котирування (нескориговані) на активних ринках на ідентичні фінансові активи чи фінансові зобов'язання, до яких суб'єкт господарювання може мати доступ на дату оцінки;
  - вихідні дані рівня 2: вихідні дані, крім цін котирування, включених до рівня 1, які прямо чи непрямо спостерігаються для фінансового активу чи фінансового зобов'язання. Якщо фінансовий актив чи фінансове зобов'язання має визначений (контрактний) строк, вихідні дані рівня 2 слід спостерігати в основному протягом усього строку фінансового активу чи фінансового зобов'язання. Вихідні дані рівня 2 охоплюють таке:
    - ціни котирування на подібні фінансові активи чи фінансові зобов'язання на активних ринках;
    - ціни котирування на ідентичні чи подібні фінансові активи або фінансові зобов'язання на ринках, які не є активними;
    - вихідні дані, крім цін котирування, які спостерігаються на фінансові активи чи фінансові зобов'язання (наприклад, ставки відсотка та криві дохідності, які спостерігаються через звичайні інтервали котирування, передбачувана несталість кон'юнктури та кредитні спреди);
    - вихідні дані, які отримують здебільшого на основі спостережних ринкових даних або які підтверджуються такими даними через кореляції чи в інші способи (вихідні дані, підтвержені ринком);
  - вихідні дані рівня 3: неспостережні вихідні дані для фінансового активу чи фінансового зобов'язання. Неспостережні вихідні дані

використовують для оцінки справедливої вартості в тому обсязі, в якому недоступні відповідні спостережні вихідні дані, тим самим враховуючи ситуації, в яких ринкова активність є незначною (якщо взагалі є) щодо фінансового активу чи фінансового зобов'язання на дату оцінки.

В основному невизначеність оцінки збільшується тією мірою, якою фінансовий інструмент переміщується з рівня 1 до рівня 2 або з рівня 2 до рівня 3. Крім того, в межах рівня 2 може існувати широкий діапазон невизначеності оцінки залежно від спостережності вихідних даних, складності фінансового інструмента, оцінки його вартості та інших чинників.

37. Певні концептуальні основи фінансової звітності можуть вимагати чи дозволяти, щоб суб'єкт господарювання коригував оцінку невизначеності з метою здійснення коригувань на ризики, які зробив би учасник ринку під час визначення ціни, щоб урахувати невизначеність ризиків, пов'язаних із ціноутворенням чи грошовими потоками від фінансового інструмента. Наприклад:

- коригування моделі. Деякі моделі можуть мати відомий недолік або результат їх перевірки може виявити недоліки оцінки за справедливою вартістю відповідно до концептуальної основи фінансової звітності;
- коригування кредитного ризику. Деякі моделі не враховують кредитний ризик, у тому числі ризик контрагента чи власний кредитний ризик;
- коригування ліквідності. Деякі моделі обчислюють середньоринкову ціну навіть у тому разі, якщо концептуальна основа фінансової звітності може вимагати використовувати суму, скориговану на ліквідність, наприклад спред між цінами покупця і продавця. Ще одне коригування ліквідності, більш пов'язане із судженням, визнає, що деякі фінансові інструменти є неліквідними, а це впливає на оцінку вартості;
- інші коригування ризиків. Вартість, оцінена з використанням моделі, що не враховує всі інші чинники, які учасники ринку розглядали би під час визначення ціни фінансового інструмента, може не відображати справедливую вартість на дату оцінки, тому може потребувати окремого коригування з метою дотримання вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Коригування неприйнятні, якщо вони коригують оцінку та оцінку вартості фінансового інструмента не за справедливою вартістю, визначеною застосовною концептуальною основою фінансової звітності, наприклад унаслідок принципу консерватизму.

*Спостережні та неспостережні вихідні дані*

38. Як згадувалося вище, концептуальні основи фінансової звітності часто визначають категорії вихідних даних відповідно до ступеня спостережності. Тоді, коли зменшується активність на ринку фінансових інструментів і зменшується спостережність вихідних даних, невизначеність оцінки збільшується. Характер і достовірність інформації, доступної для підтвердження оцінки вартості фінансових інструментів, варіюється залежно від спостережності вихідних даних до їх оцінки, на яку впливає характер ринку (наприклад, рівень активності ринку та чи здійснюється така діяльність через біржу або поза біржею (ПБД)). Відповідно існує континуум характеру та достовірності доказів, використаних для підтвердження оцінки вартості, і управлінському персоналу стає важче отримувати інформацію для підтвердження оцінки вартості, коли ринки стають неактивними й вихідні дані стають менш спостережними.
39. Якщо спостережні вихідні дані недоступні, суб'єкт господарювання використовує неспостережні вихідні дані (вихідні дані рівня 3), що відображають припущення, які використали б учасники ринку під час установавання ціни фінансового активу чи фінансового зобов'язання, включаючи припущення щодо ризику. Неспостережні вихідні дані розробляють, застосовуючи найкращу інформацію, доступну за конкретних обставин. Розробку неспостережних вихідних даних суб'єкт господарювання може починати із своїх власних даних, які коригуються, якщо обґрунтовано доступна інформація свідчить, що: а) інші учасники ринку використали б інші дані або б) існує особливість, притаманна суб'єкту господарювання, яка недоступна іншим учасникам ринку (наприклад, спільна діяльність конкретного суб'єкта господарювання).

*Вплив неактивних ринків*

40. Невизначеність оцінки збільшується та оцінка вартості ускладнюється, якщо ринки, на яких продаються та купуються фінансові інструменти чи їх складові частини, стають неактивними. Немає чіткої точки відліку, в якій активний ринок стає неактивним, хоча концептуальна основа фінансової звітності може давати рекомендації щодо цього питання. Характеристики неактивного ринку охоплюють значне зменшення обсягу та рівня торговельної діяльності, доступні ціни значно варіюються з часом чи серед різних учасників ринку або ціни не є поточними. Проте оцінювання неактивності ринку потребує судження.
41. Якщо ринки неактивні, ціни можуть бути «простроченими» (тобто застарілими), можуть не відображати ціни, за якими учасники ринку можуть продавати та купувати, або можуть відображати примусові операції (наприклад, якщо продавцю потрібно продати актив, щоб виконати регуляторні чи юридичні вимоги, необхідно негайно ліквідувати актив з метою створення ліквідності або існує один

потенційний покупець внаслідок примусово введених юридичних обмежень чи обмежень часу). Відповідно оцінки вартості розробляють виходячи з вихідних даних рівня 2 і вихідних даних рівня 3. За таких обставин суб'єкти господарювання можуть мати:

- політику оцінки вартості, яка містить процес визначення доступності вихідних даних рівня 1;
  - розуміння того, як розраховувалися певні ціни чи вихідні дані із зовнішніх джерел, використані як вихідні дані для методів оцінки вартості, щоб оцінити їх достовірність. Наприклад, на активному ринку ймовірно, що пропонується брокером ціна на фінансовий інструмент, який не продається та не купується, відображає фактичні операції з подібним фінансовим інструментом, але якщо ринок стає менш активним, пропонується брокером ціна може ґрунтуватися більше на власних методах оцінки для визначення цін;
  - розуміння того, як погіршення умов бізнесу впливає на контрагента, а також чи може погіршення умов ведення бізнесу у суб'єктів господарювання, подібне до погіршення цих умов у контрагента, означати, що контрагент не зможе виконувати свої зобов'язання (тобто ризик невиконання);
  - політики щодо коригування невизначеності оцінок. Такі коригування можуть містити коригування моделі, недостатність коригувань ліквідності, коригування кредитного ризику та коригування інших ризиків;
  - можливість обчислювати діапазон реалістичних результатів із урахуванням відповідної невизначеності, наприклад через виконання аналізу чутливості;
  - політики для ідентифікації, коли вихідні дані для оцінки за справедливою вартістю переміщуються на інший рівень ієрархії справедливої вартості.
42. Особливі труднощі можуть виникати, якщо відбувається значне скорочення або навіть припинення торгів для певних фінансових інструментів. За таких обставин фінансові інструменти, раніше оцінені із застосуванням ринкових цін, можуть потребувати оцінки вартості із застосуванням моделі.

### *Процес оцінки вартості управлінським персоналом*

43. Методи, які управлінський персонал може використовувати для оцінки вартості своїх фінансових інструментів, охоплюють спостережні ціни, нещодавні операції та моделі, які використовують спостережні чи неспостережні вихідні дані. Управлінський персонал може також використовувати:

- а) третю сторону – джерело інформації про ціноутворення, таку як служба з питань ціноутворення, чи пропоновану брокером ціну;  
або
- б) експерта з оцінки.

Треті сторони – джерела інформації про ціноутворення і експерт з оцінки можуть застосовувати один чи кілька із цих методів оцінки вартості.

44. У багатьох концептуальних основах фінансової звітності кращий доказ справедливої вартості фінансового інструмента дають сучасні операції на активному ринку (тобто вихідні дані рівня 1). У таких випадках оцінка вартості фінансового інструмента може бути відносно простою. Ціни котирування фінансових інструментів, які зареєстровані на біржах або які продаються та купуються на ліквідних позабіржових ринках, можуть бути доступними з таких джерел, як фінансові публікації, біржі або треті сторони – джерела інформації про ціноутворення. Під час застосування цін котирування важливо, щоб управлінський персонал розумів основу, за якою наводиться пропонована ціна, аби упевнитися в тому, що ціна відображає ринкову кон'юнктуру на дату оцінки. Ціни котирування, отримані з публікацій чи бірж, можуть надати достатні докази справедливої вартості, якщо, наприклад:

- а) ціни не є застарілими чи «простроченими» (наприклад, якщо пропонована ціна ґрунтується на останній ціні купівлі-продажу і купівля-продаж відбулася деякий час тому);
- б) пропоновані ціни є цінами, за якими дилери фактично здійснювали б операції з фінансовим інструментом із достатньою періодичністю та обсягом.

45. Якщо немає поточної спостережної ринкової ціни на фінансовий інструмент (тобто вихідних даних рівня 1), суб'єкту господарювання потрібно зібрати інші показники цін, щоб використати їх у методі оцінки вартості для визначення вартості фінансового інструмента. Показники цін можуть охоплювати:

- нещодавні операції, включаючи операції після дати фінансової звітності, з таким самим інструментом. Слід розглянути, чи потрібно зробити коригування на зміни ринкової кон'юнктури за період із дати оцінки до дати здійснення операції, оскільки ці операції необов'язково свідчать про ринкову кон'юнктуру, що існувала на дату фінансової звітності. Крім того, можливо, що операція відображає примусову операцію і тому не свідчить про ціну регулярної торговельної операції;
- поточні чи нещодавні операції з подібними інструментами, часто відомі як «ціноутворення за заміниками». Потрібно буде зробити коригування на ціну заміника для відображення розбіжностей між

ним та оцінюваним інструментом, наприклад, враховувати розбіжності ризику ліквідності чи кредитного ризику двох інструментів;

- індекси подібних інструментів. Так само як у разі операцій з подібними інструментами, потрібні коригування, щоб відобразити розбіжності між оцінюваним інструментом і інструментом, на основі якого визначається використаний індекс.
46. Очікується, що управлінський персонал документуватиме свої політики оцінки вартості та модель, використану для оцінки вартості певного фінансового інструмента, включаючи логічне обґрунтування використаних моделей, вибір припущень у методології оцінки вартості та міркування суб'єкта господарювання щодо необхідності коригувань на невизначеність оцінки.

#### Моделі

47. Моделі можна використовувати для оцінки вартості фінансових інструментів, якщо ціну не можна прямо спостерігати на ринку. Можна використовувати такі прості моделі, як загальноприйняті формули ціноутворення для облігацій, або моделі, які передбачають застосування комплексних, спеціально розроблених програмних засобів для оцінки вартості фінансових інструментів з вихідними даними рівня 3. Багато моделей ґрунтуються на обчисленні дисконтованих грошових потоків.
48. Моделі складаються з методології, припущень і даних. Методологія описує правила чи принципи, які регулюють співвідношення змінних в оцінці вартості. Припущення охоплюють попередні оцінки невизначених змінних, які використовуються в моделі. Дані можуть складатися з фактичної чи гіпотетичної інформації про фінансовий інструмент або з інших вихідних даних про фінансовий інструмент.
49. Залежно від обставин питання, які може розглядати суб'єкт господарювання під час створення чи підтвердження правильності моделі фінансового інструмента, охоплюють:
- чи підтвердили періодичні огляди правильність моделі до використання, щоб переконатися, що вона все ще прийнятна для використання за призначенням. Процес підтвердження правильності суб'єктом господарювання може містити оцінку:
    - теоретичної обґрунтованості та математичної цілісності методології, включаючи прийнятність параметрів і чутливості;
    - узгодженості та повноти вихідних даних моделі з ринковими практиками, а також чи доступні прийнятні вихідні дані для використання в моделі;



- чи наявні прийнятні політики та процедури контролю за змінами і засоби контролю захищеності моделі;
- чи належно змінюють або своєчасно коригують модель на зміни ринкової кон'юнктури;
- чи визначається періодично точність моделі, чи здійснюється її огляд та чи перевіряється її правильність відокремленим і об'єктивним підрозділом. Це є одним із засобів забезпечення того, що результат моделі справедливо відображатиме вартість, яку учасники ринкової діяльності визначили б фінансовому інструменту.
- чи максимізує модель використання відповідних спостережних вихідних даних і мінімізує використання неспостережних вихідних даних;
- чи здійснюються коригування результату моделі з метою відображення припущень, які учасники ринкової діяльності використали б за подібних обставин;
- чи достатньо документується модель, включаючи пропонуване застосування та обмеження моделі, а також її основні параметри, потрібні дані, результати будь-якого виконаного аналізу підтвердження правильності та будь-які коригування, внесені в результат моделі.

#### Приклад звичайного фінансового інструмента

50. Далі описується, як можна застосовувати моделі для визначення вартості звичайного фінансового інструмента, відомого як цінний папір, забезпечений активами<sup>9</sup>. Оскільки вартість цінних паперів, забезпечених активами, часто оцінюють виходячи з вихідних даних рівня 2 або 3, оцінка їх вартості часто здійснюється із застосуванням моделей і передбачає:

- розуміння типу цінних паперів – розгляд: а) основної застави та б) умов цінного паперу. Основна застава використовується для попередньої оцінки часу та сум грошових потоків, таких як відсотки за іпотечним кредитом чи кредитною картою і виплати основної суми боргу;
- розуміння умов цінного паперу охоплює оцінку прав на контрактні грошові потоки, такі як запит на відшкодування та події невиконання зобов'язань. Запит на відшкодування, часто відомий як переважне право вимоги, означає умови, які вимагають, щоб утримувачі деяких

<sup>9</sup> Цінний папір, забезпечений активами, являє собою фінансовий інструмент, який забезпечується групою основних активів (відомих як застава, наприклад дебіторська заборгованість за кредитною картою чи позики на транспортні засоби) та визначає вартість і прибуток від основних активів.

класів цінних паперів (борг із переважним правом вимоги) отримували відшкодування раніше інших (борг, який погашається у другу чергу). Права утримувача кожного класу цінних паперів на грошові потоки, які часто називають «водоспадом» грошових потоків, разом із припущеннями про час та суму грошових потоків використовують для визначення низки попередньо оцінених грошових потоків для утримувача кожного класу цінних паперів. Після цього очікувані грошові потоки дисконтують, щоб визначити попередньо оцінену справедливую вартість.

51. На грошові потоки від цінного паперу, забезпеченого активами, можуть впливати дострокові погашення основної застави та ризик потенційного дефолту, а також сумарна небезпека попередньо оцінених збитків. Припущення про дострокове погашення, якщо вони застосовні, ґрунтуються, як правило, на оцінюванні ринкових ставок відсотка на подібну заставу порівняно із ставками на заставу, яку покладено в основу цінного паперу. Наприклад, якщо ринкові ставки відсотка на іпотечні застави знизилися, тоді основні іпотечні застави під цінний папір можуть мати вищі ставки при достроковому погашенні, ніж очікувалося спочатку. Попередня оцінка потенційного дефолту та серйозності збитків передбачає ретельну оцінку основної застави та позичальників, щоб попередньо оцінити штрафні ставки відсотка. Наприклад, якщо основна заставка складається із застав нерухомості, на небезпеку збитків можуть впливати попередні оцінки цін на житлове будівництво протягом строку дії цінного паперу.

Треті сторони – джерела інформації про ціноутворення

52. Суб'єкти господарювання можуть використовувати треті сторони – джерела інформації про ціноутворення, щоб отримати інформацію про справедливу вартість. Складання фінансової звітності суб'єкта господарювання, включаючи оцінку вартості фінансових інструментів, і розкриття інформації в фінансовій звітності, яка стосується цих інструментів, може потребувати спеціальних знань, якими не володіє управлінський персонал. Суб'єкти господарювання можуть не мати змоги розробити прийнятні методи оцінки вартості, включаючи моделі, які можна використовувати під час оцінки вартості, і можуть залучити третю сторону – джерело інформації про ціноутворення, щоб отримати оцінку вартості чи відобразити розкриття інформації у фінансовій звітності. Зокрема, це може відбуватися в разі малих підприємств або суб'єктів господарювання, які не займаються операціями з фінансовими інструментами у великому обсязі (наприклад, нефінансові установи з інвестиційним відділом). Навіть якщо управлінський персонал використав треті сторони – джерела інформації про ціноутворення, він несе остаточну відповідальність за оцінку вартості.

53. Можна також використовувати треті сторони – джерела інформації про ціноутворення, оскільки для суб'єкта господарювання може бути неможливим визначити вартість цінних паперів за короткий строк. Це часто стосується інвестиційних фондів, які здійснюють торговельні операції та мають щодня визначати чисту вартість активів. В інших випадках управлінський персонал може мати свій власний процес ціноутворення, але залучати треті сторони – джерела інформації про ціноутворення для підтвердження своєї власної оцінки вартості.
54. З однієї або кількох із цих причин суб'єкти господарювання використовують треті сторони – джерела інформації про ціноутворення під час оцінки вартості цінних паперів або як первинне джерело, або як джерело підтвердження їх власних оцінок вартості. Треті сторони – джерела інформації про ціноутворення поділяються, як правило, за такими категоріями:
- служби з питань ціноутворення, включаючи служби з питань узгодженого ціноутворення;
  - брокери, які підтверджують запропоновані брокером ціни.

#### Служби з питань ціноутворення

55. Служби з питань ціноутворення надають суб'єктам господарювання ціни та пов'язані з цінами дані для різноманітних фінансових інструментів, часто виконують щоденні оцінки вартості великої кількості фінансових інструментів. Такі оцінки вартості можна здійснювати через збір ринкових даних і цін із багатьох різноманітних джерел, включаючи первинних дилерів, і в певних випадках використовуючи внутрішні методи оцінки вартості для отримання попередньо оціненої справедливої вартості. Служби з питань ціноутворення можуть поєднувати кілька підходів для визначення ціни. Служби з питань ціноутворення часто використовують як джерело цін, які ґрунтуються на вихідних даних рівня 2. Такі служби можуть мати суворі заходи контролю стосовно того, як розробляються ціни, а їх клієнти часто складаються з різноманітних сторін, включаючи інвесторів-покупців і інвесторів-продавців, підрозділ, який управляє ризиками та ІТ ресурсами, та підрозділ, який забезпечує адміністративну роботу і службу підтримки, аудиторів та ін.
56. У служб із питань ціноутворення часто є формалізований процес для клієнтів, щоб критично оцінити ціни, отримані від служб із питань ціноутворення. Ці процеси критичної оцінки вимагають, як правило, щоб клієнт надав докази для підтвердження альтернативної ціни, причому критичні оцінки розподіляються за категоріями на основі якості наданих доказів. Наприклад, критична оцінка на основі нещодавнього продажу цього інструмента, про який не було відомо службі з питань ціноутворення, може бути задовільною, тоді як критична оцінка на основі власного методу клієнта щодо оцінки вартості може перевірятися більш

критично. Отже, служба з питань ціноутворення з великою кількістю провідних учасників як з боку продавців, так і покупців може бути в змозі постійно коригувати ціни для більш повного відображення інформації, доступної учасникам ринку.

#### Служби з питань узгодженого ціноутворення

57. Деякі суб'єкти господарювання можуть використовувати дані про ціноутворення служб з питань узгодженого ціноутворення, які відрізняються від інших служб з питань ціноутворення. Служби з питань узгодженого ціноутворення отримують інформацію про ціни стосовно інструмента від кількох суб'єктів господарювання – учасників (абонентів). Кожен абонент подає ціни до служби з питань ціноутворення. Служба з питань узгодженого ціноутворення розглядає цю інформацію конфіденційно і повертає кожному абоненту узгоджену ціну, яка, як правило, є середнім арифметичним даних після застосування звичайної процедури очищення даних для виключення значень, які відхиляються. Для деяких ринків, наприклад ринків незвичайних похідних інструментів, узгоджені ціни можуть представляти найкращі наявні дані. Втім багато чинників беруться до уваги під час оцінки достовірності поданих даних про узгоджені ціни, в тому числі, наприклад:

- чи відображають ціни, подані абонентами, фактичні операції чи лише орієнтовні ціни, які ґрунтуються на їх власних методах оцінки вартості;
- кількість джерел, із яких отримано ціни;
- якість джерел, використаних службою з питань узгодженого ціноутворення;
- чи входять до складу учасників провідні учасники ринку.

58. Як правило, узгоджені ціни доступні лише абонентам, які подали свої власні ціни до цієї служби. Відповідно не всі суб'єкти господарювання матимуть прямий доступ до узгоджених цін. Оскільки абонент, як правило, не може знати, як оцінювалися подані ціни, інші джерела доказів додатково до інформації від служб із питань узгодженого ціноутворення можуть бути потрібні управлінському персоналу для підтвердження його оцінки вартості. Зокрема, це може відбуватися, якщо джерела дають орієнтовні ціни, які ґрунтуються на їх власних методах оцінки вартості і управлінський персонал не в змозі отримати розуміння того, як ці джерела розраховували свої ціни.

#### Брокери, які надають пропоновані брокерами ціни

59. Оскільки брокери надають пропоновані ціни своїм клієнтам лише як супутню послугу, то такі ціни відрізняються за багатьма аспектами від цін, отриманих у службах з питань ціноутворення. Брокери можуть не

бажати надавати інформацію про процес, використаний для розробки пропонованої ними ціни, але можуть мати доступ до інформації про операції, про які може бути невідомо службі з питань ціноутворення. Пропоновані брокером ціни можуть бути здійсненими чи орієнтовними. Орієнтовні пропоновані ціни є найкращою попередньою оцінкою справедливої вартості брокером, тоді як здійснена пропонована ціна показує, що брокер бажає здійснити операцію за цією ціною. Здійснені пропоновані ціни – вагомі докази справедливої вартості. Орієнтовні пропоновані ціни є менш вагомими через відсутність прозорості методів, використаних брокером для визначення пропонованої ціни. Крім того, суворість заходів контролю за пропованою брокером ціною часто відрізнятиметься залежно від того, чи утримує брокер такі самі цінні папери в своєму портфелі. Пропоновані брокером ціни часто застосовуються для цінних паперів із вихідними даними рівня 3 та іноді можуть бути єдиною доступною зовнішньою інформацією.

Подальші міркування, які стосуються третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення

60. Розуміння того, як джерела інформації про ціноутворення розраховували ціну, дає змогу управлінському персоналу визначити, чи прийнятна ця інформація для використання в його оцінці вартості, в тому числі як вихідні дані для методу оцінки вартості, та до якого рівня вихідних даних слід віднести цінний папір із метою розкриття інформації. Наприклад, треті сторони – джерела інформації про ціноутворення можуть оцінювати вартість фінансових інструментів, застосовуючи власні моделі; важливо, щоб управлінський персонал розумів використану методологію, припущення та дані.
61. Якщо оцінки за справедливою вартістю, отримані від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення, не ґрунтуються на поточних цінах активного ринку, управлінському персоналу потрібно буде оцінити, чи були отримані оцінки за справедливою вартістю у спосіб, зіставний із застосовною концептуальною основою фінансової звітності. Розуміння управлінським персоналом оцінки за справедливою вартістю охоплює:
  - як визначали оцінку за справедливою вартістю, наприклад, чи визначали оцінку за справедливою вартістю методом оцінки вартості, щоб оцінити, чи зіставний він з метою оцінки за справедливою вартістю;
  - чи є пропоновані ціни орієнтовними цінами, орієнтовним спредом чи пропозиціями, які зобов'язують;
  - наскільки часто третя сторона – джерело інформації про ціноутворення попередньо визначає оцінку за справедливою вартістю, щоб оцінити, чи відображає вона ринкову кон'юнктуру на дату оцінки.

Розуміння основ, за якими треті сторони – джерела інформації про ціноутворення визначали свої пропонувані ціни в контексті певних фінансових інструментів, утримуваних суб'єктом господарювання, допомагає управлінському персоналу під час оцінки доречності та достовірності цих доказів для підтвердження своїх оцінок вартості.

62. Можливо, що будуть відмінності в показниках цін від різних джерел. Розуміння того, як були отримані показники цін, та вивчення цих відмінностей допомагає управлінському персоналу під час підтвердження доказів, використаних у розробці його оцінки вартості фінансових інструментів, щоб визначити, чи є обґрунтованою оцінка вартості. Просте прийняття середньої величини наданих пропонуваних цін без подальшого дослідження може не бути прийнятним, оскільки одна ціна в діапазоні може бути найбільш репрезентативною справедливою вартістю і може не бути середньою величиною. Для оцінювання того, чи є обґрунтованими його оцінки вартості фінансових інструментів, управлінський персонал може:

- розглянути, чи відображають фактичні операції примусові операції, а не операції між зацікавленими покупцями і зацікавленими продавцями. Це може зробити ціну непереконливою як порівняння;
- аналізувати очікувані майбутні грошові потоки від інструмента. Цей аналіз може бути виконаний як показник найбільш доречних даних про ціни;
- екстраполювати спостережні ціни на неспостережні залежно від характеру того, що є неспостережним (наприклад, можуть спостерігатися ціни для строків погашення до десяти років, а не більше, проте десятирічну криву ціни можна екстраполювати поза межі десяти років як показник). Потрібна уважність, щоб переконатися, що екстраполяція не проводиться так далеко за межі спостережної кривої, що її зв'язок із спостережними цінами стає занадто слабким, щоб бути достовірним;
- порівнювати ціни у портфелі фінансових інструментів, щоб переконатися, що вони узгоджуються з подібними фінансовими інструментами;
- використовувати кілька моделей для підтвердження результатів від кожної з них з урахуванням даних і припущень, що використовуються в кожній; або
- оцінювати динаміку цін на відповідні інструменти хеджування та застави.

Здійснюючи судження стосовно своєї оцінки вартості, суб'єкт господарювання може також розглядати інші чинники, які можуть бути характерними за конкретних обставин суб'єкта господарювання.

Використання експертів з оцінки

63. Управлінський персонал може залучати експерта з оцінки з інвестиційного банку, брокера чи іншу фірму, яка займається оцінками вартості, щоб оцінити вартість всіх або деяких із його цінних паперів. На відміну від служб із питань ціноутворення і пропонуваніх брокером цін використані методологія та дані, як правило, стають більш доступними управлінському персоналу, якщо він залучає експерта для виконання оцінки вартості від свого імені. Навіть у разі, якщо управлінський персонал залучив експерта, він несе остаточну відповідальність за використану оцінку вартості.

*Питання, які стосуються фінансових зобов'язань*

64. Розуміння впливу кредитного ризику – важливий аспект оцінки вартості як фінансових активів, так і фінансових зобов'язань. Ця оцінка вартості відображає якість кредиту і фінансовий потенціал як емітента, так і будь-яких надавачів кредитної допомоги. В деяких концептуальних основах фінансової звітності оцінка фінансового зобов'язання передбачає, що воно передається учаснику ринку на дату оцінки. Якщо немає спостережної ринкової ціни для фінансового зобов'язання, його вартість оцінюють, як правило, застосовуючи такий самий метод, який застосував би контрагент для оцінки вартості відповідного активу, якщо немає чинників, характерних саме для зобов'язання (наприклад, посилення кредиту третьою стороною). Зокрема, часто важко оцінити власний кредитний ризик суб'єкта господарювання<sup>10</sup>.

**Подання та розкриття інформації про фінансові інструменти**

65. Більшість концептуальних основ фінансової звітності вимагає розкриття інформації у фінансовій звітності, щоб дати змогу користувачам фінансової звітності робити значущі оцінки впливу діяльності суб'єкта господарювання з фінансовими інструментами, включаючи ризики та невизначеність, пов'язані з фінансовими інструментами.
66. Більшість концептуальних основ вимагає розкриття кількісної та якісної інформації (включаючи облікові політики), яка стосується фінансових інструментів. У більшості концептуальних основ фінансової звітності багато облікових вимог до оцінок за справедливою вартістю в поданні та розкритті інформації в фінансовій звітності; вони охоплюють більше, ніж просту оцінку вартості фінансових інструментів. Наприклад, розкриття якісної інформації про фінансові інструменти надає важливу контекстну інформацію про характеристики фінансових інструментів та їх майбутні

<sup>10</sup> Власний кредитний ризик – це сума зміни справедливої вартості, яка не належить до зміни ринкових чинників.

грошові потоки, що допомагає інформувати інвесторів про ризики, яким доступні суб'єкти господарювання.

*Категорії розкриття інформації*

67. Вимоги до розкриття інформації охоплюють:
- а) розкриття кількісної інформації, отриманої на основі сум, включених у фінансову звітність, наприклад категорії фінансових активів і зобов'язань;
  - б) розкриття кількісної інформації, яке вимагає значних суджень, наприклад аналіз чутливості для кожного типу ринкового ризику, якому доступний суб'єкт господарювання;
  - в) розкриття якісної інформації, наприклад інформація, яка описує управління суб'єкта господарювання фінансовими інструментами; цілі; заходи контролю, політики та процеси управління кожним типом ризику, який виникає внаслідок фінансових інструментів, а також методи, які застосовували для оцінки ризиків.
68. Чим більше оцінка вартості чутлива до змін певних змінних, тим ймовірнішим буде потрібним розкриття інформації, щоб установити невизначеності, пов'язані з оцінкою вартості. Певні концептуальні основи фінансової звітності можуть також вимагати розкриття інформації про аналіз чутливості, включаючи вплив змін у припущеннях, використаних суб'єктом господарювання у методі оцінки вартості. Наприклад, мета розкриття додаткової інформації, потрібної для фінансових інструментів, оцінених за справедливою вартістю, які віднесені до категорії з вихідними даними рівня 3 ієрархії справедливої вартості, полягає в інформуванні користувачів фінансової звітності про вплив оцінок за справедливою вартістю, в яких використовуються найбільш суб'єктивні вихідні дані.
69. Деякі концептуальні основи фінансової звітності вимагають розкриття інформації, що дає змогу користувачам фінансової звітності оцінити характер і обсяг ризиків, які виникають внаслідок фінансових інструментів та яким доступний суб'єкт господарювання на дату звітності. Розкриття цієї інформації може бути в примітках до фінансової звітності або в обговоренні та аналізі управлінського персоналу в річному звіті, що містить перехресні посилання на перевірену аудитором фінансову звітність. Обсяг розкриття інформації залежить від ступеня доступності суб'єкта господарювання ризикам, що виникають унаслідок фінансових інструментів. Це охоплює розкриття якісної інформації про таке:
- доступність ризикам і як вони виникають, включаючи можливий вплив на вимоги до майбутньої ліквідності та застави суб'єкта господарювання;



- цілі, політики і процеси суб'єкта господарювання, які стосуються управління ризиками, і методи, використані для оцінки ризику;
- будь-які зміни доступності ризику чи цілей, політик або процесів управління ризиками порівняно з попереднім періодом.

## Розділ II. Аудиторські міркування стосовно фінансових інструментів

70. Певні чинники можуть зробити аудит фінансових інструментів особливо складним. Наприклад:

- управлінському персоналу та аудитору може бути важко зрозуміти характер фінансових інструментів, мету їх використання і ризики, до яких схильний суб'єкт господарювання;
- оцінка учасниками ринку перспектив ліквідності може швидко змінитися, справляючи тиск на управлінський персонал, який має ефективно управляти схильністю до ризиків;
- може бути важко отримати докази, які підтверджують оцінку;
- індивідуальні платежі, пов'язані з певними фінансовими інструментами, можуть бути значними, що може підвищити ризик незаконного привласнення активів;
- суми, відображені в фінансовій звітності, які стосуються фінансових інструментів, можуть не бути значними, але ризики і схильність до ризиків, пов'язаних із цими фінансовими інструментами, можуть бути значними;
- кілька працівників можуть здійснювати значний вплив на операції з фінансовими інструментами суб'єкта господарювання, зокрема якщо їх угоди про компенсації, пов'язані з доходом від фінансових інструментів, і довіра до цих працівників з боку інших працівників суб'єкта господарювання може бути невиправданою.

Ці чинники можуть спричиняти ризики та заплутувати відповідні факти, які можуть впливати на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення, і можуть швидко проявитися приховані ризики, особливо за несприятливою ринковою кон'юнктурою.

### Професійний скептицизм<sup>11</sup>

71. Професійний скептицизм потрібний для критичної оцінки аудиторських доказів і допомагає аудитору залишатися уважним до можливих ознак упередженості управлінського персоналу. Він означає необхідність ставити під сумнів суперечливі аудиторські докази і достовірність

<sup>11</sup> МСА 200, параграф 15.

документів, відповіді на запити та іншу інформацію, отриману від управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Він також означає уважність до умов, які можуть свідчити про можливі викривлення внаслідок помилки чи шахрайства, і розгляд достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів, враховуючи обставини.

72. Ставлення із професійним скептицизмом необхідне за всіх обставин, і потреба в професійному скептицизмі збільшується разом із складністю фінансових інструментів, наприклад, стосовно:

- оцінювання того, чи отримані достатні й прийнятні аудиторські докази, які можуть бути особливо складними, якщо використовуються моделі, або під час їх визначення, якщо ринки неактивні;
- оцінювання суджень управлінського персоналу і можливості упередженості управлінського персоналу при застосуванні суб'єктом господарювання застосовної концептуальної основи фінансової звітності, зокрема вибір управлінським персоналом методів оцінки вартості, застосування припущень у методах оцінки вартості та розгляд обставин, за яких судження аудитора відрізняються від суджень управлінського персоналу;
- висновків, які ґрунтуються на отриманих аудиторських доказах, наприклад, оцінювання обґрунтованості оцінок вартості, зроблених експертами управлінського персоналу, та оцінювання того, чи досягає справедливого подання розкриття інформації у фінансовій звітності.

### **Міркування щодо планування<sup>12</sup>**

73. Під час планування аудиту аудитор приділяє особливу увагу:

- розумінню вимог до бухгалтерського обліку та розкриття інформації;
- розумінню фінансових інструментів, які впливають на суб'єкт господарювання, їх цілей та ризиків;
- визначенню того, чи потрібно в аудиті використання осіб із спеціалізованими навичками та знаннями;
- розумінню та оцінюванню системи внутрішнього контролю з огляду на операції суб'єкта господарювання з фінансовими інструментами та інформаційних систем, які входять до обсягу аудиту;
- розумінню характеру, ролі та діяльності підрозділу внутрішнього аудиту;

<sup>12</sup> МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» розглядає відповідальність аудитора за планування аудиту фінансової звітності.

- розумінню процесу управлінського персоналу стосовно оцінки вартості фінансових інструментів, включаючи, чи використовував управлінський персонал експерта чи організацію, яка надає послуги;
- оцінюванню і діям у відповідь на ризик суттєвого викривлення.

*Розуміння вимог до бухгалтерського обліку та розкриття інформації*

74. МСА 540 вимагає, щоб аудитор отримував розуміння вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності, доречних для облікових оцінок, включаючи розкриття відповідної інформації, та будь-яких регуляторних вимог<sup>13</sup>. Самі вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності, які стосуються фінансових інструментів, можуть бути складними і вимагати розкриття великої кількості інформації. Застосування цих НМПА не замінює повного розуміння всіх вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Певні концептуальні основи фінансової звітності вимагають розгляду таких аспектів, як:

- облік хеджування;
- облік прибутків чи збитків за «День 1»;
- визнання і припинення визнання операцій з фінансовими інструментами;
- власний кредитний ризик;
- ризик передачі та припинення визнання, зокрема, якщо суб'єкт господарювання брав участь в ініціюванні та структуруванні складних фінансових інструментів.

*Розуміння фінансових інструментів*

75. Характеристики фінансових інструментів можуть робити неясними певні елементи ризиків і доступності ризикам. Отримання розуміння інструментів, які інвестував суб'єкт господарювання або впливу яких він доступний, включаючи характеристики інструментів, допомагає аудитору ідентифікувати:

- чи відсутні або чи неправильно відображені важливі аспекти операції;
- чи здається прийнятною оцінка вартості;
- чи повністю зрозумілі ризики, властиві ним, та чи управляє ними суб'єкт господарювання;
- чи прийнятно класифіковані фінансові інструменти на поточні та непоточні активи і зобов'язання.

<sup>13</sup> МСА 540, параграф 8а.

76. Приклади питань, які може розглядати аудитор під час отримання розуміння фінансових інструментів суб'єкта господарювання, охоплюють:
- впливу яких типів фінансових інструментів доступний суб'єкт господарювання;
  - використання, для якого вони розміщені;
  - розуміння управлінським персоналом і за потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями, фінансових інструментів, їх використання та облікових вимог;
  - їхні точні умови та характеристики, щоб мати можливість повністю зрозуміти їх наслідки та, зокрема, коли операції взаємопов'язані, загальний вплив операцій з фінансовими інструментами;
  - як вони узгоджуються із загальною стратегією суб'єкта господарювання щодо управління ризиками.

Запити підрозділу внутрішнього аудиту, підрозділу управління ризиками, якщо такі підрозділи існують, та обговорення з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть надати інформацію для розуміння аудитором.

77. У деяких випадках контракт, включаючи контракт на нефінансовий інструмент, може містити похідний інструмент. Деякі концептуальні основи фінансової звітності дозволяють або вимагають відокремлювати такі «вбудовані» похідні інструменти від основного контракту за деяких обставин. Розуміння процесу управлінського персоналу для ідентифікації та обліку «вбудованих» похідних інструментів допоможе аудитору під час отримання розуміння ризиків, яким доступний суб'єкт господарювання.

#### *Використання осіб із спеціалізованими навичками та знаннями в аудиті<sup>14</sup>*

78. Основне міркування в аудитах, пов'язаних із фінансовими інструментами, особливо із складними фінансовими інструментами, є компетентністю аудитора. МСА 220<sup>15</sup> вимагає, щоб партнер із завдання

<sup>14</sup> Якщо спеціалізовані знання такої особи – аудит та бухгалтерський облік, тоді незалежно від того, чи залучена особа в межах або поза межами фірми, вона вважається членом аудиторської групи із завдання та на неї можуть поширюватися вимоги МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності». Якщо така особа має спеціалізовані знання в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, вона вважається експертом аудитора і при цьому застосовуються положення МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора». МСА 620 пояснює, що розмежування між спеціалізованими сферами бухгалтерського обліку чи аудиту та спеціальними знаннями в іншій галузі є питанням професійного судження, але зазначає, що подібні розмежування можна робити між спеціальними знаннями методів бухгалтерського обліку для фінансових інструментів (спеціальні знання бухгалтерського обліку та аудиту) і спеціальними знаннями комплексного методу оцінки вартості фінансових інструментів (спеціальні знання в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік чи аудит).

<sup>15</sup> МСА 220, параграф 14.

пересвідчився, що аудиторська група із завдання та експерти аудитора, які не входять до складу аудиторської групи із завдання, разом володіють належною компетентністю та можливостями виконувати завдання із аудиту відповідно до професійних стандартів і застосовних законодавчих і нормативних вимог та складати аудиторський звіт, який є відповідним за конкретних обставин, за яких його слід надавати. Крім того, відповідні етичні вимоги<sup>16</sup> визначають, що аудитор має визначати, чи створить прийняття завдання будь-які загрози дотриманню основних принципів, включаючи професійну компетентність і належну ретельність. Параграф 79 нижче наводить приклади типів питань, які можуть бути доречними для розгляду аудитором стосовно фінансових інструментів.

79. Відповідно аудит фінансових інструментів може вимагати участі одного чи кількох експертів або фахівців, наприклад, у сферах:

- розуміння фінансових інструментів, використаних суб'єктом господарювання, та їх характеристик, включаючи рівень їх складності. Залучення осіб із спеціалізованими навичками та знаннями може бути потрібним при перевірці того, чи відображені всі аспекти фінансового інструмента і відповідні міркування в фінансовій звітності, та під час оцінки, чи зроблено розкриття достатньої інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, якщо вимагається розкриття інформації про ризики;
- розуміння застосовної концептуальної основи фінансової звітності, особливо якщо є аспекти, відомі як доступні різним тлумаченням, або практика є непослідовною чи такою, що розробляється;
- розуміння юридичних, нормативних і податкових наслідків, до яких призводять фінансові інструменти, включаючи обов'язкові контракти до виконання суб'єктом господарювання (наприклад, огляд основних контрактів), може потребувати спеціалізованих навичок і знань;
- оцінка ризиків, властивих фінансовому інструменту;
- допомога аудиторській групі із завдання у зборі доказів для підтвердження оцінок вартості управлінським персоналом або для розробки точкової оцінки чи діапазону, зокрема якщо справедлива вартість визначається комплексною моделлю; якщо ринки неактивні та важко отримати дані й припущення; якщо використовуються неспостережні вихідні дані або якщо управлінський персонал залучив експерта;

<sup>16</sup> Кодекс етики професійних бухгалтерів РМСЕБ, параграфи 210.1 і 210.6.

- оцінка засобів контролю інформаційних технологій, особливо у суб'єктів господарювання з великим обсягом фінансових інструментів. У таких суб'єктів господарювання інформаційні технології можуть бути надзвичайно складними, наприклад якщо суттєва інформація про ці фінансові інструменти передається, обробляється, супроводжується або доступ до неї здійснюється електронними засобами. Крім того, це може передбачати відповідні послуги організації, яка їх надає.
80. Характер і використання певних типів фінансових інструментів, складність, пов'язана з обліковими вимогами та ринковою кон'юнктурою, можуть приводити до потреби консультацій аудиторської групи із завдання<sup>17</sup> з іншими професіоналами в галузі обліку та аудиту в межах та поза межами фірми, які мають відповідні технічні знання і досвід з обліку та аудиту, беручи до уваги такі чинники, як:
- можливості та компетентність аудиторської групи із завдання, включаючи досвід членів аудиторської групи із завдання;
  - ознаки фінансових інструментів, використані суб'єктом господарювання;
  - ідентифікація незвичайних обставин або ризиків у завданні, а також потреба в професійному судженні, зокрема стосовно суттєвості та значних ризиків;
  - ринкова кон'юнктура.

*Розуміння внутрішнього контролю*

81. МСА 315 установлює вимоги до аудитора щодо розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи його внутрішній контроль. Отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання, є постійним, динамічним процесом збору, оновлення та аналізу інформації під час усього аудиту. Отримане розуміння дає змогу аудитору ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень, забезпечуючи тим самим основу для розробки і впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. Обсяг і різноманітність операцій з фінансовими інструментами суб'єкта господарювання визначають, як правило, характер та обсяг заходів контролю, які можуть існувати у суб'єкта господарювання. Розуміння того, як здійснюється моніторинг фінансових інструментів і як вони контролюються, допомагає аудитору

<sup>17</sup> МСА 220, параграф 186 вимагає, щоб партнер із завдання пересвідчився, що члени аудиторської групи із завдання провели необхідні консультації в ході завдання як із членами аудиторської групи із завдання, так і між аудиторською групою із завдання та іншими особами на належному рівні в межах або поза межами фірми.

визначити характер, час і обсяг аудиторських процедур. Додаток описує заходи контролю, що можуть існувати у суб'єкта господарювання, який здійснює великий обсяг операцій з фінансовими інструментами.

*Розуміння характеру, ролі та діяльності підрозділу внутрішнього аудиту*

82. У багатьох великих суб'єктів господарювання підрозділ внутрішнього аудиту може виконувати роботу, яка дає змогу вищому управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями, здійснювати огляд і оцінювати заходи контролю суб'єкта господарювання, які стосуються використання фінансових інструментів. Підрозділ внутрішнього аудиту може допомогти ідентифікувати ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки. Проте знання і навички, потрібні підрозділу внутрішнього аудиту, щоб розуміти і виконувати процедури для надання впевненості управлінському персоналу чи тим, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо використання фінансових інструментів суб'єкта господарювання, як правило, досить відрізняються від тих, які потрібні іншим підрозділам бізнесу. Розгляд обсягу, в якому підрозділ внутрішнього аудиту має знання та навички, щоб займатися та в якому він фактично займався діяльністю з фінансовими інструментами суб'єкта господарювання, а також його компетентності та об'єктивності є доречним при визначенні зовнішнім аудитором того, чи ймовірно, що підрозділ внутрішнього аудиту буде прийнятним для загальної стратегії й плану аудиту.
83. Питання, в яких робота підрозділу внутрішнього аудиту може бути особливо доречною, такі<sup>18</sup>:
- розробка загального огляду обсягу використання фінансових інструментів;
  - оцінка прийнятності політик і процедур та їх дотримання управлінським персоналом;
  - оцінка ефективності функціонування діяльності з контролю фінансових інструментів;
  - оцінка систем, доречних для діяльності з фінансовими інструментами;
  - оцінка того, чи ідентифіковані та оцінені нові ризики, які стосуються фінансових інструментів, та чи здійснюється управління ними.

*Розуміння методології управлінського персоналу щодо оцінки вартості фінансових інструментів*

84. Відповідальність управлінського персоналу за складання фінансової звітності охоплює застосування вимог застосовної концептуальної

<sup>18</sup> Може бути також доречною робота, виконана такими підрозділами, як підрозділ управління ризиками, з питань огляду моделей та контролю продуктів.

основи фінансової звітності до оцінки вартості фінансових інструментів. МСА 540 вимагає, щоб аудитор отримав розуміння того, як управлінський персонал здійснює облікові оцінки, та даних, на яких ґрунтуються облікові оцінки<sup>19</sup>. Підхід управлінського персоналу до оцінки вартості враховує також вибір прийнятої методології оцінки вартості та рівня доказів, які, за очікуванням, будуть доступні. Щоб досягти мети оцінки за справедливою вартістю, суб'єкт господарювання розробляє методологію оцінки вартості, щоб оцінити справедливу вартість фінансових інструментів, яка враховує всю доступну інформацію про відповідний ринок. Належне розуміння фінансового інструмента, вартість якого оцінюється, дає змогу суб'єкту господарювання ідентифікувати та оцінити доступну інформацію відповідного ринку про ідентичні чи подібні інструменти, яку слід включити до методології оцінки вартості.

### **Оцінка та дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення**

*Загальні міркування, які стосуються фінансових інструментів*

85. МСА 540<sup>20</sup> пояснює, що ступінь невизначеності попередньої оцінки впливає на ризик суттєвого викривлення облікових оцінок. Використання більш складних фінансових інструментів, таких як ті, що мають високий рівень невизначеності та несталості майбутніх грошових потоків, може призвести до підвищеного ризику суттєвого викривлення, особливо стосовно оцінки вартості. Інші питання, які впливають на ризик суттєвого викривлення, охоплюють:

- обсяг фінансових інструментів, впливу яких доступний суб'єкт господарювання;
- строки фінансового інструмента, включаючи, чи містить фінансовий інструмент інші фінансові інструменти;
- характер фінансових інструментів.

*Чинники ризику шахрайства<sup>21</sup>*

86. Мотиви працівників щодо складання неправдивої фінансової звітності можуть існувати, коли схеми виплат винагороди залежать від доходів, отриманих від використання фінансових інструментів. Розуміння того, як політики суб'єкта господарювання щодо компенсації взаємодіють із його готовністю до ризику та мотивів, які вони можуть створити для його управлінського персоналу і трейдерів, може бути важливим у визначенні ризику шахрайства.

<sup>19</sup> МСА 540, параграф 8в.

<sup>20</sup> МСА 540, параграф 2.

<sup>21</sup> Вимоги і рекомендації, які розглядають чинники ризику шахрайства, див. у МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності».



87. Важкі умови фінансового ринку можуть призводити до посилення таких мотивів управлінського персоналу чи працівників займатися неправдивою фінансовою звітністю: захист персональних бонусів, приховування шахрайства чи помилки працівника або управлінського персоналу, уникнення порушення законодавчих обмежень, обмежень ліквідності чи позик або з метою уникнення звітності про збитки. Наприклад, у періоди нестабільності ринку неочікувані збитки можуть виникати внаслідок надмірних коливань ринкових цін, непередбаченого зниження цін на активи, через неправильні судження щодо торговельних операцій чи з інших причин. Крім того, труднощі з фінансуванням справляють тиск на управлінський персонал, який зацікавлений у платоспроможності бізнесу.
88. Незаконне привласнення активів і неправдива фінансова звітність часто можуть бути пов'язаними з уникненням заходів контролю, які в інших випадках вважаються такими, що функціонують ефективно. Це може охоплювати уникнення заходів контролю за даними і припущеннями та докладних заходів контролю за процесами, які дають змогу приховувати збитки і крадіжки. Наприклад, важкі ринкові умови можуть підвищити тиск щодо маскування чи згортання торговельних операцій внаслідок намагання відшкодувати збитки.

*Оцінка ризику суттєвого викривлення*

89. Оцінка аудитором ідентифікованих ризиків на рівні тверджень відповідно до МСА 315 охоплює оцінку структури та впровадження внутрішнього контролю. Вона дає основу для розгляду прийнятного аудиторського підходу до розробки і виконання подальших аудиторських процедур відповідно до МСА 330, включаючи як процедури по суті, так і тести заходів контролю. На прийнятий підхід впливає розуміння аудитором внутрішнього контролю, доречне для аудиту, включаючи ефективність середовища контролю та підрозділ управління ризиками, розмір і складність діяльності суб'єкта господарювання та чи містить оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення очікування того, що заходи контролю функціонують ефективно.
90. Оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень може змінюватися в ході аудиту, оскільки отримується додаткова інформація. Постійна уважність під час аудиту, наприклад, під час перевірки записів або документів може допомогти аудитору в ідентифікації угод чи іншої інформації, що може свідчити про існування фінансових інструментів, які раніше не були ідентифіковані управлінським персоналом або інформація про які не була розкрита аудитору. Такі записи та документи можуть охоплювати, наприклад:
- протоколи засідань тих, кого наділено найвищими повноваженнями;

- конкретні рахунки-фактури і листування з професійними консультантами суб'єкта господарювання.

*Чинники, які слід розглядати при визначенні того, чи треба виконувати тести ефективності функціонування заходів контролю та їх обсягу*

91. Очікування того, що заходи контролю функціонують ефективно, може бути більш прийнятним, якщо йдеться про фінансову установу з надійними заходами контролю, тому виконання тестів заходів контролю може бути ефективним способом отримання аудиторських доказів. Якщо суб'єкт господарювання має підрозділ торгівлі цінними паперами, самі тести по суті можуть не дати достатніх і прийнятних аудиторських доказів внаслідок обсягу контрактів та різних використаних систем. Проте тільки тести заходів контролю не будуть достатніми, оскільки, як вимагає МСА 330, аудитор має розробити і виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку й розкриття інформації<sup>22</sup>.
92. Суб'єкти господарювання з великим обсягом торгівлі та використання фінансових інструментів можуть мати більш удосконалені заходи контролю й ефективний підрозділ управління ризиками, тому ймовірніше, що аудитор буде тестувати заходи контролю під час отримання доказів:
- наявності, повноти, правильності та віднесення операцій до відповідного періоду;
  - існування, прав і зобов'язань, а також повноти залишків на рахунках.
93. У суб'єктів господарювання з відносно незначними операціями з фінансовими інструментами:
- управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть мати лише обмежене розуміння фінансових інструментів і того, як вони впливають на бізнес;
  - суб'єкт господарювання може мати лише кілька різних типів інструментів, які незначно або зовсім не взаємодіють між собою;
  - малоймовірно, що середовище контролю буде складним (наприклад, заходи контролю, наведені в додатку, можуть не діяти у суб'єкта господарювання);
  - управлінський персонал може використовувати інформацію про ціноутворення від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення для оцінки вартості своїх інструментів;

<sup>22</sup> МСА 330, параграф 18.

- заходи контролю за використанням інформації про ціноутворення від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення можуть бути менш досконаліми.
94. Якщо суб'єкт господарювання має відносно незначні операції, пов'язані з фінансовими інструментами, аудитор може відносно легко отримати розуміння цілей суб'єкта господарювання щодо використання фінансових інструментів і характеристик інструментів. За таких обставин ймовірно, що багато аудиторських доказів будуть за своїм характером доказами по суті, тому аудитор може виконати більшість аудиторської роботи на кінець року, та ймовірно, що підтвердження третіми сторонами дадуть докази стосовно повноти, правильності та існування операцій.
95. Під час прийняття рішення про характер, час та обсяг виконання тестів заходів контролю аудитор може розглядати такі чинники, як:
- характер, періодичність та обсяг операцій з фінансовими інструментами;
  - ефективність заходів контролю, включаючи, чи прийнятна структура заходів контролю, щоб відповідати на ризики, пов'язані з обсягом операцій з фінансовими інструментами суб'єкта господарювання, та чи існує концептуальна основа управління діяльністю з фінансовими інструментами суб'єкта господарювання;
  - важливість певних заходів контролю для загальних цілей контролю і процесів, які встановлені у суб'єкта господарювання, включаючи складність інформаційних систем для підтвердження операцій з фінансовими інструментами;
  - моніторинг заходів контролю та ідентифіковані недоліки процедур контролю;
  - питання, для вирішення яких призначені заходи контролю, наприклад заходи контролю, які стосуються здійснення суджень порівняно із заходами контролю за підтвердними даними. Ймовірно, що тести по суті будуть більш ефективними, ніж довіра до заходів контролю, пов'язаних із існуванням судження;
  - компетентність тих, хто бере участь у заходах контролю, наприклад, чи має суб'єкт господарювання достатні можливості, включаючи періоди стресових ситуацій, та спроможність установлювати і перевіряти оцінки вартості для фінансових інструментів, впливу яких він доступний;
  - періодичність виконання цих заходів контролю;
  - рівень точності, якої призначені досягати заходи контролю;

- докази виконання заходів контролю;
- визначення часу основних операцій з фінансовими інструментами, наприклад, чи відбуваються вони незадовго до кінця періоду.

#### Процедури по суті

96. Розробка процедур по суті передбачає розгляд:

- застосування аналітичних процедур<sup>23</sup> – в той час як аналітичні процедури, здійснені аудитором, можуть бути ефективними як процедури оцінки ризиків, щоб надати аудитору інформацію про бізнес суб'єкта господарювання, вони можуть бути менш ефективними як процедури по суті, якщо виконуються лише вони. Причина полягає в тому, що складна взаємодія чинників оцінки вартості часто маскує будь-які незвичайні тенденції, які можуть з'явитися;
- нестандартні операції – багато фінансових операцій є контрактами, укладеними між суб'єктом господарювання та його контрагентом (часто відомі як «позабіржовий ринок» або ПБД.) Тією мірою, якою операції з фінансовими інструментами є нестандартними та не входять до звичайної діяльності суб'єкта господарювання, аудиторський підхід по суті може бути найбільш ефективним способом досягнення запланованих цілей аудиту. У випадках, коли операції з фінансовими інструментами не здійснюються стандартно, аудиторські дії у відповідь на оцінений ризик, включаючи розробку і виконання аудиторських процедур, стосуються можливої відсутності досвіду у суб'єкта господарювання в цій сфері;
- доступність доказів – наприклад, якщо суб'єкт господарювання використовує третю сторону – джерело інформації про ціноутворення, докази, які стосуються відповідних тверджень у фінансовій звітності, можуть не бути доступними у суб'єкта господарювання;
- процедури, виконані щодо інших аспектів аудиту – процедури, виконані щодо інших аспектів фінансової звітності, можуть надавати докази повноти операцій з фінансовими інструментами. Такі процедури можуть містити тести подальших надходжень і платежів грошових коштів та пошук не відображених в обліку зобов'язань;

<sup>23</sup> МСА 315, параграф 6 б, вимагає, щоб аудитор застосовував аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків для допомоги при оцінюванні ризиків суттєвого викривлення з метою забезпечення основи для розробки та впровадження дій у відповідь на оцінені ризики. МСА 520 «Аналітичні процедури», параграф 6, вимагає, щоб аудитор використовував аналітичні процедури при формулюванні загального висновку про фінансову звітність. Аналітичні процедури можна також застосовувати на інших етапах аудиту.

- вибір статей для виконання тестів – у деяких випадках портфель фінансових інструментів міститиме інструменти, складність та ризики яких варіюються. У таких випадках може бути корисною вибірка, пов'язана із судженням.

97. Наприклад, у разі забезпеченого активами цінного папера аудитор може розглянути виконання деяких із наведених нижче аудиторських процедур у відповідь на ризики суттєвого викривлення щодо такого цінного папера:

- перевірка контрактної документації з метою отримання розуміння про умови цінного папера, основну заставу та прав утримувача кожного класу цінних паперів;
- запити про процес попередньої оцінки грошових потоків управлінським персоналом;
- оцінка обґрунтованості припущень, таких як ставки дострокового погашення, штрафні ставки відсотка та серйозність збитків;
- отримання розуміння методу, застосованого для визначення «водоспаду» грошових потоків;
- порівнювання результатів оцінки за справедливою вартістю з оцінками вартості інших цінних паперів із подібними основними заставами та умовами;
- повторне виконання обчислень.

*Тести подвійного призначення*

98. Хоча мета тесту заходів контролю відрізняється від мети тесту деталей, їх одночасне виконання може бути ефективним, наприклад:

- виконання тесту заходів контролю і тесту деталей однієї й тієї самої операції (наприклад, виконання тестів того, чи супроводжується підписаний контракт та чи належно відображена докладна інформація про фінансовий інструмент у переліку умов); або
- виконання тестів заходів контролю під час виконання тестів процесу здійснення попередніх оцінок вартості управлінським персоналом.

*Визначення часу аудиторських процедур<sup>24</sup>*

99. Після оцінки ризиків, пов'язаних із фінансовими інструментами, аудиторська група із завдання визначає час запланованих тестів заходів контролю та аудиторських процедур по суті. Час запланованих аудиторських процедур варіюється залежно від кількості чинників, включаючи періодичність функціонування контролю, значущість контрольованої діяльності та відповідний ризик суттєвого викривлення.

<sup>24</sup> Параграфи 11–12 і 22–23 МСА 330 встановлюють вимоги, коли аудитор виконує процедури станом на проміжний період, та пояснюють, як можна використовувати такі аудиторські докази.

100. Тоді як більшість аудиторських процедур потрібно виконувати стосовно оцінки вартості та подання станом на кінець періоду, аудиторські процедури, які стосуються інших тверджень, наприклад повноти та існування, може бути доцільним виконати станом на проміжний період. Наприклад, тести заходів контролю можна виконувати станом на проміжний період щодо більш стандартних заходів контролю, таких як засоби контролю ІТ та санкціонування нових продуктів. Крім того, може бути ефективним виконання тестів функціонування заходів контролю за санкціонуванням нового продукту через збір доказів стосовно прийняттого рівня затвердження управлінським персоналом нового фінансового інструмента на проміжний період.
101. Аудитори можуть виконувати деякі тести моделей станом на проміжну дату, наприклад порівнюванням розробленої моделі з ринковими операціями. Ще одна можлива проміжна процедура для інструментів із спостережними вихідними даними – виконання тестів обґрунтованості інформації про ціноутворення, наданої третіми сторонами – джерелами інформації про ціноутворення.
102. Тести ділянок, які потребують більш значного судження, часто виконуються незадовго до кінця періоду або станом на кінець періоду, оскільки:
- оцінки вартості можуть значно змінюватися за короткий період часу, утруднюючи порівняння та звірку проміжних залишків із порівнювальною інформацією на дату балансу;
  - суб'єкт господарювання може збільшити обсяг операцій з фінансовими інструментами в період від проміжної дати до кінця року;
  - записи в журналах ручним способом можна робити лише після закінчення облікового періоду;
  - нестандартні чи значні операції можуть відбуватися наприкінці облікового періоду.

*Процедури, які стосуються повноти, правильності, існування, наявності, а також прав і зобов'язань*

103. Багато аудиторських процедур можна використовувати для розгляду численних тверджень. Наприклад, процедури для розгляду існування залишку на рахунку станом на кінець періоду розглядатимуть також наявність класу операцій; вони також можуть допомогти у визначенні віднесення до належного періоду. Оскільки фінансові інструменти є результатом юридичних контрактів, то, перевіряючи правильність реєстрації операцій, аудитор може також перевірити їх існування та отримати одночасно докази для підтвердження тверджень щодо

наявності та прав і зобов'язань, а також підтвердити, що операції зареєстровані в правильному обліковому періоді.

104. Процедури, які можуть надати аудиторські докази для підтвердження тверджень щодо повноти, правильності та існування, охоплюють:

- зовнішні підтвердження<sup>25</sup> банківських рахунків, торговельних операцій та звітів депозитаріїв. Їх можна робити через пряме підтвердження у контрагента (включаючи використання банківських підтверджень), якщо відповідь надсилається безпосередньо аудитору. В інших випадках таку інформацію можна отримати із систем контрагента за допомогою введення даних. Якщо вона отримана, аудитор може розглядати заходи контролю для запобігання перекручення даних у комп'ютерних системах, через які передається інформація, під час оцінки достовірності доказів, отриманих на основі підтвердження. Якщо підтвердження не отримані, аудитор може отримати докази за допомогою огляду контрактів і виконання тестів відповідних заходів контролю. Проте зовнішні підтвердження часто не надають достатні аудиторські докази стосовно тверджень про оцінку вартості, хоча вони можуть допомогти в ідентифікації будь-яких додаткових угод;
- огляд звірок звітів чи введення даних депозитаріїв із записами суб'єкта господарювання. Він може потребувати оцінки засобів контролю ІТ узагалі та в межах процесів автоматизованої звірки та оцінки того, чи належно розуміються та аналізуються статті, що звіряються;
- огляд журнальних записів і заходів контролю за реєстрацією таких записів. Це може допомогти, наприклад:
  - визначити, чи зроблені записи іншими працівниками, ніж ті, які уповноважені робити їх;
  - ідентифікувати незвичайні чи неприйнятні журнальні записи на кінець періоду, які можуть стосуватися ризику шахрайства.
- ознайомлення з індивідуальними контрактами та огляд підтвердної документації щодо операцій суб'єкта господарювання з фінансовими інструментами, включаючи облікові записи, перевіряючи в такий спосіб існування та права і зобов'язання. Наприклад, аудитор може ознайомитися з індивідуальними контрактами, які стосуються фінансових інструментів, і виконати огляд підтвердної документації,

<sup>25</sup> МСА 505 «Зовнішні підтвердження» розглядає використання аудитором процедур зовнішніх підтверджень для отримання аудиторських доказів відповідно до вимог МСА 330 і МСА 500 «Аудиторські докази». Див. також інформаційний бюлетень із практики аудиту «Нові питання практики, що стосуються використання зовнішніх підтверджень при аудиті фінансової звітності», опублікований у листопаді 2009 р.

включаючи облікові записи, зроблені під час первісної реєстрації контракту, а також у подальшому може виконати огляд облікових записів, зроблених для цілей оцінки вартості. Це дасть змогу аудитору оцінити, чи повністю ідентифіковані й відображені у звітності складності, властиві операції. Юридичні угоди та пов'язані з ними ризики мають розглядати особи, які володіють прийнятними спеціальними знаннями, щоб засвідчити існування прав;

- виконання тестів заходів контролю, наприклад через повторне виконання заходів контролю;
  - огляд скарг на управлінські системи суб'єкта господарювання. Необліковані операції можуть призводити до неспроможності суб'єкта господарювання виплатити грошові кошти контрагенту і можуть бути виявлені оглядом отриманих скарг;
  - огляд основних угод про взаємну компенсацію для ідентифікації невідображених в обліку інструментів.
105. Ці процедури особливо важливі для деяких фінансових інструментів, наприклад похідних інструментів або гарантій. Оскільки вони можуть не мати великих первинних інвестицій, ідентифікація їх існування може бути важкою. Наприклад, вбудовані похідні інструменти часто є складовою частиною контрактів на нефінансові інструменти, які можуть не включатися до процедур підтвердження.

### **Оцінка вартості фінансових інструментів**

#### *Вимоги до фінансової звітності*

106. Концептуальні основи справедливого подання фінансової звітності часто використовують ієрархії справедливої вартості, наприклад її використовують у МСФЗ і ЗПБО США. Як правило, це означає, що обсяги потрібного розкриття інформації збільшуються із збільшенням рівня невизначеності оцінки. Розмежування рівнів ієрархії може потребувати судження.
107. Аудитор може вважати корисним отримання розуміння того, як фінансові інструменти пов'язані з ієрархією справедливої вартості. Звичайно ризик суттєвого викривлення і рівень аудиторських процедур, які слід застосувати, зростає із збільшенням рівня невизначеності оцінки. Використання вихідних даних рівня 3 і деяких даних рівня 2 із ієрархії справедливої вартості може бути корисним показником рівня невизначеності оцінки. Вихідні дані рівня 2 варіюються від легко отримуваних даних до даних, які наближуються до вихідних даних рівня 3. Аудитор оцінює доступні докази та отримує розуміння як ієрархії справедливої вартості, так і ризику упередженості управлінського персоналу під час визначення управлінським персоналом категорій фінансових інструментів в ієрархії справедливої вартості.



108. Відповідно до МСА 540<sup>26</sup> аудитор розглядає політики суб'єкта господарювання щодо оцінки вартості та методологію, яка стосується даних і припущень, використаних у методології оцінки вартості. У багатьох випадках застосовна концептуальна основа фінансової звітності не встановлює методологію оцінки вартості. Якщо це так, питання, які можуть бути доречними для розуміння аудитором того, як управлінський персонал оцінює вартість фінансових інструментів, охоплюють, наприклад:

- чи має управлінський персонал офіційну політику оцінки вартості та якщо має, чи належно документований відповідно до цієї політики метод оцінки вартості, використаний для фінансового інструмента;
- які моделі можуть приводити до найбільшого ризику суттєвого викривлення;
- як управлінський персонал розглядав складність оцінки вартості фінансового інструмента під час вибору певного методу оцінки вартості;
- чи існує більший ризик суттєвого викривлення тому, що управлінський персонал має застосовувати розроблену суб'єктом господарювання модель для оцінки вартості фінансових інструментів, або тому, що він змінює метод оцінки вартості, загальнозживаний до оцінки вартості певного фінансового інструмента;
- чи використовував управлінський персонал треті сторони – джерела інформації про ціноутворення;
- чи володіють особи, які брали участь у розробці та застосуванні методу оцінки вартості, прийнятними для цього навичками і спеціальними знаннями, включаючи, чи був залучений експерт управлінського персоналу;
- чи існують ознаки упередженості управлінського персоналу під час вибору методу оцінки вартості, який слід використовувати.

*Оцінювання ризику суттєвого викривлення, пов'язаного з оцінкою вартості*

109. Під час оцінювання того, чи прийнятні методи оцінки вартості, які використовуються суб'єктом господарювання за конкретних обставин, та чи функціонують заходи контролю за методами оцінки вартості, чинники, які розглядає аудитор, можуть охоплювати:

- чи методи оцінки вартості застосовують інші учасники ринку та чи було раніше доведено, що вони надають достовірну попередню оцінку цін, отриманих у ринкових операціях;

<sup>26</sup> МСА 540, параграф 8в.

- чи функціонують методи оцінки вартості за призначенням і чи не було недоліків їх структури, зокрема за екстремальних умов, і чи була об'єктивно підтверджена їх правильність. Показники недоліків стосуються суперечливих змін порівняно з контрольними показниками;
- чи враховують методи оцінки вартості ризику, властиві фінансовому інструменту, вартість якого оцінюється, включаючи кредитоспроможність контрагента та власний кредитний ризик у разі методів оцінки вартості, використаних для оцінки фінансових зобов'язань;
- як проводиться перевірка методів оцінки вартості стосовно ринку, включаючи чутливість методів оцінки вартості до змін у змінних;
- чи послідовно використовуються ринкові змінні та припущення та чи виправдовують нові умови зміну методів оцінки вартості, використаних ринкових змінних або припущень;
- чи свідчить аналіз чутливості, що оцінки вартості значно зміняться навіть при незначних або помірних змінах припущень;
- організаційну структуру, наприклад існування внутрішнього відділу, відповідального за розробку моделей для оцінки вартості певних інструментів, зокрема якщо використовують вихідні дані рівня 3. Наприклад, підрозділ розробки моделей, який бере участь у наданні допомоги з визначення ціни операцій, менш об'єктивний, ніж підрозділ, функціонально та організаційно відокремлений від підрозділу продажів і корпоративних фінансів;
- компетентність та об'єктивність тих, хто відповідає за розробку і застосування методів оцінки вартості, включаючи відповідний досвід управлінського персоналу з певними моделями, які можуть бути розробленими нещодавно.

Аудитор (чи експерт аудитора) також може самостійно розробити один або кілька методів оцінки вартості, щоб порівняти свій результат із результатом методів оцінки вартості, використаних управлінським персоналом.

### Значні ризики

110. Процес оцінки ризиків аудитором може привести до того, що аудитор ідентифікує один чи кілька значних ризиків, які стосуються оцінки вартості фінансових інструментів, якщо існує будь-яка із наведених нижче обставин:

- висока невизначеність оцінки стосовно оцінки вартості фінансових інструментів (наприклад, інструментів із неспостережними вихідними даними)<sup>27</sup>;
- відсутність достатніх доказів для підтвердження оцінки вартості фінансових інструментів управлінським персоналом;
- нерозуміння управлінським персоналом фінансових інструментів або відсутність спеціальних знань, потрібних для належної оцінки вартості таких інструментів, включаючи спроможність визначати, чи потрібні коригування оцінки вартості;
- нерозуміння управлінським персоналом складних вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності щодо оцінки і розкриття інформації про фінансові інструменти та неспроможність управлінського персоналу здійснювати судження, потрібні для належного застосування цих вимог;
- значущість коригувань оцінок вартості, зроблених у результатах методів оцінки вартості, якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності вимагає чи дозволяє такі коригування.

111. Щодо облікових оцінок, які приводять до значних ризиків, додатково до інших процедур по суті, виконаних для задоволення вимог МСА 330, МСА 540<sup>28</sup> вимагає, щоб аудитор оцінив таке:

- а) як управлінський персонал розглядав альтернативні припущення або результати і чому відхилив їх, або в який інший спосіб управлінський персонал розглядав невизначеність оцінки при здійсненні облікової оцінки;
- б) чи є обґрунтованими значні припущення, використані управлінським персоналом;
- в) намір управлінського персоналу виконати конкретні плани дій та спроможність здійснити їх, якщо це потрібно для визначення обґрунтованості значних припущень, використаних управлінським персоналом, або для належного застосування застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

112. Якщо ринки стають неактивними, зміна обставин може привести до переходу з оцінки вартості за ринковою ціною до оцінки вартості за моделлю або до переходу від однієї певної моделі до іншої. Реагувати на зміни ринкових чинників буває важко, якщо управлінський персонал не

<sup>27</sup> Якщо аудитор визначає, що висока невизначеність попередньої оцінки, пов'язана з оцінкою вартості складних фінансових інструментів, призводить до значного ризику, МСА 540 вимагає, щоб аудитор виконав процедури по суті та оцінив достатність розкриття інформації про невизначеність попередньої оцінки. Див. МСА 540, параграфи 11, 15 і 20.

<sup>28</sup> МСА 540, параграф 15 а–б.

має встановлених політик до того, як вони відбулися. Управлінський персонал може також не володіти спеціальними знаннями, потрібними для термінової розробки моделі або відбору методу оцінки вартості, які можуть бути прийнятними за конкретних обставин. Навіть якщо методи оцінки вартості застосовувалися послідовно, управлінському персоналу потрібно перевірити поточну прийнятність методів оцінки вартості та припущень, використаних для визначення оцінки вартості фінансових інструментів. Крім того, методи оцінки вартості могли вибиратися тоді, коли достовірна ринкова інформація була доступною, але вона може не забезпечувати достовірні оцінки вартості в періоди непередбачуваних стресових ситуацій.

113. Чутливість до упередженості управлінського персоналу, навмисної чи ненавмисної, збільшується разом із суб'єктивністю оцінки вартості та ступеня невизначеності оцінки. Наприклад, управлінський персонал може намагатися ігнорувати спостережні ринкові припущення чи дані і замість них використовувати свою власну внутрішню розроблену модель, якщо модель дає більш сприятливі результати. Навіть за відсутності наміру ввести в оману може існувати звичайна спокуса для упередженості суджень щодо найбільш сприятливого результату, для якого може існувати широкий діапазон, а не точка в цьому діапазоні, яка вважається найбільш узгодженою із застосовною концептуальною основою фінансової звітності. Зміна методу оцінки вартості у різні періоди без чіткої та прийнятної підстави для цього також може бути показником упередженості управлінського персоналу. Хоча деяка форма упередженості управлінського персоналу властива суб'єктивним рішенням, які стосуються оцінки вартості фінансових інструментів, упередженість управлінського персоналу є неправдивою (шахрайською) за характером, якщо існує намір ввести в оману.

#### *Розробка аудиторського підходу*

114. Під час виконання тестів того, як управлінський персонал оцінює вартість фінансового інструмента, та розробки дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення відповідно до МСА 540<sup>29</sup> аудитор виконує одну чи кілька із наведених нижче процедур, беручи до уваги характер облікових оцінок:
- а) виконання тестів того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку, а також даних, на яких вона ґрунтується (включаючи методи оцінки вартості, використані суб'єктом господарювання в його оцінках вартості);
  - б) виконання тестів ефективності функціонування заходів контролю за здійсненням облікової оцінки управлінським персоналом, а також відповідні процедури по суті;

<sup>29</sup> МСА 540, параграфи 12–14.

- в) розробка точкової оцінки чи діапазону для оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу;
- г) визначення того, чи надають події, які відбуваються до дати аудиторського звіту, аудиторські докази стосовно облікової оцінки.

Багато аудиторів вважають, що поєднання виконання тестів того, як управлінський персонал оцінював вартість фінансового інструмента, і даних, на яких вона ґрунтується, та тестів функціонування заходів контролю буде ефективним і результативним аудиторським підходом. Тоді як подальші події можуть надати деякі докази оцінки вартості фінансових інструментів, для розгляду будь-яких змін ринкової кон'юнктури після дати балансу<sup>30</sup> може бути потрібним урахування інших чинників. Якщо аудитор не в змозі виконати тести того, як управлінський персонал робив попередню оцінку, він може вибрати розробку точкової оцінки чи діапазону.

115. Як зазначено в розділі I, для попередньої оцінки справедливої вартості фінансових інструментів управлінський персонал може:

- використати інформацію третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення;
- зібрати дані для розробки своєї власної попередньої оцінки, застосовуючи різні методи, включаючи моделі;
- залучити експерта для розробки попередньої оцінки.

Управлінський персонал часто може використовувати поєднання цих підходів. Наприклад, управлінський персонал може мати свій власний процес ціноутворення, але використовувати треті сторони – джерела інформації про ціноутворення для підтвердження своїх власних даних.

*Аудиторські міркування, коли управлінський персонал використовує треті сторони – джерела інформації про ціноутворення*

116. Управлінський персонал може використати треті сторони – джерела інформації про ціноутворення, такі як служба з питань ціноутворення або брокер, під час оцінювання вартості фінансових інструментів суб'єкта господарювання. Розуміння того, як управлінський персонал використовує цю інформацію та як провадить свою діяльність служба з питань ціноутворення, допомагає аудитору визначити характер і обсяг потрібних аудиторських процедур.

117. Наведені нижче питання можуть бути доречними, якщо управлінський персонал використовує треті сторони – джерела інформації про ціноутворення:

<sup>30</sup> Параграфи Д63–Д66 МСА 540 наводять приклади деяких чинників, які можуть бути доречними.

- *Тип третьої сторони* – джерела інформації про ціноутворення – деякі треті сторони – джерела інформації про ціноутворення надають більше інформації про процес. Наприклад, служба з питань ціноутворення часто надає інформацію про її методологію, припущення та дані при оцінюванні фінансових інструментів на рівні класу активів. На відміну від цього брокери часто не надають або надають лише обмежену інформацію про вихідні дані та припущення, використані під час розробки пропонованої ціни.
- *Характер використаних вихідних даних та складність методів оцінки вартості* – достовірність цін третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення варіюється залежно від можливості спостереження вихідних даних (та відповідно рівня вихідних даних в ієрархії справедливої вартості) і складності методології для оцінювання вартості конкретного цінного папера чи класу активів. Наприклад, достовірність цін на інвестиції у власний капітал, що активно продаються та купуються на ліквідному ринку, вища, ніж достовірність цін корпоративних облігацій, які продаються та купуються на ліквідному ринку, що не здійснював операції на дату оцінки, ціна яких, у свою чергу, є більш достовірною, ніж ціна забезпеченого активами цінного папера, вартість якого оцінюється із застосуванням моделі дисконтованих грошових потоків.
- *Репутація та досвід третіх сторін* – джерел інформації про ціноутворення – наприклад, третя сторона – джерело інформації про ціноутворення може бути досвідченою у певному типі фінансового інструмента і визнаною такою, але може не бути подібно досвідченою в інших типах фінансових інструментів. Минулий досвід аудитора щодо третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення також може бути доречним в цьому відношенні.
- *Об'єктивність третьої сторони* – джерела інформації про ціноутворення – наприклад, якщо ціну, отриману управлінським персоналом, надав контрагент, такий як брокер, який продав фінансовий інструмент суб'єкту господарювання, або її надав суб'єкт господарювання, який має тісні відносини із суб'єктом господарювання, що перевіряється аудитором, ціна може бути недостовірною.
- *Заходи контролю суб'єкта господарювання за використанням третіх сторін* – джерел інформації про ціноутворення – ступінь, в якому управлінський персонал має встановлені заходи контролю для оцінювання достовірності інформації від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення, впливає на достовірність оцінки за справедливою вартістю. Наприклад, управлінський персонал може мати заходи контролю, встановлені з метою:

- огляду і затвердження використання третьої сторони – джерела інформації про ціноутворення, включаючи розгляд репутації, досвіду та об'єктивності третьої сторони – джерела інформації про ціноутворення;
- визначення повноти, доречності та правильності цін і даних, пов'язаних із ціноутворенням.
- *Заходи контролю третьої сторони* – джерела інформації про ціноутворення – заходи контролю і процеси щодо оцінок вартості класів активів, які цікавлять аудитора. Наприклад, третя сторона – джерело інформації про ціноутворення може мати суворі заходи контролю щодо того, як розраховуються ціни, включаючи використання формалізованого процесу для клієнтів, як покупців, так і продавців, з метою критичної оцінки цін, отриманих від служби з питань ціноутворення, якщо вони підтверджуються прийнятними доказами, які можуть надати можливість третій стороні – джерелу інформації про ціноутворення постійно коригувати ціни для повнішого відображення інформації, доступної учасникам ринку.

118. Можливі підходи до збору доказів стосовно інформації від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення можуть охоплювати таке:

- порівняння інформації від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення із спостережними ринковими цінами стосовно вихідних даних рівня 1;
- огляд розкриття інформації, наданої третіми сторонами – джерелами інформації про ціноутворення про їх заходи контролю і процеси, методи оцінки вартості, вихідні дані та припущення;
- виконання тестів заходів контролю, встановлених управлінським персоналом для оцінки достовірності інформації від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення;
- виконання процедур у третій стороні – джерела інформації про ціноутворення для отримання розуміння та виконання тестів заходів контролю і процесів, методів оцінки вартості, вихідних даних і припущень, використаних для класів активів чи конкретних фінансових інструментів, які видаються цікавими;
- оцінювання того, чи достовірні ціни, отримані від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення, порівняно з цінами від інших третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення, попередньою оцінкою суб'єкта господарювання чи власною попередньою оцінкою аудитора;

- оцінювання обґрунтованості методів оцінки вартості, припущень і вихідних даних;
  - розробка точкової оцінки чи діапазону для деяких фінансових інструментів, оцінених третьою стороною – джерелом інформації про ціноутворення, та оцінювання того, чи перебувають результати в межах обґрунтованого діапазону;
  - отримання звіту аудитора, який надає послуги, що охоплює заходи контролю над підтвердженням правильності цін<sup>31</sup>.
119. Отримання цін від різних третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення також може надати корисну інформацію про невизначеність оцінки. Широкий діапазон цін може свідчити про більшу невизначеність оцінки та означати, що фінансовий інструмент чутливий до незначних змін даних і припущень. Вузкий діапазон може свідчити про меншу невизначеність оцінки і може означати меншу чутливість до змін даних і припущень. Хоча отримання цін із кількох джерел може бути корисним під час розгляду фінансових інструментів, вихідні дані яких віднесені до категорії на рівнях 2 або 3 ієрархії справедливої вартості, мало ймовірно, що лише отримання цін із кількох джерел надасть достатні та прийнятні аудиторські докази. Причина полягає в тому, що:
- а) ті, які здаються кількома джерелами інформації про ціноутворення можуть використовувати одне й те саме основне джерело інформації про ціноутворення;
  - б) розуміння вихідних даних, використаних третьою стороною – джерелом інформації про ціноутворення під час визначення цін, може бути потрібним для віднесення фінансових інструментів до категорій в ієрархії справедливої вартості.
120. У деяких ситуаціях аудитор може бути не в змозі отримати розуміння процесу, використаного для отримання цін, включаючи будь-які заходи контролю за процесом того, наскільки достовірно визначається ціна, або він може не мати доступу до моделі, включаючи використані припущення та інші вихідні дані. У таких випадках аудитор може прийняти рішення розробити точкову оцінку чи діапазон з метою оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу у відповідь на оцінений ризик.

<sup>31</sup> Деякі служби з питань ціноутворення можуть надавати звіти користувачам про їх дані, щоб пояснити заходи контролю за даними про ціноутворення, тобто звіт, складений відповідно до Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги». Управлінський персонал може звернутися з проханням про такий звіт, а аудитор може розглянути його отримання, щоб поліпшити розуміння того, як розраховано дані про ціноутворення, та оцінити, чи можна довіряти заходам контролю служби з питань ціноутворення.



*Аудиторські міркування, коли управлінський персонал попередньо оцінює справедливу вартість із використанням моделі*

121. Параграф 136 МСА 540 вимагає, щоб аудитор, якщо він виконує тести процесу управлінського персоналу щодо здійснення облікової оцінки, оцінював, чи є прийнятним за конкретних обставин застосований метод оцінки та чи є обґрунтованими припущення, використані управлінським персоналом з огляду на цілі оцінки в застосовній концептуальній основі фінансової звітності.
122. Незалежно від того, використовував управлінський персонал третю сторону – джерело інформації про ціноутворення чи здійснює свою власну оцінку вартості, для оцінки вартості фінансових інструментів часто застосовують моделі, зокрема, якщо використовуються вихідні дані на рівнях 2 і 3 ієрархії справедливої вартості. Визначаючи характер, час і обсяг аудиторських процедур щодо моделі, аудитор може розглянути методологію, припущення і дані, використані в моделі. Під час розгляду складніших фінансових інструментів, наприклад тих, в яких використовуються вихідні дані рівня 3, виконання тестів методології, припущень і даних може бути корисним джерелом аудиторських доказів. Проте якщо модель є простою і загальнопринятною, наприклад визначення ціни деяких облігацій, аудиторські докази, отримані в результаті уважного розгляду припущень і даних, використаних у моделі, можуть бути більш корисним джерелом доказів.
123. Тести моделі можна виконати із застосуванням двох основних підходів:
- а) аудитор може виконати тести моделі управлінського персоналу через розгляд прийнятності моделі, використаної управлінським персоналом, обґрунтованості застосованих припущень і даних та математичної правильності; або
  - б) аудитор може розробити свою власну попередню оцінку і порівняти оцінку вартості аудитора з оцінкою суб'єкта господарювання.
124. Якщо оцінка вартості фінансових інструментів ґрунтується на неспостережних вихідних даних (тобто вихідних даних рівня 3), питання, які може розглядати аудитор, охоплюють, наприклад, як управлінський персонал підтверджував таке:
- ідентифікацію і характеристики учасників ринкової діяльності, доречної для фінансового інструмента;
  - як визначаються неспостережні вихідні дані при первісному визнанні;
  - модифікації, які він зробив у своїх власних припущеннях для відображення своєї думки про припущення, які застосовували б учасники ринкової діяльності;

- чи включав він найкращу вихідну інформацію, доступну за конкретних обставин;
  - якщо прийнятно, як його припущення враховують порівнювальні операції;
  - аналіз чутливості моделей, якщо використовуються неспостережні вихідні дані, та чи здійснювалися коригування з метою вирішення проблеми невизначеності оцінки.
125. Крім того, знання галузі та ринкових тенденцій, розуміння оцінок вартості інших суб'єктів господарювання (з урахуванням конфіденційності) та інших доречних показників цін аудитором надає інформацію для виконання ним тестів оцінок вартості та розгляду загальної достовірності оцінок вартості. Якщо оцінки вартості постійно здаються надто агресивними чи консервативними, це може бути показником можливої упередженості управлінського персоналу.
126. Якщо спостережні зовнішні докази відсутні, особливо важливо, щоб ті, кого наділено найвищими повноваженнями, брали належну участь, щоб зрозуміти суб'єктивність оцінок вартості та доказів управлінського персоналу, які були отримані для підтвердження цих оцінок вартості. У таких випадках аудитор може бути потрібним оцінити, чи проводився ретельний огляд та чи розглядалися питання, включаючи будь-яку документацію, на всіх прийнятних рівнях управлінського персоналу в межах суб'єкта господарювання, включаючи тих, кого наділено найвищими повноваженнями.
127. Якщо ринки стають неактивними чи переміщуються або вихідні дані є неспостережними, оцінки вартості управлінського персоналу можуть бути більш пов'язаними із судженням і менш піддаватися перевірці, внаслідок чого можуть бути менш достовірними. За таких обставин аудитор може виконати тести моделі, поєднуючи виконання тестів заходів контролю, які використовує суб'єкт господарювання, оцінювання структури та функціонування моделі, виконання тестів припущень і даних, використаних у моделі, та порівняння їх результатів з точковою оцінкою чи діапазоном, розробленим аудитором, або з методами оцінки вартості третіх сторін<sup>32</sup>.
128. Ймовірно, що під час виконання тестів вихідних даних, використаних у методології суб'єкта господарювання з оцінки вартості<sup>33</sup>, наприклад, чи віднесені такі вихідні дані до категорій в ієрархії справедливої вартості, аудитор також отримає докази для підтвердження розкриття інформації,

<sup>32</sup> МСА 540, параграф 13г описує вимоги, коли аудитор розробляє діапазон, щоб оцінити точкову оцінку управлінського персоналу. Метод оцінки вартості, розроблений третіми сторонами та використаний аудитором, можна вважати за деяких обставин роботою експерта аудитора і на нього можуть поширюватися вимоги МСА 620.

<sup>33</sup> Див., наприклад, параграф 15 МСА 540 щодо вимог, які стосуються оцінки аудитором припущень управлінського персоналу щодо значних ризиків.

якої вимагає застосовна концептуальна основа фінансової звітності. Наприклад, аудиторські процедури по суті, щоб оцінити, чи є прийнятними вихідні дані, використані в методі оцінки вартості суб'єкта господарювання (тобто вихідні дані рівня 1, вихідні дані рівня 2 і вихідні дані рівня 3), і виконання тестів аналізу чутливості суб'єкта господарювання будуть доречними для оцінки аудитором того, чи досягає розкриття інформації справедливого подання.

Оцінка обґрунтованості припущень, використаних управлінським персоналом

129. Припущення, використане в моделі, може вважатися значущим, якщо обґрунтована зміна припущення суттєво впливатиме на оцінку фінансового інструмента<sup>34</sup>. Управлінський персонал може розглянути альтернативні припущення чи результати виконання аналізу чутливості. Ступінь суб'єктивності, пов'язаний із припущеннями, впливає на ступінь невизначеності оцінки і може привести аудитора до висновку, що існує значний ризик, наприклад у випадку вихідних даних рівня 3.
130. Аудиторські процедури для тестів припущень, використаних управлінським персоналом, включаючи припущення, використані як вихідні дані для моделі, можуть містити оцінювання:
- чи включив управлінський персонал та якщо включив, то в який спосіб, ринкові вихідні дані в розробку припущень, оскільки, як правило, краще намагатися максимізувати використання доречних спостережних вихідних даних і мінімізувати неспостережні вихідні дані;
  - чи узгоджуються припущення із спостережними ринковими умовами та характеристиками фінансового активу або фінансового зобов'язання;
  - чи є доречними і достовірними джерела припущень учасників ринку та як управлінський персонал вибирав припущення для використання, якщо існує велика кількість різних припущень про ринкову діяльність;
  - чи свідчать аналізи чутливості, що оцінки вартості значно змінилися б при зовсім незначних або помірних змінах припущень.

Див. параграфи Д77–Д83 МСА 540 щодо подальших міркувань, пов'язаних із оцінкою обґрунтованості припущень, використаних управлінським персоналом.

131. Розгляд аудитором суджень про майбутнє ґрунтується на інформації, доступній у той час, коли здійснюється судження. Подальші події можуть привести до результатів, які суперечать судженням, що були обґрунтованими у той час, коли вони здійснювалися.

<sup>34</sup> Див. МСА 540, параграф Д107.

132. У деяких випадках для врахування невизначеності в оцінці вартості можна коригувати ставку дисконту в обчисленні теперішньої вартості, а не коригувати кожне припущення. У таких випадках аудиторські процедури можуть приділяти основну увагу ставці дисконту через розгляд спостережних торговельних операцій з подібними цінними паперами для порівняння використаних ставок дисконту чи розробки незалежної моделі для обчислення ставки дисконту та порівняння із ставкою, використаною управлінським персоналом.

*Аудиторські міркування, коли суб'єкт господарювання використовує експерта управлінського персоналу*

133. Як зазначалося в розділі I, управлінський персонал може залучати експерта з оцінювання для оцінки вартості деяких або всіх його цінних паперів. Такі експерти можуть бути брокерами, інвестиційними банкірами, службами з питань ціноутворення, які також надають експертні послуги з оцінки вартості, чи іншими фірмами, що спеціалізуються на оцінках вартості.
134. Параграф 8 МСА 500 містить вимоги до аудитора під час оцінювання доказів, отриманих від експерта, залученого управлінським персоналом. Обсяг аудиторських процедур стосовно експерта управлінського персоналу та його роботи залежить від значущості роботи експерта для цілей аудитора. Оцінювання прийнятності роботи експерта управлінського персоналу допомагає аудитору оцінити, чи надають ціни або оцінки вартості, отримані від експерта управлінського персоналу, достатні й прийнятні аудиторські докази для підтвердження оцінок вартості. Приклади процедур, які може виконати аудитор, охоплюють:
- оцінювання компетентності, можливостей та об'єктивності експерта управлінського персоналу, наприклад: його відносин із суб'єктом господарювання; його репутації та стану на ринку; його досвіду з певними типами інструментів; його розуміння відповідної концептуальної основи фінансової звітності, застосовної до оцінок вартості;
  - отримання розуміння роботи експерта управлінського персоналу, наприклад через оцінювання прийнятності застосованих методів оцінки вартості та основних ринкових змінних і припущень, використаних у методах оцінки вартості;
  - оцінювання прийнятності роботи експерта як аудиторських доказів. При цьому основна увага приділяється прийнятності роботи експерта на рівні індивідуального фінансового інструмента. Щодо вибірки відповідних інструментів може бути прийнятним розробити незалежну попередню оцінку (див. параграфи 136–137 щодо розробки точкової оцінки або діапазону) з використанням різних

даних і припущень, після чого порівняти цю попередню оцінку з оцінкою експерта управлінського персоналу;

- інші процедури можуть охоплювати:
  - моделювання різних припущень для визначення припущень в іншій моделі, а потім розгляд обґрунтованості цих визначених припущень;
  - порівняння точкових оцінок управлінського персоналу з точковими оцінками аудитора, щоб визначити, чи є попередні оцінки управлінського персоналу постійно вищими або нижчими.

135. Припущення може робити чи ідентифікувати експерт управлінського персоналу, щоб допомогти управлінському персоналу під час оцінки вартості його фінансових інструментів. Такі припущення, якщо їх використовує управлінський персонал, стають припущеннями управлінського персоналу, які потрібно розглянути аудитор у той самий спосіб, як і інші припущення управлінського персоналу.

*Розробка точкової оцінки або діапазону*

136. Аудитор може розробити метод оцінки вартості та коригувати вихідні дані й припущення, використані в методі оцінки вартості, щоб розробити діапазон для використання під час оцінювання обґрунтованості оцінки вартості управлінським персоналом. Параграфи 106–135 цих НМПА можуть допомогти аудитор у розробці точкової оцінки або діапазону. Відповідно до МСА 540<sup>35</sup>, якщо аудитор використовує інші припущення чи методології, ніж управлінський персонал, він повинен отримати розуміння припущень або методологій управлінського персоналу, достатнє для того, щоб установити, що діапазон аудитора враховує доречні змінні, та оцінити будь-які значні відмінності від оцінки вартості управлінського персоналу. Аудитор може вважати корисним використати роботу експерта аудитора для оцінювання обґрунтованості оцінки вартості управлінського персоналу.

137. У деяких випадках аудитор може дійти висновку, що не можна отримати достатні докази шляхом спроб аудитора отримати розуміння припущень або методологій управлінського персоналу, наприклад, якщо третя сторона – джерело інформації про ціноутворення використовує внутрішньо розроблені моделі та програмне забезпечення і не має доступу до відповідної інформації. У таких випадках аудитор може не мати змоги отримати достатні й прийнятні аудиторські докази щодо оцінки вартості, якщо він неспроможний виконати інші процедури для дій у відповідь на ризики суттєвого викривлення, такі як розробка точкової оцінки чи діапазону для оцінювання точкової оцінки

<sup>35</sup> МСА 540, параграф 13в.

управлінського персоналу<sup>36</sup>. МСА 705<sup>37</sup> описує наслідки неспроможності аудитора отримати достатні й прийнятні аудиторські докази.

## **Подання та розкриття інформації про фінансові інструменти**

138. Відповідальність управлінського персоналу охоплює складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності<sup>38</sup>. Концептуальні основи фінансової звітності часто вимагають розкриття інформації у фінансовій звітності, щоб надати змогу користувачам фінансової звітності виконувати значущі оцінки впливу діяльності суб'єкта господарювання з фінансовими інструментами, включаючи ризики та невизначеність, пов'язані із цими фінансовими інструментами. Важливість розкриття інформації стосовно основи оцінок зростає разом із невизначеністю оцінки фінансових інструментів; на неї також впливає рівень ієрархії справедливої вартості.
139. Зазначаючи, що фінансова звітність складена відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, управлінський персонал прямо чи опосередковано здійснює твердження стосовно подання й розкриття інформації про різні елементи фінансової звітності та відповідне розкриття інформації. Твердження щодо подання та розкриття інформації охоплюють:
- а) наявність та права і зобов'язання – розкрита інформація про події, операції та інші питання, які виникли та стосуються суб'єкта господарювання;
  - б) повнота – включено розкриття всієї інформації, яку слід включати до фінансової звітності;
  - в) класифікація та зрозумілість — фінансова інформація належно подана та описана і розкриття інформації чітко викладено;
  - г) точність та оцінка вартості – фінансова та інша інформація розкрита достовірно і у відповідних сумах.

Аудиторські процедури щодо розкриття інформації, яка перевіряється аудитором, призначені для розгляду цих тверджень.

### *Процедури, які стосуються подання та розкриття інформації про фінансові інструменти*

140. Стосовно подання та розкриття інформації про фінансові інструменти особливо важливі питання охоплюють:

<sup>36</sup> МСА 540, параграф 13г.

<sup>37</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

<sup>38</sup> Див. параграфи 4 і Д2 МСА 200.

- Концептуальні основи фінансової звітності вимагають, як правило, розкриття додаткової інформації стосовно попередніх оцінок та пов'язаних із ними ризиків і невизначеності, щоб доповнити та пояснити інформацію про активи, зобов'язання, прибутки і витрати. Може бути потрібним, щоб аудитор приділяв основну увагу розкриттю інформації, яка стосується ризиків і аналізу чутливості. Інформація, отримана під час виконання аудиторських процедур оцінки ризиків і тестів заходів контролю, може надати докази, щоб аудитор міг дійти висновку про те, чи розкрита інформація у фінансовій звітності відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності, наприклад про таке:
  - цілі та стратегії суб'єкта господарювання щодо використання фінансових інструментів, включаючи облікові політики, наведені суб'єктом господарювання;
  - концептуальну основу суб'єкта господарювання щодо контролю управління ризиками, пов'язаними з фінансовими інструментами;
  - ризики та невизначеність, пов'язані з фінансовими інструментами.
- Інформація може надходити із систем поза межами традиційних систем фінансової звітності, таких як системи оцінки та управління ризиками. Приклади процедур, які аудитор може вибирати, щоб виконати у відповідь на оцінені ризики стосовно розкриття інформації, охоплюють виконання тестів:
  - процесу, використаного для отримання розкритої інформації;
  - ефективності функціонування заходів контролю за даними, використаними під час підготовки розкриття інформації.
- Стосовно фінансових інструментів, які мають значний ризик<sup>39</sup> навіть якщо інформація розкрита відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, аудитор може дійти висновку, що розкриття інформації про невизначеність оцінки є недостатнім з огляду на конкретні обставини та факти, і відповідно фінансова звітність може не досягти справедливого подання. МСА 705 надає рекомендації щодо наслідків для аудиторської думки, якщо аудитор вважає, що розкриття інформації управлінським персоналом у фінансовій звітності є недостатнім або вводить в оману.

<sup>39</sup> МСА 540, параграф 20 вимагає, щоб аудитор виконував подальші процедури щодо розкриття інформації, що стосується облікових оцінок, які призводять до значних ризиків, з метою оцінки достатності розкриття інформації про невизначеність оцінок у фінансовій звітності в контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

- Аудитори також можуть розглянути, чи є розкриття інформації повним і зрозумілим, наприклад, уся доречна інформація може бути включеною до фінансової звітності (або звіти, що додаються до неї), але вона може бути недостатньо деталізованою, щоб дати змогу користувачам фінансової звітності отримати розуміння стану, або розкриття якісної інформації може бути недостатнім для пояснення сум, відображених у фінансовій звітності. Наприклад, навіть якщо суб'єкт господарювання включив розкриття інформації про аналіз чутливості, розкриття інформації може не повністю визначати ризики і невизначеність, які можуть виникати внаслідок змін в оцінці вартості, можливий вплив на боргові зобов'язання, вимоги до застави та ліквідність суб'єкта господарювання. МСА 260<sup>40</sup> містить вимоги і рекомендації щодо повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи точки зору аудитора на значущі якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання, облікові політики, облікові оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності.
141. Розгляд прийнятності подання, наприклад, короткострокової та довгострокової класифікації під час виконання тестів по суті щодо фінансових інструментів є доречним для оцінки аудитором подання й розкриття інформації.

### **Інші доречні аудиторські міркування**

#### *Письмові запевнення*

142. МСА 540 вимагає, щоб аудитор отримував письмові запевнення від управлінського персоналу, а також за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно того, чи вважають вони обґрунтованими значні припущення, які використовувалися при здійсненні облікових оцінок<sup>41</sup>. МСА 580<sup>42</sup> вимагає, що якщо додатково до таких запевнень аудитор визначає, що потрібно отримати одне чи кілька письмових запевнень для підтвердження інших аудиторських доказів, доречних для фінансової звітності, або один чи кілька конкретних тверджень у фінансовій звітності, він повинен зробити запит про такі інші письмові запевнення. Залежно від обсягу та ступеня складності діяльності з фінансовими інструментами письмові запевнення для підтвердження

<sup>40</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями».

<sup>41</sup> МСА 540, параграф 22. Параграф 4 МСА 580 «Письмові запевнення» зазначає, що письмові запевнення управлінського персоналу не надають самі по собі достатні та прийнятні аудиторські докази щодо будь-яких питань, які в них розглядаються. Якщо інакше аудитор не в змозі отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, це може становити обмеження обсягу аудиту і мати наслідки для аудиторського звіту (див. МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»).

<sup>42</sup> МСА 580, параграф 13.



інших доказів, отриманих щодо фінансових інструментів, можуть також охоплювати:

- цілі управлінського персоналу стосовно фінансових інструментів, наприклад, чи використовуються вони для хеджування, управління активами/зобов'язаннями або з метою інвестицій;
- запевнення щодо прийнятності подання фінансової звітності, наприклад реєстрації операцій з фінансовими інструментами як продажів або фінансових операцій;
- запевнення щодо розкриття інформації у фінансовій звітності, яка стосується фінансових інструментів, наприклад, що:
  - записи відображають усі операцій з фінансовими інструментами;
  - усі вбудовані похідні інструменти ідентифіковані;
- усі операції проводилися між незалежними сторонами і за ринковою вартістю;
- умови операцій;
- прийнятність оцінок вартості фінансових інструментів;
- чи існують будь-які додаткові угоди, пов'язані з фінансовими інструментами;
- чи укладав суб'єкт господарювання угоди про продані опціони;
- намір та можливість управлінського персоналу виконувати певні заходи<sup>43</sup>;
- чи потребують подальші події коригувань до оцінок вартості та розкриття інформації, включеної до фінансової звітності.

*Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншим особам*

143. Через невизначеність, пов'язану з оцінкою вартості фінансових інструментів, ймовірно, що можливий вплив будь-яких значних ризиків на фінансову звітність становитиме інтерес для управління. Аудитор може повідомити про характерні наслідки значних припущень, використаних в оцінках за справедливою вартістю, ступінь суб'єктивності, пов'язаної з розробкою припущень, і відносну суттєвість статей, які оцінюються за справедливою вартістю для фінансової звітності в цілому. Крім того, потреба у прийнятних заходах контролю за зобов'язаннями щодо укладання контрактів на фінансові інструменти та за подальшими процесами оцінки – це питання, що можуть потребувати

<sup>43</sup> Параграф Д80 МСА 540 наводить приклади процедур, які можуть бути прийнятними за конкретних обставин.

повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

144. МСА 260 розглядає відповідальність аудитора за повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, під час аудиту фінансової звітності. Щодо фінансових інструментів питання, інформацію про які слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть охоплювати:

- нерозуміння управлінським персоналом характеру чи обсягу діяльності з фінансовими інструментами чи ризиків, пов'язаних із такою діяльністю;
- значні недоліки структури чи функціонування систем внутрішнього контролю чи управління ризиками, що стосуються діяльності суб'єкта господарювання з фінансовими інструментами, які аудитор ідентифікував під час аудиту<sup>44</sup>;
- значні труднощі з отриманням достатніх і прийнятних аудиторських доказів стосовно оцінок вартості, виконаних управлінським персоналом або експертом управлінського персоналу, наприклад якщо управлінський персонал не в змозі отримати розуміння методології оцінки вартості, припущень та даних, використаних експертом управлінського персоналу, і така інформація не надається аудитору експертом управлінського персоналу;
- значні розбіжності в судженнях аудитора та управлінського персоналу чи експерта управлінського персоналу стосовно оцінки вартості;
- можливий вплив суттєвих ризиків і доступності ризикам на фінансову звітність суб'єкта господарювання, інформацію про які слід розкривати у фінансовій звітності, включаючи невизначеність оцінки, пов'язану з фінансовими інструментами;
- думки аудитора стосовно прийнятності вибору облікових політик і подання операцій з фінансовими інструментами у фінансовій звітності;
- думки аудитора стосовно якісних аспектів облікових практик і фінансової звітності про фінансові інструменти суб'єкта господарювання; або

<sup>44</sup> МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» установлює вимоги та надає рекомендації щодо повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю управлінському персоналу та про значні недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Він пояснює, що недоліки внутрішнього контролю можна ідентифікувати під час аудиторських процедур оцінки ризиків відповідно до МСА 315 або на будь-якому етапі аудиту.

- відсутність вичерпних та чітко викладених політик стосовно придбання, продажів і утримання фінансових інструментів, включаючи заходи операційного контролю, процедури призначення фінансових інструментів хеджуванням і моніторинг доступності ризикам.

Прийнятний час повідомлення інформації варіюватиметься залежно від обставин завдання; проте може бути прийнятним повідомити інформацію про значні труднощі, виявлені під час аудиту якнайшвидше, якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мають змогу допомогти аудиторю подолати труднощі, або якщо ймовірно, що вони приведуть до модифікованої думки.

Повідомлення інформації регуляторним та іншим органам

145. У деяких випадках може вимагатися<sup>45</sup> або може вважатися прийнятним, щоб аудитор повідомляв інформацію стосовно питань, пов'язаних із фінансовими інструментами, безпосередньо регуляторним органам чи інспектору з пруденційного нагляду, додатково до тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Повідомлення такої інформації може бути корисним під час усього аудиту. Наприклад, у деяких юрисдикціях органи банківського регулювання намагаються співпрацювати з аудиторами щодо обміну інформацією про функціонування та застосування заходів контролю за діяльністю з фінансовими інструментами, проблем під час оцінки вартості фінансових інструментів на неактивних ринках і дотримання вимог нормативних актів. Таке узгодження може бути корисним для аудитора при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення.

<sup>45</sup> Наприклад, МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» вимагає, щоб аудитори визначали, чи існує відповідальність за повідомлення про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів сторонам поза межами суб'єкта господарювання. Крім того, вимоги, які стосуються повідомлення інформації інспекторам із банківського нагляду та іншим особам, можуть бути встановленими в багатьох країнах або законом, органом банківського нагляду або офіційною угодою чи протоколом.

**Додаток**

(див. параграф Д14)

**Приклади заходів контролю, які стосуються фінансових інструментів**

1. Наведене нижче надає попередню інформацію та приклади заходів контролю, що можуть існувати у суб'єкта господарювання, який здійснює великий обсяг операцій з фінансовими інструментами з метою торгівлі цінними паперами чи інвестицій. Не мається на увазі, що ці приклади є вичерпними, оскільки суб'єкти господарювання можуть установлювати різні середовища та процеси контролю залежно від їх розміру, галузі, в якій провадиться діяльність, та обсягу їх операцій з фінансовими інструментами. Крім того, інформація про використання підтверджень торгів і клірингових палат міститься в параграфах 25–26.
2. Як у будь-якій системі контролю, іноді потрібно дублювати заходи контролю на різних його рівнях (наприклад, спрямовані на запобігання, виявлення і моніторинг), щоб уникнути ризику суттєвого викривлення.

**Середовище контролю суб'єкта господарювання***Зобов'язання з компетентного використання фінансових інструментів*

3. Ступінь складності деяких видів діяльності з фінансовими інструментами може означати, що лише кілька працівників у межах суб'єкта господарювання повністю розуміють ці види діяльності або мають спеціальні знання, потрібні для постійної оцінки вартості інструментів. Використання фінансових інструментів без відповідних спеціальних знань у межах суб'єкта господарювання підвищує ризик суттєвого викривлення.

*Участь тих, кого наділено найвищими повноваженнями*

4. Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, здійснюють нагляд і узгоджують визначення управлінським персоналом загальної готовності суб'єкта господарювання до ризику та забезпечують нагляд над діяльністю суб'єкта господарювання з фінансовими інструментами. Політики суб'єкта господарювання щодо придбання, продажу та утримання фінансових інструментів відповідають його ставленню до ризиків і спеціальним знанням тих, хто займається діяльністю з фінансовими інструментами. Крім того, суб'єкт господарювання може створювати структури управління та процеси контролю, які спрямовані на таке:
  - a) повідомлення інформації про інвестиційні рішення та оцінки всієї суттєвої невизначеності оцінок тим, кого наділено найвищими повноваженнями;

- б) оцінювання загальної готовності суб'єкта господарювання до ризику під час здійснення операцій з фінансовими інструментами.

*Організаційна структура*

- 5. Діяльність із фінансовими інструментами може провадитися централізовано чи децентралізовано. Така діяльність і прийняття відповідних рішень великою мірою залежать від надходження точної, достовірної та своєчасної управлінської інформації. Труднощі збору та узагальнення такої інформації підвищуються із кількістю підрозділів і видів бізнесу суб'єкта господарювання. Ризики суттєвого викривлення, пов'язані з діяльністю з фінансовими інструментами, можуть підвищуватися при більшій децентралізації заходів контролю. Це може бути особливо правильним, якщо суб'єкт господарювання має кілька підрозділів у різних місцях, можливо, в інших країнах.

*Розподіл повноважень і відповідальності*

Інвестиційні політики та політики оцінки вартості

- 6. Надання вказівок за допомогою чітко визначених політик, затверджених тими, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно придбання, продажу та утримання фінансових інструментів дає змогу управлінському персоналу визначити ефективний підхід до прийняття та управління бізнес-ризиками. Ці політики стають найбільш чіткими, якщо вони зазначають цілі суб'єкта господарювання стосовно діяльності з управління ризиками і альтернативи інвестицій та хеджування, які доступні для досягнення цих цілей, та відображають:
  - а) рівень спеціальних знань управлінського персоналу;
  - б) складність внутрішнього контролю та систем моніторингу суб'єкта господарювання;
  - в) структуру активів/зобов'язань суб'єкта господарювання;
  - г) здатність суб'єкта господарювання підтримувати ліквідність та покривати втрати капіталу;
  - г) типи фінансових інструментів, які, як вважає управлінський персонал, відповідають його цілям;
  - д) використання фінансових інструментів, які, як вважає управлінський персонал, відповідають його цілям, наприклад, чи можна використовувати похідні інструменти для цілей спекуляції або лише для цілей хеджування.
- 7. Управлінський персонал може розробляти політики, які узгоджуються з його можливостями оцінки вартості, а також встановлювати заходи контролю, щоб забезпечити дотримання цих політик працівниками, які відповідають за оцінку вартості у суб'єкта господарювання. Вони можуть охоплювати:

- а) процеси розробки та підтвердження правильності методологій, використаних для отримання оцінок вартості, включаючи те, як слід розглядати невизначеність оцінки;
  - б) політики стосовно максимізації застосування спостережних вихідних даних і типів інформації, яку слід збирати для підтвердження оцінок вартості фінансових інструментів.
8. Малі підприємства можуть рідко здійснювати операції з фінансовими інструментами; знання і досвід управлінського персоналу є обмеженими. Втім установа політик стосовно фінансових інструментів допомагає суб'єкту господарювання визначити його готовність до ризику та розглянути, чи досягають інвестиції в певні фінансові інструменти визначеної мети.

*Політики та практики управління людськими ресурсами*

9. Суб'єкти господарювання можуть встановлювати політики, які вимагають, щоб провідні працівники як підрозділу продажів та корпоративних фінансів, так і підрозділу, який забезпечує адміністративну роботу та службу підтримки, робили обов'язкову перерву у своїх обов'язках. Цей тип контролю використовується як засіб запобігання та виявлення шахрайства, зокрема, якщо працівники, які займаються торговельною діяльністю, створюють фальшиві торговельні операції чи неправильно відображають операції.

*Використання організацій, які надають послуги*

10. Суб'єкти господарювання можуть також використовувати організації, які надають послуги (наприклад, управління активами), з метою ініціювання придбання чи продажу фінансових інструментів, ведення обліку операцій для суб'єкта господарювання або оцінки вартості фінансових інструментів. Деякі суб'єкти господарювання можуть залежати від таких організацій, які надають послуги, щодо забезпечення основи звітності про утримувані фінансові інструменти. Проте якщо управлінський персонал не отримує розуміння про заходи контролю, встановлені в організації, яка надає послуги, аудитор може бути не в змозі отримати достатні й прийнятні аудиторські докази, щоб довіряти заходам контролю організації, яка надає послуги. Див. МСА 402<sup>1</sup>, який встановлює вимоги до аудитора отримувати достатні й прийнятні аудиторські докази, якщо суб'єкт господарювання використовує послуги однієї чи кількох організацій, які надають послуги.
11. Використання організацій, які надають послуги, може посилити або ослабити середовище контролю за фінансовими інструментами. Наприклад, персонал організації, яка надає послуги, може мати більший досвід роботи з фінансовими інструментами, ніж управлінський персонал

<sup>1</sup> МСА 402 «Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги».

суб'єкта господарювання, або може мати суворіший внутрішній контроль за фінансовою звітністю. Використання організації, яка надає послуги, також унеможливить більший розподіл обов'язків. З іншого боку, організація, яка надає послуги, може мати незадовільне середовище контролю.

### Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання

12. Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання існує для визначення того, як управлінський персонал ідентифікує бізнес-ризиків, які обумовлені використанням його фінансових інструментів, включаючи те, як управлінський персонал попередньо оцінює значущість ризиків, а також ймовірність їх наявності та приймає рішення про заходи управління ними.
13. Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання створює основу для визначення управлінським персоналом ризиків, якими потрібно управляти. Процеси оцінки ризиків існують для забезпечення того, щоб управлінський персонал:
  - а) розумів ризиків, властиві фінансовому інструменту, до укладання управлінським персоналом контракту на нього, включаючи мету здійснення операції та її структуру (наприклад, економічні показники та комерційну мету діяльності суб'єкта господарювання з фінансовими інструментами);
  - б) виконував належну експертизу фінансово-господарської діяльності, яка відповідає ризикам, пов'язаним із певними фінансовими інструментами;
  - в) здійснював моніторинг відкритих позицій суб'єкта господарювання, щоб зрозуміти, як ринкові умови впливають на його схильність до ризиків;
  - г) мав процедури, встановлені для зменшення чи змінювання доступності ризикам у разі потреби та управління ризиком репутації;
  - г) здійснював ретельний нагляд та огляд цих процесів.
14. Структура, запроваджена для моніторингу й управління доступністю ризикам, має:
  - а) бути прийнятною та узгодженою із ставленням суб'єкта господарювання до ризику, визначеним тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
  - б) визначати рівні затвердження для санкціонування різних типів фінансових інструментів і операцій, які можна проводити, та їх мету. Дозволені інструменти та затвержені рівні мають відображати спеціальні знання працівників, які беруть участь у діяльності з

- фінансовими інструментами, доводячи прихильність управлінського персоналу до компетентності;
- в) установлювати прийнятні ліміти ризику щодо максимальної доступності кожному типу ризику (в тому числі затверджених контрагентів). Рівні допустимої доступності ризику можуть варіюватися залежно від типу ризику або контрагента;
  - г) забезпечувати незалежний та своєчасний моніторинг фінансових ризиків і заходів контролю;
  - г) забезпечувати незалежну та своєчасну звітність про доступність ризикам, ризики та результати діяльності з похідними фінансовими інструментами при управлінні ризиками;
  - д) оцінювати результати попередньої діяльності управлінського персоналу з метою оцінки ризиків певних фінансових інструментів.
15. Типи і рівні ризиків, яких зазнає суб'єкт господарювання, прямо пов'язані з типами фінансових інструментів, з якими він здійснює операції, включаючи складність цих інструментів та обсяг фінансових інструментів, з яким здійснюються операції.

*Підрозділ управління ризиками*

16. Від деяких суб'єктів господарювання, наприклад великих фінансових установ із великим обсягом операцій з фінансовими інструментами, може вимагатися згідно із законодавчим або нормативним актом або вони можуть вибирати створення офіційного підрозділу управління ризиками. Цей підрозділ відокремлюється від осіб, відповідальних за укладання операцій з фінансовими інструментами та управління ними. Підрозділ несе відповідальність за звітність і моніторинг щодо діяльності з фінансовими інструментами; до його складу може входити офіційний комітет з оцінки ризиків, створений тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Приклади основної відповідальності на цій ділянці можуть охоплювати:
- а) запровадження політики управління ризиками, встановленої тими, кого наділено найвищими повноваженнями (включаючи аналізи ризиків, яким може бути доступний суб'єкт господарювання);
  - б) розробку структур лімітів ризиків і забезпечення реалізації цих лімітів ризиків на практиці;
  - в) розробку сценаріїв нестачі коштів та проведення аналізу чутливості портфелів із відкритими позиціями, включаючи огляди незвичайних змін у позиціях;
  - г) виконання оглядів і аналізів нових продуктів із фінансовими інструментами.



17. Фінансові інструменти можуть мати ризик, пов'язаний з тим, що збиток може перевищити (якщо вона є) вартість, за якою фінансові інструменти відображені у балансі. Наприклад, раптове падіння ринкової товарної ціни може змусити суб'єкта господарювання реалізувати збитки на закриття форвардної позиції за цим товаром внаслідок вимог до застави чи додаткових резервних зобов'язань з кредитних інструментів. У деяких випадках можливих збитків може бути достатньо, щоб поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність. Суб'єкт господарювання може виконувати аналізи чутливості або аналізи ризикованої вартості для того, щоб оцінити майбутній гіпотетичний вплив на фінансові інструменти, які доступні ринковим ризикам. Проте аналізи ризикованої вартості можуть не повністю відображати величину ризиків, що можуть впливати на суб'єкта господарювання; аналізи чутливості та сценарії також можуть бути доступні обмеженням.
18. Обсяг і складність діяльності з фінансовими інструментами та вимоги відповідних нормативних актів впливатимуть на розгляд суб'єктом господарювання того, чи потрібно створити офіційний підрозділ управління ризиками та якою має бути структура цього підрозділу. В суб'єктів господарювання, які не мають окремого підрозділу управління ризиками, наприклад у суб'єктів господарювання з відносно невеликою кількістю фінансових інструментів або з менш складними фінансовими інструментами, звітність та моніторинг діяльності з фінансовими інструментами може бути відповідальністю компонента підрозділу бухгалтерського обліку або фінансового підрозділу чи загальною відповідальністю управлінського персоналу і може також охоплювати офіційний комітет з оцінки ризиків, створений тими, кого наділено найвищими повноваженнями.

#### Інформаційні системи суб'єкта господарювання

19. Основна мета інформаційної системи суб'єкта господарювання – можливість збору та точної реєстрації всіх операцій, здійснення розрахунків за ними, оцінки їх вартості та створення інформації, щоб бути в змозі управляти ризиками фінансових інструментів та здійснювати моніторинг заходів контролю. Труднощі можуть виникати у суб'єктів господарювання, які мають великий обсяг фінансових інструментів, зокрема якщо існують численні системи, які незадовільно інтегровані та мають ручні інтерфейси без достатніх заходів контролю.
20. Певні фінансові інструменти можуть потребувати великої кількості облікових записів. Якщо збільшується складність чи рівень діяльності з фінансовими інструментами, складність інформаційної системи має також збільшуватися. Конкретні питання, які можуть виникати стосовно фінансових інструментів, охоплюють:

- а) інформаційні системи, зокрема, для малих підприємств, які не мають можливості або конфігурація яких не відповідає потребам обробки операцій з фінансовими інструментами, наприклад, якщо суб'єкт господарювання не має будь-якого попереднього досвіду діяльності з фінансовими інструментами. Це може призводити до збільшення кількості ручних операцій, які до того ж можуть підвищити ризик помилки;
- б) потенційне розмаїття систем, необхідних для обробки більш складних операцій, і потреба регулярно звіряти їх, зокрема якщо системи не зв'язані інтерфейсом або можуть бути доступними втручанням в ручному режимі;
- в) можливість того, що вартість більш складних операцій, якщо вони здійснюються лише невеликою кількістю осіб, можна оцінити або управляти їх ризиками в електронних таблицях, а не в основних системах обробки, тому легше порушити фізичний та логічний захист за допомогою паролів від несанкціонованого доступу до цих електронних таблиць;
- г) відсутність огляду журналів особливих ситуацій у системах, зовнішніх підтверджень і пропонувань брокером цін, якщо вони доступні, для підтвердження правильності записів, генерованих системами;
- г) труднощі в контролюванні та оцінюванні основних вихідних даних для систем з метою оцінки вартості фінансових інструментів, зокрема якщо ці системи підтримуються групою трейдерів, відомих як підрозділ продажів та корпоративних фінансів, чи третьою стороною – постачальником послуг та/або якщо операції, що розглядаються, є нестандартними чи рідко здійснюються;
- д) невиконання оцінки структури і калібрування комплексних моделей, які періодично використовуються для обробки цих операцій спочатку і в подальшому;
- е) можливість того, що управлінський персонал не створив бібліотеку моделей із заходами контролю щодо доступу, зміни і технічної підтримки індивідуальних моделей для збереження переконливого аудиторського сліду офіційно зареєстрованих версій моделей та запобігання несанкціонованого доступу або змін цих моделей;
- е) непропорційні інвестиції, які можуть бути потрібними в управлінні ризиками і системах контролю, якщо суб'єкт господарювання здійснює лише обмежену кількість операцій з фінансовими інструментами, і можливість неправильного розуміння кінцевого результату управлінським персоналом, якщо він не проводив операції таких типів;

- ж) можлива вимога до постачання систем третіми сторонами, наприклад, організацією, яка надає послуги, для реєстрації, обробки, обліку чи належного управління ризиками операцій з фінансовими інструментами, а також потреба належно звіряти і критично оцінювати результат таких постачальників;
  - з) додаткові міркування стосовно безпеки і контролю, доречні для користування електронною мережею, якщо суб'єкт господарювання використовує електронну комерцію в операціях з фінансовими інструментами.
21. Інформаційні системи фінансової звітності є важливим джерелом інформації для розкриття кількісної інформації в фінансовій звітності. Проте суб'єкти господарювання можуть також розробляти і вести нефінансові системи, які використовуються для внутрішньої звітності та для створення інформації, яка включається до розкриття якісної інформації, наприклад стосовно ризиків і невизначеності чи аналізу чутливості.

#### **Заходи контролю суб'єкта господарювання**

22. Заходи контролю за операціями з фінансовими інструментами розробляються для запобігання чи виявлення проблем, які перешкоджають суб'єкту господарювання досягнути своїх цілей. Такі цілі за своїм характером можуть бути цілями операційної діяльності, фінансової звітності або дотримання вимог. Заходи контролю за фінансовими інструментами розробляються відповідно до складності та обсягу операцій з фінансовими інструментами і включатимуть, як правило, прийнятний процес санкціонування, адекватний розподіл обов'язків та інші політики і процедури, розроблені для забезпечення виконання цілей контролю суб'єкта господарювання. Блок-схеми процесу можуть допомогти в ідентифікації заходів контролю і відсутності заходів контролю суб'єкта господарювання. Ці НМПА приділяють основну увагу заходам контролю, які стосуються повноти, правильності та існування, оцінки вартості, а також подання й розкриття інформації.

#### *Санкціонування*

23. Санкціонування може прямо та непрямо впливати на твердження у фінансовій звітності. Наприклад, навіть якщо операція виконується невідповідно до політик суб'єкта господарювання, однак вона може бути точно зареєстрованою та облікованою. Проте несанкціоновані операції можуть значно підвищити ризик для суб'єкта господарювання, суттєво збільшуючи тим самим ризик суттєвого викривлення, оскільки вони здійснюватимуться поза межами системи внутрішнього контролю. З метою зниження цього ризику суб'єкт господарювання часто встановлюватиме чітку політику стосовно того, які операції можуть

укладатися та ким, і моніторинг дотримання цієї політики здійснюватиме підрозділ суб'єкта господарювання, який забезпечує адміністративну роботу та службу підтримки. Моніторинг торговельної діяльності осіб, наприклад через огляд незвичайно великих обсягів чи отриманих значних прибутків або понесених збитків, допоможе управлінському персоналу забезпечити дотримання вимог політик суб'єкта господарювання, включаючи санкціонування нових типів операцій та визначення того, чи відбулося шахрайство.

24. Функція записів суб'єкта господарювання про ініціювання операцій – чітко ідентифікувати характер і мету індивідуальних операцій та права і зобов'язання, які виникають за кожним контрактом на фінансовий інструмент, включаючи обов'язковість виконання контрактів. Додатково до базової фінансової інформації, такої як умовна сума, повні та точні записи містять, як правило, мінімально таке:
- а) необхідну інформацію про дилера;
  - б) необхідну інформацію про працівника, який реєструє операцію (якщо він не є дилером), коли ініційовано операцію (включаючи дату та час операції) та як вона зареєстрована в інформаційних системах суб'єкта господарювання;
  - в) характер і мету операції, включаючи, чи була вона призначена для хеджування доступності основному комерційному ризику.

*Розподіл обов'язків*

25. Розподіл обов'язків та призначення персоналу є важливим заходом контролю, зокрема у разі доступності впливу фінансових інструментів. Діяльність з фінансовими інструментами можна розподілити на кілька функцій, включаючи:
- а) виконання операції (купівлі та продажі). У суб'єктах господарювання з великим обсягом операцій з фінансовими інструментами це може робити підрозділ продажів та корпоративних фінансів;
  - б) ініціювання та отримання платежів грошовими коштами (розрахунки);
  - в) розсилка підтверджень про торговельні операції та звірка відмінностей у записах суб'єкта господарювання і відповідях контрагентів, якщо вони є;
  - г) правильна реєстрація всіх операцій в облікових записах;
  - г) моніторинг лімітів ризику. У суб'єктах господарювання з великим обсягом операцій з фінансовими інструментами це може виконувати підрозділ управління ризиками;
  - д) моніторинг позицій та оцінювання вартості фінансових інструментів.

26. Багато організацій вибирають розподіл обов'язків між тими, хто інвестує у фінансові інструменти, тими, хто оцінює вартість фінансових інструментів, тими, хто здійснює розрахунки за фінансові інструменти, і тими, хто обліковує/реєструє фінансові інструменти.
27. Якщо суб'єкт господарювання занадто малий, щоб належно розподіляти обов'язки, роль управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, набуває особливого значення в моніторингу діяльності з фінансовими інструментами.
28. Особливістю внутрішнього контролю деяких суб'єктів господарювання є підрозділ незалежної перевірки цін (НПЦ). Цей підрозділ несе відповідальність за окрему перевірку цін деяких фінансових інструментів і може використовувати альтернативні джерела даних, методології та припущення. НПЦ надає об'єктивний погляд на визначення ціни, розроблену іншим підрозділом суб'єкта господарювання.
29. Звичайно, підрозділ, який управляє ризиками та ІТ ресурсами, або підрозділ, що забезпечує адміністративну роботу та службу підтримки, несуть відповідальність за встановлення політик стосовно оцінки вартості та забезпечення дотримання політики. Суб'єкти господарювання, які більше використовують фінансові інструменти, можуть виконувати щоденні оцінки вартості своїх портфелів фінансових інструментів і перевіряти внесок до прибутку чи збитку від оцінок вартості індивідуального фінансового інструмента як тест обґрунтованості оцінок вартості.

*Повнота, правильність та існування*

30. Регулярна звірка записів суб'єкта господарювання із записами зовнішніх банків і депозитаріїв дає змогу суб'єкту господарювання забезпечити правильну реєстрацію операцій. Важливим є належний розподіл обов'язків між тими, хто укладає торговельні операції, та тими, хто звіряє їх, як і суворий процес огляду звірок та узгодження статей, що звіряються.
31. Можуть бути також установлені заходи контролю, які вимагають, щоб трейдери ідентифікували, чи може складний фінансовий інструмент мати унікальні характеристики, наприклад вбудовані похідні інструменти. За таких обставин може бути створений окремий підрозділ, який оцінює операції зі складними фінансовими інструментами під час їх ініціювання (може бути відомий як група контролю продуктів), який працює спільно з групою з питань облікових політик, щоб забезпечити точну реєстрацію операцій. Хоча малі підприємства можуть не мати груп контролю продуктів, суб'єкт господарювання може мати процес, установлений стосовно огляду контрактів на складні фінансові інструменти під час ініціювання, щоб забезпечити їх належний облік відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

### Моніторинг заходів контролю

32. Заходи поточного моніторингу суб'єкта господарювання призначені для виявлення та виправлення недоліків в ефективності заходів контролю за операціями з фінансовими інструментами та оцінками їх вартості. Важливо, щоб був адекватний нагляд і огляд діяльності з фінансовими інструментами у межах суб'єкта господарювання. Це охоплює:
- а) всі заходи контролю, які доступні огляду, наприклад моніторинг операційної статистики, такої як кількість статей, що звіряються, чи розбіжність між внутрішнім і зовнішнім джерелом інформації про ціноутворення;
  - б) потребу в ефективних заходах контролю та моніторингу інформаційних технологій (ІТ) і підтвердженні правильності їх застосування;
  - в) потребу забезпечити належну звірку інформації, отриманої від різних процесів і систем. Наприклад, мало користі в процесі оцінки вартості, якщо її результат не звіряється належно з Головною книгою.
33. У великих суб'єктів господарювання облік діяльності з фінансовими інструментами та своєчасності розрахунків за ними ведеться за допомогою складних комп'ютерно-інформаційних систем. Складніші комп'ютерні системи можуть генерувати автоматичні рознесення по клірингових рахунках з метою моніторингу руху грошових коштів, і заходи контролю забезпечать правильне відображення діяльності з похідними фінансовими інструментами в записах суб'єкта господарювання.

Комп'ютерні системи можуть призначатися для складання звітів про виняткові ситуації, щоб привернути увагу управлінського персоналу до ситуацій, в яких похідні фінансові інструменти не використовувалися в санкціонованих лімітах або здійснені операції не відповідали лімітам, установленим для відібраних контрагентів. Проте навіть складні комп'ютерні системи можуть не забезпечувати повноту відображення інформації про операції з фінансовими інструментами. Відповідно управлінський персонал часто встановлює додаткові процедури з метою збільшення ймовірності того, що всі операції будуть зареєстровані.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 315  
(ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)**

**«ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ  
СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ  
РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ  
І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА»**

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди,  
що закінчуються 15 грудня 2013 р. або пізніше)

**ЗМІСТ**

*Параграф*

**Вступ**

Сфера застосування цього МСА . . . . . 1

Дата набрання чинності . . . . . 2

**Мета** . . . . . 3

**Визначення** . . . . . 4

**Вимоги**

Процедури оцінки ризиків та пов'язані дії . . . . . 5–10

Необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його  
середовища, включаючи внутрішній контроль . . . . . 11–24

Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення . . . . . 25–31

Документація . . . . . 32

**Матеріали до застосування та інші пояснювальні матеріали**

Процедури оцінки ризиків та пов'язані дії . . . . . Д1–Д23

Необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його  
середовища, включаючи внутрішній контроль . . . . . Д24–Д117

Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення . . . . . Д118–Д143

Документація . . . . . Д144–Д147

Додаток 1. Компоненти внутрішнього контролю

Додаток 2. Умови та події, які можуть вказувати на ризики  
суттєвого викривлення

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ  
РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»* слід застосовувати разом із МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*.



## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за ідентифікацію й оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль.

### Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 р. або пізніше.

## Мета

3. Метою аудитора є ідентифікація й оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки на рівні фінансового звіту та тверджень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль, забезпечивши у такий спосіб основу для розробки і впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення.

## Визначення

4. Для цілей цього МСА наведені далі терміни мають такі значення:
  - а) твердження – твердження, надані управлінським персоналом, явні або інші, які містяться у фінансових звітах та які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різного типу, що можуть мати місце.
  - б) бізнес-ризик – ризик, що є наслідком значущих умов, подій, обставин, діяльності або бездіяльності, які можуть негативно вплинути на здатність суб'єкта господарювання досягти своїх цілей та реалізувати свої стратегії, а також наслідком встановлення невідповідних цілей і стратегій;
  - в) внутрішній контроль – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення обґрунтованої впевненості в досягненні цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотриманні застосовних законів і нормативних актів. Термін «заходи контролю» стосується будь-яких аспектів одного чи кількох компонентів внутрішнього контролю;
  - г) процедури оцінки ризиків – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

середовища, в тому числі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, визначення й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки на рівні фінансової звітності та тверджень;

- г) значний ризик – ідентифікований та оцінений ризик суттєвого викривлення, що, за судженням аудитора, потребує спеціального розгляду аудитором.

### Вимоги

#### Процедури оцінки ризиків та пов'язані дії

5. Аудитор повинен виконати процедури оцінки ризиків з метою забезпечення основи для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та тверджень. Однак процедури оцінки ризиків самі по собі не надають достатніх та прийнятних аудиторських доказів, на яких ґрунтується думка аудитора (див. параграфи Д1–Д5).
6. Процедури оцінки ризиків мають включати таке:
  - а) подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, які, на думку аудитора, можуть мати інформацію, яка, ймовірно, може допомогти при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки (див. параграф Д6);
  - б) аналітичні процедури (див. параграфи Д7–Д10);
  - в) спостереження та перевірку (див. параграф Д18).
7. Аудитор повинен визначити, чи є доречною інформація, отримана під час прийняття клієнта аудитором або продовження контракту, для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення.
8. Якщо партнер із завдання виконував інші завдання для суб'єкта господарювання, він повинен визначити, чи є отримана інформація доречною для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення.
9. Якщо аудитор має намір використати інформацію, яку він отримав під час своєї минулої роботи із суб'єктом господарювання та під час проведення аудиторських процедур у ході попередніх аудитів, він повинен визначити, чи відбулися з моменту проведення попереднього аудиту зміни, які можуть вплинути на доречність такої інформації для поточного аудиту (див. параграфи Д19–Д20).
10. Партнер із завдання та інші провідні члени аудиторської групи із завдання повинні обговорити чутливість фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення та застосування застосовної концептуальної основи фінансової звітності до фактів і обставин суб'єкта

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

господарювання. Партнер із завдання повинен визначити, які питання потрібно довести до відома членів аудиторської групи із завдання, які не беруть участі в обговоренні (див. параграфи Д21–Д23).

### **Необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль**

*Суб'єкт господарювання та його середовище*

11. Аудитор повинен отримати розуміння такого:
  - а) доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, включаючи застосовну концептуальну основу фінансової звітності (див. параграфи Д24–Д29);
  - б) характер суб'єкта господарювання, в тому числі:
    - i) його діяльність;
    - ii) структуру його власності та корпоративного управління;
    - iii) види інвестицій, які суб'єкт господарювання здійснює та планує здійснити, включаючи інвестиції у підприємства спеціального призначення; та
    - iv) структуру і спосіб фінансування суб'єкта господарювання, для того щоб мати розуміння класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, які можна очікувати у фінансовій звітності (див. параграфи Д30–Д34);
  - в) вибір і застосування суб'єктом господарювання облікової політики, включаючи причини для внесення змін до неї. Аудитор повинен оцінити, чи є облікова політика суб'єкта господарювання прийнятною для його діяльності та чи відповідає вона застосовній концептуальній основі фінансової звітності й обліковим політикам, які застосовуються у відповідній галузі (див. параграф Д35);
  - г) цілі та стратегії суб'єкта господарювання і пов'язані з ними бізнес-ризиків, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення (див. параграфи Д36–Д42);
  - г) вимірювання та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання (див. параграфи Д43–Д48).

*Внутрішній контроль суб'єкта господарювання*

12. Аудитор повинен отримати розуміння внутрішнього контролю, доречного для аудиту. Хоча більшість заходів контролю, доречних для аудиту, ймовірно, стосуються фінансової звітності, не всі заходи контролю, що стосуються фінансової звітності, є доречними для аудиту. Рішення, чи є захід контролю окремо або у поєднанні з іншими заходами доречним для аудиту, є питанням професійного судження аудитора (див. параграфи Д49–Д72).

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

Характер та обсяг розуміння доречних заходів контролю

13. При отриманні розуміння заходів контролю, що є доречними для аудиту, аудитор повинен оцінити їх структуру та визначити, чи були вони впроваджені, через виконання відповідних процедур на додаток до подання запиту до персоналу суб'єкта господарювання (див. параграфи Д73–Д75).

Компоненти внутрішнього контролю

Середовище контролю

14. Аудитор має отримати розуміння середовища контролю. Для цього він повинен оцінити таке:
  - а) чи запровадив та підтримує управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, культуру чесності й етичної поведінки; та
  - б) чи створюють у сукупності елементи середовища контролю прийнятну основу для інших компонентів внутрішнього контролю та чи справляють недоліки середовища контролю негативний вплив на ці інші компоненти (див. параграфи Д76–Д86).

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання

15. Аудитор повинен отримати розуміння того, чи передбачено у суб'єкта господарювання процес для:
  - а) ідентифікації бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансової звітності;
  - б) оцінки значущості ризиків;
  - в) оцінки ймовірності їх виникнення; та
  - г) прийняття рішень про механізми розгляду цих ризиків (див. параграф Д87).
16. Якщо суб'єкт господарювання встановив такий процес (далі у тексті — процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання), аудитор повинен отримати розуміння такого процесу та його результатів. Якщо аудитор ідентифікує ризики суттєвого викривлення, які не вдалося ідентифікувати управлінському персоналу, він повинен оцінити, чи існує будь-який основний ризик, який, на думку аудитора, мав бути ідентифікований процесом оцінки ризиків суб'єкта господарювання. Якщо такий ризик існує, аудитор повинен отримати розуміння того, чому цей процес не зміг його ідентифікувати та оцінити, чи є цей процес прийнятним за таких обставин, або визначити, чи існують суттєві недоліки внутрішнього контролю щодо процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання.
17. Якщо суб'єкт господарювання не встановив такого процесу або процес є несистематичним, аудитор повинен обговорити з управлінським

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

персоналом, чи були виявлені доречні для цілей фінансової звітності бізнес-ризиків та в який спосіб їх було розглянуто. Аудитор повинен оцінити, чи є прийнятною за таких обставин відсутність задокументованого процесу оцінки ризиків, або визначити, чи є це суттєвим недоліком внутрішнього контролю (див. параграф Д88).

Інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, доречні для фінансової звітності, та повідомлення інформації

18. Аудитор повинен отримати розуміння інформаційної системи, включаючи пов'язані бізнес-процеси, доречні для фінансової звітності, включаючи такі сфери:
  - а) класи операцій у діяльності суб'єкта господарювання, які є значними для фінансової звітності;
  - б) процедури у рамках як системи інформаційних технологій (ІТ), так і ручних систем для ініціалізації, запису, обробки, коригування цих операцій у разі потреби перенесення до Головної бухгалтерської книги та відображення у фінансовій звітності;
  - в) відповідні облікові записи, підтвердна інформація та окремі рахунки у фінансовій звітності, які використовуються для ініціалізації, запису, обробки та реєстрації операцій; це включає виправлення неправильної інформації, а також те, як інформація переноситься до головної бухгалтерської книги. Записи можуть вестися вручну або в електронній формі;
  - г) як інформаційна система реєструє події та умови, які не є операціями та які є значними для фінансової звітності;
  - г) процес фінансової звітності, який застосовується для складання фінансової звітності суб'єкта господарювання, включаючи значні облікові оцінки та розкриття; і
  - д) заходи контролю за журнальними записами, включаючи нестандартні журнальні записи, які роблять для реєстрації разових, незвичайних операцій або коригувань (див. параграфи Д89–Д93).
19. Аудитор повинен отримати розуміння того, як суб'єкт господарювання повідомляє інформацію про ролі й відповідальність щодо фінансової звітності, та суттєві питання, пов'язані з фінансовою звітністю, включаючи (див. параграфи Д94–Д95):
  - а) обмін інформацією між управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями; і
  - б) зовнішній обмін інформацією, наприклад із регуляторними органами.

Заходи контролю, доречні для аудиту

20. Аудитор повинен отримати розуміння заходів контролю, доречних для аудиту, які, за його судженням, необхідно розуміти з метою оцінки

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень і розробки подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики. Для аудиту не потрібно розуміння всіх заходів контролю, пов'язаних із кожним суттєвим класом операцій, залишком на рахунках та розкриттям інформації у фінансовій звітності або з кожним твердженням щодо них (див. параграфи Д96–Д102).

21. Отримуючи розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, аудитор повинен отримати розуміння того, як суб'єкт господарювання відповів на ризики, що виникають з ІТ (див. параграфи Д103–Д105).

### Моніторинг заходів контролю

22. Аудитор повинен отримати розуміння основних заходів, які суб'єкт господарювання використовує для моніторингу внутрішнього контролю за фінансовою звітністю, включаючи ті, що стосуються доречних для аудиту заходів контролю, а також те, як суб'єкт господарювання ініціює заходи з виправлення недоліків у своїх заходах контролю (див. параграфи Д106–Д108).
23. Якщо суб'єкт господарювання має підрозділ внутрішнього аудиту<sup>1</sup>, з метою визначення, чи є доречною для аудиту діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, аудитор повинен отримати розуміння такого:
  - а) характер відповідальності підрозділу внутрішнього аудиту та як такий підрозділ вписується в організаційну структуру суб'єкта господарювання; і
  - б) заходи, які вживаються або яких треба вжити підрозділом внутрішнього аудиту (див. параграфи Д109–Д116).
24. Аудитор повинен отримати розуміння джерел інформації, яка застосовується у моніторинговій діяльності суб'єкта господарювання, та основу, на підставі якої управлінський персонал вважає цю інформацію достатньо достовірною для цієї мети (див. параграф Д117).

### Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення

25. Аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення:
  - а) на рівні фінансової звітності (див. параграфи Д118–Д121); та
  - б) на рівні твердження для класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації (див. параграфи Д122–Д126) для того, щоб створити основу для розробки й виконання подальших аудиторських процедур.
26. З цією метою аудитор повинен:
  - а) ідентифікувати ризики у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи доречні заходи

<sup>1</sup> Термін «підрозділ внутрішнього контролю для цілей МСА» визначено у МСА 610, параграф 14.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

контролю, які стосуються ризиків, і через аналіз класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації у фінансовій звітності (див. параграфи Д127–Д128);

- б) оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність у цілому і чи впливають вони потенційно на більшість тверджень;
- в) ув'язати ідентифіковані ризики із тим, що може бути не так на рівні тверджень, ураховуючи відповідні заходи контролю, які аудитор планує тестувати (див. параграфи Д129–Д131); та
- г) розглянути ймовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень, і встановити, чи може потенційне викривлення призвести до суттєвого викривлення.

*Ризики, які потребують спеціального розгляду аудитором*

- 27. У межах оцінки ризиків згідно з процедурою, описаною у параграфі 25, аудитор повинен встановити, чи є будь-які з ідентифікованих ризиків, за судженням аудитора, значними. При здійсненні такого судження аудитор повинен виключити вплив ідентифікованих заходів контролю, що стосуються такого ризику.
- 28. При здійсненні судження щодо того, які ризики є значними, аудитор повинен проаналізувати щонайменше таке:
  - а) чи є ризик ризиком шахрайства;
  - б) чи пов'язаний ризик із нещодавніми значними економічними, обліковими та іншими обставинами і, відтак, потребує особливої уваги;
  - в) складність операцій;
  - г) чи має такий ризик відношення до значних операцій із пов'язаними сторонами;
  - г) рівень суб'єктивності при здійсненні оцінки фінансової інформації, що стосується ризику, особливо таких оцінок, які пов'язані з високим рівнем невизначеності оцінки; та
  - д) чи включає ризик значні операції, що виходять за межі звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання або іншим чином є незвичайними (див. параграфи Д132–Д136).
- 29. Якщо аудитор установив, що існує значний ризик, він повинен отримати розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю, доречні для такого ризику (див. параграфи Д137–Д139).

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

*Ризики, для яких лише процедури перевірки по суті не надають достатніх та прийнятних аудиторських доказів*

30. Стосовно деяких ризиків аудитор може винести судження про неможливість або недоцільність отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів лише за допомогою процедур перевірки по суті. Такі ризики можуть бути пов'язані із неточним або неповним відображенням звичайних та суттєвих класів операцій чи залишків на рахунках, характеристики яких часто дають змогу здійснювати їх автоматизовану обробку без ручних операцій або з незначною їх кількістю. У цих випадках заходи контролю суб'єкта господарювання стосовно таких ризиків є важливими для аудиту, і аудитор повинен отримати їх розуміння (див. параграфи Д140–Д142).

*Перегляд оцінки ризиків*

31. Оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень може змінюватися в ході аудиту в міру отримання додаткових аудиторських доказів. За обставин, коли аудитор отримує аудиторські докази під час проведення подальших аудиторських процедур або при отриманні нової інформації, які не відповідають аудиторським доказам, на яких ґрунтувалася первинна оцінка аудитора, він повинен переглянути таку оцінку та відповідно модифікувати подальші заплановані аудиторські процедури (див. параграф Д143).

### **Документація**

32. Аудитор повинен включити до аудиторської документації таке<sup>2</sup>:
- а) обговорення з членами аудиторської групи із завдання, якщо це вимагається параграфом 10, та прийняті суттєві рішення;
  - б) основні елементи розуміння, отримані стосовно кожного аспекту діяльності суб'єкта господарювання та його середовища, які зазначені в параграфі 11, та кожного компонента внутрішнього контролю із зазначених у параграфах 14–24; джерела інформації, з яких було отримано розуміння, та виконані процедури оцінки ризиків;
  - в) ідентифіковані й оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень згідно з параграфом 25; та
  - г) ідентифіковані ризики і пов'язані заходи контролю, про які аудитор отримав розуміння в результаті виконання вимог параграфів 27–30 (див. параграфи Д144–Д147).

\* \* \*

<sup>2</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграфи 8–11 та Д6.



## Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

### Процедури оцінки ризиків та пов'язані дії (див. параграф 5)

- Д1. Отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль (далі у тексті – розуміння суб'єкта господарювання), є постійним і динамічним процесом збору, оновлення й аналізу інформації протягом усього аудиту. Таке розуміння формує систему критеріїв, в межах якої аудитор планує аудит та здійснює професійні судження в ході всього аудиту, наприклад, при:
- оцінці ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності;
  - визначенні суттєвості відповідно до МСА 320<sup>3</sup>;
  - розгляді прийнятності вибору та застосування облікових політик і достатності розкриття інформації у фінансовій звітності;
  - ідентифікації сфер, які можуть вимагати спеціального розгляду аудитором, наприклад операції з пов'язаними сторонами, прийнятність використання управлінським персоналом припущення щодо безперервності або аналіз ділової мети операцій;
  - формулювання очікувань для використання при виконанні аналітичних процедур;
  - виконанні дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, включаючи розробку та виконання подальших аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів; та
  - оцінці достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів, таких як прийнятність припущень, усних і письмових запевнень управлінського персоналу.
- Д2. Інформація, отримана внаслідок виконання процедур оцінки ризиків і пов'язаних заходів, може використовуватись аудитором як аудиторські докази для підтвердження оцінок ризиків суттєвого викривлення. Крім того, аудитор може отримати аудиторські докази щодо класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації та відповідних тверджень, а також щодо операційної ефективності заходів контролю, навіть якщо такі процедури не планувались окремо як процедури по суті або тести заходів контролю. Аудитор може також вирішити виконати процедури по суті або тести заходів контролю одночасно з процедурами оцінки ризиків, оскільки це буде ефективним.

<sup>3</sup> МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту».

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- Д3. Аудитор використовує професійне судження для визначення обсягу необхідного розуміння. Основну увагу при розгляді аудитор приділяє визначенню того, чи є отримане розуміння достатнім для досягнення мети, зазначеної у цьому МСА. Глибина загального розуміння, необхідного аудитору, є меншою, ніж та, якою володіє управлінський персонал при здійсненні управління суб'єктом господарювання.
- Д4. Ризики, які необхідно оцінити, включають як ті, що спричинені помилкою, так і ті, які спричинені шахрайством та на які поширюється цей МСА. Однак значущість шахрайства є такою, що подальші вимоги та рекомендації включені в МСА 240 стосовно процедур оцінки ризиків і пов'язаних заходів для отримання інформації, яка використовується для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства<sup>4</sup>.
- Д5. Хоча від аудитора вимагається виконати всі процедури оцінки ризиків, зазначені в параграфі 6, у ході отримання необхідного розуміння суб'єкта господарювання (див. параграфи 11–24), від аудитора не вимагається виконувати усі ці процедури стосовно кожного аспекту такого розуміння. Можуть виконуватись інші процедури, а інформація, отримана під час їх виконання, може бути корисною при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення. Приклади таких процедур охоплюють:
- огляд інформації, отриманої із зовнішніх джерел, таких як комерційні та економічні журнали, звіти аналітиків, банків або рейтингових агенцій, або з нормативних чи фінансових видань;
  - надсилання запитів зовнішньому юридичному консультанту або експертам з оцінки, послугами яких користувався суб'єкт господарювання.

*Подання запитів до управлінського персоналу та інших осіб суб'єкта господарювання (див. параграф 6а)*

- Д6. Значна частина інформації, отриманої аудитором у ході подання запитів, надається управлінським персоналом та особами, відповідальними за фінансову звітність. Аудитор може також отримувати інформацію через подання запитів у підрозділ внутрішнього аудиту, якщо він є у суб'єкта господарювання, інших осіб суб'єкта господарювання.
- Д7. Аудитор може також отримувати інформацію або інші точки зору при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення через подання запитів до інших осіб суб'єкта господарювання та інших працівників з різними рівнями повноважень. Наприклад:
- запити до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть допомогти аудитору отримати розуміння середовища, в якому

<sup>4</sup> МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», параграфи 12–24.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

складається фінансова звітність. МСА 260<sup>5</sup> вказує на важливість двостороннього обміну інформацією для отримання аудитором відповідної інформації від тих, кого наділено найвищими повноваженнями;

- запити до працівників, які займаються ініціюванням, обробкою або реєстрацією складних чи незвичайних операцій, можуть допомогти аудитору оцінити прийнятність вибору і застосування певної облікової політики;
- запити до внутрішнього юридичного консультанта суб'єкта господарювання можуть надати інформацію з таких питань, як судові справи, дотримання законів і нормативних актів, знання про шахрайство або підозрюване шахрайство, що може вплинути на суб'єкт господарювання, гарантії, післяпродажні зобов'язання, домовленості (наприклад, про створення спільних підприємств) із діловими партнерами та значення контрактних умов;
- запити до персоналу відділу маркетингу або відділу реалізації можуть надати інформацію про зміни у маркетингових стратегіях суб'єкта господарювання, його тенденції реалізації або контрактні домовленості з його клієнтами;
- запити до відділу управління ризиками (або осіб, які займаються цим) можуть надати інформацію щодо операційних та регуляторних ризиків, які можуть вплинути на підготовку фінансової звітності;
- запити до персоналу інформаційних систем можуть надати інформацію щодо змін у системі, перебоїв в роботі систем або заходах контролю та інших ризиках, пов'язаних з інформаційними системами.

Д8. Оскільки отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища є безперервним та динамічним процесом, аудитор може звертатись із запитом протягом усього виконання завдання.

Запити до підрозділу внутрішнього аудиту

Д9. Якщо у суб'єкта господарювання є підрозділ внутрішнього аудиту, запити до відповідних осіб цього підрозділу можуть надати аудитору інформацію, що виявиться корисною для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, а також для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансового звіту та твердження. Під час виконання своєї роботи підрозділ внутрішнього аудиту швидше за все отримує розуміння роботи суб'єкта господарювання та ділових ризиків і може робити висновки щодо ідентифікованих слабкостей

<sup>5</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф 46.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

внутрішнього контролю або ризиків, а це може виявитись дуже доречним для розуміння аудитором суб'єкта господарювання, оцінки ним ризиків або інших аспектів аудиту. Саме виходячи з цього аудитор робить такі запити незалежно від того, чи планує він використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту для модифікації характеру або часу, або зменшення обсягу аудиторських процедур, які будуть виконуватись<sup>6</sup>. Особливо доречними можуть бути запити щодо питань, які підрозділ внутрішнього аудиту виносив на розгляд тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та результатів власного процесу оцінки ризиків підрозділом внутрішнього аудиту.

- Д10. Якщо з відповідей на запити аудитора стає відомо про наявність інформації, яка може бути доречною для підготовки фінансової звітності суб'єкта господарювання для аудиту, аудитор може дійти висновку про необхідність ознайомлення з відповідними звітами підрозділу внутрішнього аудиту. Прикладами звітів підрозділу внутрішнього аудиту, які можуть виявитись доречними, будуть документи цього підрозділу із стратегії та планування і звіти з результатами обстежень, виконаних підрозділом внутрішнього аудиту, які готувалися для управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями.
- Д11. Крім того, відповідно до МСА 240<sup>7</sup>, якщо підрозділ внутрішнього аудиту надає аудитору інформацію стосовно дійсного, підозрюваного або уявного шахрайства, аудитор враховує це під час оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.
- Д12. Відповідальними особами в підрозділі внутрішнього аудиту, кому надсилаються запити, будуть ті, хто, на думку аудитора, мають відповідні знання, досвід та повноваження, наприклад начальник підрозділу внутрішнього аудиту або залежно від обставин інші особи в підрозділі. Аудитор може вважати за потрібне організувати періодичні зустрічі з такими особами.

Особливі міркування стосовно суб'єктів господарювання державного сектору (див. параграф 6а)

- Д13. Аудитори суб'єктів господарювання державного сектору часто мають додаткові обов'язки стосовно внутрішнього контролю та дотримання вимог застосовних законодавчих і нормативних актів. Запити до відповідних осіб підрозділу внутрішнього аудиту можуть допомогти аудиторам в ідентифікації ризиків суттєвого недотримання вимог застосовних законодавчих і нормативних актів та ризику недоліків у внутрішньому контролі над підготовкою фінансових звітів.

<sup>6</sup> Відповідні вимоги наведено в МСА 610 (переглянутому).

<sup>7</sup> МСА 240, параграф 19.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

### *Аналітичні процедури (див. параграф 6 б)*

- Д14. Аналітичні процедури, виконані як процедури оцінки ризиків, можуть ідентифікувати ті аспекти діяльності суб'єкта господарювання, про які аудитор не знав, і можуть допомогти при оцінці ризиків суттєвого викривлення у створенні основи для розробки і впровадження дій у відповідь на такі оцінені ризики. Аналітичні процедури, виконані як процедури оцінки ризиків, можуть включати як фінансову, так і нефінансову інформацію, наприклад, зв'язок між реалізацією та площею торгової точки або обсягами проданих товарів.
- Д15. Аналітичні процедури можуть допомогти ідентифікувати існування незвичайних операцій або подій та сум, коефіцієнтів і тенденцій, які можуть потребувати аудиторської перевірки. Ідентифіковані незвичайні або неочікувані зв'язки можуть допомогти аудитору при виявленні ризиків суттєвого викривлення, особливо ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.
- Д15. Проте якщо в таких аналітичних процедурах використовуються дані, зібрані на високому рівні (що спостерігається в тому разі, якщо аналітичні процедури виконуються як процедури оцінки ризиків), результати таких аналітичних процедур є тільки попереднім свідченням того, чи може мати місце суттєве викривлення. Відповідно в таких випадках розгляд іншої інформації, яка була зібрана при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення, разом із результатами таких аналітичних процедур може допомогти аудитору отримати розуміння й оцінити результати аналітичних процедур.

### *Міркування, характерні для малих підприємств*

- Д17. Деякі малі підприємства можуть не мати проміжної або місячної фінансової інформації, яка може використовуватися для аналітичних процедур. За таких обставин, незважаючи на те що аудитор може бути здатний виконати обмежені аналітичні процедури для цілей планування аудиту або отримання певної інформації через подання запитів, аудитору може бути необхідно спланувати виконання аналітичних процедур для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, якщо доступним є попередній проект фінансової звітності суб'єкта господарювання.

### *Спостереження та перевірка (див. параграф 6в)*

- Д18. Спостереження та перевірка можуть супроводжувати подання запитів до управлінського персоналу й інших осіб і можуть також надати інформацію про суб'єкт господарювання та його середовище. Приклади таких аудиторських процедур включають спостереження або перевірку:
- операцій суб'єкта господарювання;
  - документів (наприклад, бізнес-планів і стратегій), записів та інструкцій з внутрішнього контролю;

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- звітів, складених управлінським персоналом (наприклад, квартальних звітів управлінського персоналу та проміжної фінансової звітності), і тими, кого наділено найвищими повноваженнями (наприклад, протоколів засідань ради директорів);
- адміністративних та виробничих приміщень суб'єкта господарювання.

*Інформація, отримана у попередніх періодах* (див. параграф 9)

Д19. Попередній досвід роботи аудитора із суб'єктом господарювання та аудиторські процедури, виконані під час попередніх аудитів, можуть надати аудитору інформацію про:

- попередні викривлення та чи були вони своєчасно виправлені;
- характер діяльності суб'єкта господарювання та його середовища, а також його внутрішній контроль (включаючи недоліки внутрішнього контролю);
- суттєві зміни, яких зазнав суб'єкт господарювання або його діяльність із попереднього фінансового періоду, які можуть допомогти аудитору отримати достатнє розуміння суб'єкта господарювання для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення.

Д20. Аудитор повинен визначити, чи доречна інформація, отримана у попередніх періодах, якщо він має намір використати її для цілей поточного аудиту. Це потрібно тому, що зміни у середовищі контролю, наприклад, можуть вплинути на доречність інформації, отриманої в попередньому році. Для того щоб визначити, чи відбулися зміни, які можуть вплинути на доречність такої інформації, аудитор може подати запити та виконати інші відповідні аудиторські процедури, такі як наскрізні перевірки відповідних систем.

*Обговорення з членами аудиторської групи із завдання* (див. параграф 10)

Д21. Обговорення з членами аудиторської групи із завдання чутливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення:

- дає можливість більш досвідченим членам аудиторської групи із завдання, включаючи партнера із завдання, поділитися своїми думками, які ґрунтуються на їх знанні суб'єкта господарювання;
- дає змогу членам аудиторської групи із завдання обмінюватись інформацією про бізнес-ризик, яких зазнає суб'єкт господарювання, та про те, як і на якому етапі фінансова звітність може бути чутливою до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилок;
- допомагає членам аудиторської групи із завдання отримати краще розуміння можливості суттєвого викривлення фінансової звітності в

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

окремих сферах, закріплених за ними, та отримати розуміння, як результати виконуваних ними аудиторських процедур можуть вплинути на інші аспекти аудиту, включаючи рішення щодо характеру, строків та обсягу подальших аудиторських процедур;

- створює основу для повідомлення та обміну новою інформацією, отриманою у ході всього аудиту, що може вплинути на оцінку ризиків суттєвого викривлення або на аудиторські процедури, які виконуються з метою розгляду таких ризиків між членами аудиторської групи із завдання.

У МСА 240 викладено подальші вимоги та рекомендації стосовно обговорення серед членів аудиторської групи із завдання питання ризиків шахрайства<sup>8</sup>.

- Д22. Не завжди необхідним або доцільним для обговорення є залучення всіх членів до одного обговорення (як, наприклад, у разі аудиту, що проводиться у багатьох місцях одночасно). Не обов'язково також інформувати усіх членів аудиторської групи із завдання про всі рішення, досягнуті при обговоренні. Партнер із завдання може обговорити питання з провідними членами аудиторської групи із завдання, включаючи, якщо вважається прийнятним, осіб зі спеціальними навичками або знанням та осіб, відповідальних за аудит компонентів, і делегувати проведення обговорень з іншими особами з урахуванням рівня поінформованості членів аудиторської групи із завдання, який вважається необхідним у її межах. Корисним може бути план повідомлення інформації, узгоджений із партнером із завдання.

Аспекти, характерні для малих підприємств

- Д23. Багато малих аудитів повністю проводяться партнером із завдання (який може бути єдиним фахівцем-практиком). У таких ситуаціях саме партнер із завдання, який особисто здійснював планування аудиту, відповідатиме за розгляд чутливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок.

**Необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль**

**Суб'єкт господарювання та його середовище**

*Галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники (див. параграф 11а)*

Галузеві чинники

- Д24. Доречні галузеві чинники включають галузеві умови, такі як конкурентне середовище, відносини між постачальником та клієнтом, а також технологічні розробки. Приклади питань, які аудитор може враховувати, охоплюють:

<sup>8</sup> МСА 240, параграф 15.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- ринок і конкуренцію, включаючи попит, місткість ринку та цінову конкуренцію;
- циклічну або сезонну діяльність;
- виробничу технологію, пов'язану із продукцією суб'єкта господарювання;
- постачання та вартість електроенергії.

Д25. Галузь, у якій провадить діяльність суб'єкт господарювання, може обумовлювати виникнення певних ризиків суттєвого викривлення, які виникають з характеру діяльності або рівня регулювання. Наприклад, довгострокові контракти можуть передбачати значні орієнтовні суми доходів і витрат, які призводять до виникнення ризиків суттєвого викривлення. У таких випадках важливо, щоб до складу аудиторської групи із завдання входили особи, які мають достатні відповідні знання та досвід<sup>9</sup>.

### Регуляторні чинники

Д26. Відповідні регуляторні чинники включають регуляторне середовище. Регуляторне середовище охоплює серед іншого застосовну концептуальну основу фінансової звітності та правове і політичне середовище. Приклади чинників, які може проаналізувати аудитор, такі:

- облікові принципи та галузеві практики;
- нормативна база для регульованої галузі;
- законодавчі та нормативні положення, які суттєво впливають на діяльність суб'єкта господарювання, включаючи прямий нагляд;
- оподаткування (корпоративне та інше);
- урядова політика, що на даний момент впливає на ведення діяльності суб'єкта господарювання, а саме монетарна, включаючи валютний контроль, фіскальна, фінансове стимулювання (наприклад, програми урядової допомоги) і тарифна політика або політика торгових обмежень;
- екологічні вимоги, які впливають на галузь або діяльність суб'єкта господарювання.

Д27. У МСА 250 наведено деякі конкретні вимоги, які стосуються законодавчої та нормативної бази, що застосовується до суб'єкта господарювання і галузі або сектору, в яких суб'єкт господарювання провадить діяльність<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», параграф 14.

<sup>10</sup> МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності», параграф 12.



## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

Аспекти, характерні для суб'єктів господарювання державного сектору

Д28. При аудитах суб'єктів господарювання державного сектору закони, нормативні акти або інші керівні документи можуть впливати на діяльність суб'єкта господарювання. Такі елементи важливо враховувати при отриманні розуміння суб'єкта господарювання і його середовища.

Інші зовнішні чинники

Д29. Прикладами інших зовнішніх чинників, які впливають на суб'єкт господарювання та які аудитор може враховувати, є загальні економічні умови, відсоткові ставки та наявність фінансування, а також інфляція або ревальвація грошової одиниці.

*Характер суб'єкта господарювання* (див. параграф 11 б)

Д30. Розуміння характеру суб'єкта господарювання дає змогу аудитору отримати розуміння такого:

- Чи має суб'єкт господарювання складну структуру, наприклад дочірні підприємства або інші компоненти у багатьох місцях. Складна структура часто створює проблеми, які, в свою чергу, можуть спричинити виникнення ризиків суттєвого викривлення. Ці питання можуть включати таке: чи належно враховуються гудвіл, спільні підприємства, інвестиції або суб'єкти господарювання спеціального призначення.
- Форма власності та відносини між власниками та іншими фізичними особами або суб'єктами господарювання. Розуміння цих чинників допомагає при визначенні того, чи були ідентифіковані та належно відображені у звітності операції з пов'язаними сторонами. МСА 550<sup>11</sup> встановлює вимоги і надає рекомендації щодо розгляду аудитором питань, які стосуються пов'язаних сторін.

Д31. Приклади питань, які аудитор може розглянути при отриманні розуміння суб'єкта господарювання, включають:

- Бізнес-операції, такі як:
  - характер джерел прибутку, продуктів або послуг і ринків, включаючи участь в електронній торгівлі, тобто Інтернет-продажах та маркетинговій діяльності;
  - ведення діяльності (наприклад, етапи та методи виробництва або діяльність, що наражається на природоохоронні ризики);
  - об'єднання, спільні підприємства та залучення сторонніх виконавців;

<sup>11</sup> МСА 550 «Пов'язані сторони».

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- географічне поширення і галузева сегментація;
- місцезнаходження виробничих приміщень, складів і адміністративних приміщень та місцезнаходження і кількість товарно-матеріальних запасів;
- основні клієнти та важливі постачальники товарів і послуг, трудові домовленості (включаючи існування угод із профспілками, пенсії й інші винагороди після завершення трудової діяльності, опціони на акції або заохочувальні премії та урядове регулювання трудової діяльності);
- діяльність і витрати на дослідження та розробки;
- операції з пов'язаними сторонами.
- Інвестиції та інвестиційна діяльність, а саме:
  - заплановані або нещодавно здійснені придбання чи відчуження;
  - інвестиції та розпорядження цінними паперами і позиками;
  - діяльність з капітального інвестування;
  - інвестиції у неконсолідовані суб'єкти господарювання, включаючи партнерства, спільні підприємства та суб'єкти господарювання спеціального призначення.
- Фінансування і фінансова діяльність, а саме:
  - основні дочірні й асоційовані підприємства, включаючи консолідовані та неконсолідовані структури;
  - структура боргу та пов'язані умови, включаючи позабалансове фінансування і лізинг;
  - бенефіціарні власники (місцеві, зарубіжні, ділова репутація і досвід) та пов'язані сторони;
  - використання похідних фінансових інструментів.
- Фінансова звітність, а саме:
  - облікові принципи і галузеві практики, включаючи важливі галузеві категорії (наприклад, позики та інвестиції для банків або дослідження й розробки для фармацевтичних підприємств);
  - практика визнання доходів;
  - облік справедливих цін;

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- валютні активи, зобов'язання й операції;
- облік незвичайних або складних операцій, включаючи операції в неоднозначних або зростаючих сферах (наприклад, облік компенсацій на основі акцій).

Д32. Значні зміни в рамках суб'єкта господарювання порівняно з попередніми періодами можуть спричинити або змінити ризики суттєвого викривлення.

Характер суб'єктів господарювання спеціального призначення

Д33. Суб'єкт господарювання спеціального призначення (іноді іменованій цільовою компанією) є суб'єктом господарювання, який зазвичай створюється для вузького та чітко визначеного призначення, наприклад для здійснення оренди або сек'юритизації фінансових активів або для ведення діяльності з досліджень та розробок. Такий суб'єкт може мати форму корпорації, трасту, партнерства або некорпоративного підприємства. Суб'єкт господарювання, за дорученням якого було створене підприємство спеціального призначення, часто може передавати активи останньому (наприклад, частину операції списання з балансу фінансових активів), отримувати право використовувати активи останнього або надавати останньому послуги, тоді як інші сторони можуть надавати фінансування останньому. Як зазначено в МСА 550, за деяких обставин підприємство спеціального призначення може бути пов'язаною стороною суб'єкта господарювання<sup>12</sup>.

Д34. Концептуальні основи фінансової звітності часто визначають докладні умови стосовно контролю або обставини, за яких суб'єкт господарювання спеціального призначення повинен розглядатися для консолідації. Глумачення вимог таких концептуальних основ часто потребує вичерпного знання відповідних угод із суб'єктом господарювання спеціального призначення.

*Вибір і застосування облікової політики суб'єктом господарювання*  
(див. параграф 11в)

Д35. Розуміння вибору та застосування суб'єктом господарювання облікової політики може охоплювати такі питання:

- методи, які використовує суб'єкт господарювання для обліку важливих і незвичайних операцій;
- вплив важливої облікової політики у спірних або нових сферах, стосовно яких немає офіційних правил чи згоди;
- зміни в обліковій політиці суб'єкта господарювання;

<sup>12</sup> МСА 550, параграф Д7.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- стандарти фінансової звітності, закони та нормативні акти, які є новими для суб'єкта господарювання, і коли та як суб'єкт господарювання прийматиме такі вимоги.

*Цілі і стратегії та пов'язані бізнес-ризик* (див. параграф 11г)

Д36. Суб'єкт господарювання провадить свою діяльність у контексті галузевих, регуляторних та інших внутрішніх і зовнішніх чинників. Для здійснення дій у відповідь на такі чинники управлінський персонал суб'єкта господарювання або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визначають цілі, які є загальними планами суб'єкта господарювання. Стратегіями слугують підходи, за допомогою яких управлінський персонал має намір досягти своїх цілей. Цілі та стратегії суб'єкта господарювання можуть змінюватись у часі.

Д37. Бізнес-ризик є ширшим, ніж ризик суттєвого викривлення фінансової звітності, хоча й включає останній. Бізнес-ризик може виникнути внаслідок зміни або складності. Невизнання необхідності у змінах також може призвести до виникнення бізнес-ризик. Бізнес-ризик може виникати, наприклад, внаслідок:

- розробки нової продукції або послуг, що можуть зазнати невдачі;
- ринку, який навіть у разі успішного розвитку є недостатнім для підтримки продукту чи послуги; або
- дефектів продукції або послуги, які можуть призвести до відповідальності та ризику погіршення репутації.

Д38. Розуміння бізнес-ризиків, на які наражається суб'єкт господарювання, збільшує ймовірність ідентифікації ризиків суттєвого викривлення, оскільки більшість бізнес-ризиків зрештою матимуть фінансові наслідки і, отже, вплив на фінансову звітність. Однак аудитор не несе відповідальності за ідентифікацію або оцінку всіх бізнес-ризиків, оскільки не всі бізнес-ризикі призводять до виникнення ризиків суттєвого викривлення.

Д39. Приклади питань, які аудитор може розглянути при отриманні розуміння цілей, стратегій та пов'язаних бізнес-ризиків суб'єкта господарювання, що можуть призвести до виникнення ризику суттєвого викривлення фінансової звітності, включають:

- галузеві зміни (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у відсутності у суб'єкта господарювання персоналу або досвіду для реагування на зміни в галузі);
- нові продукти та послуги (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у підвищенні відповідальності за продукцію);

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- розширення діяльності (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у тому, що попит не був точно оцінений);
- нові вимоги до обліку (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у неповному або неналежному їх впровадженні чи збільшенні витрат);
- регуляторні вимоги (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у тому, що існують підвищені юридичні ризики);
- поточні та перспективні вимоги щодо фінансування (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у втраті фінансування внаслідок недотримання вимог суб'єктом господарювання);
- застосування ІТ (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у несумісності систем і процесів);
- вплив впровадження стратегії, зокрема будь-який вплив, що призведе до нових вимог до обліку (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у неповному або неналежному впровадженні).

Д40. Бізнес-ризик може мати безпосередні наслідки для ризику суттєвого викривлення щодо класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації на рівні тверджень або на рівні фінансової звітності. Наприклад, бізнес-ризик, пов'язаний зі зменшенням клієнтської бази, може збільшити ризик суттєвого викривлення, пов'язаний з оцінкою дебіторської заборгованості. Проте цей ризик, особливо у поєднанні зі скороченням економіки, може також мати довгострокові наслідки, які аудитор враховує при оцінці прийнятності припущення щодо безперервності. Питання про те, чи призведе бізнес-ризик до виникнення ризику суттєвого викривлення, розглядається з урахуванням умов, у яких перебуває суб'єкт господарювання. Приклади подій та умов, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення, наведені у додатку 2.

Д41. Зазвичай управлінський персонал ідентифікує бізнес-ризик та розробляє підходи до їх розгляду. Такий процес оцінки ризиків є частиною внутрішнього контролю і розглядається в параграфі 15 та параграфах Д87–Д88.

Аспекти, характерні для суб'єктів господарювання державного сектору

Д42. При аудитах суб'єктів господарювання державного сектору цілі управлінського персоналу можуть зазнавати впливу питань щодо відповідальності державного сектору і можуть включати цілі, обумовлені в законах, нормативних актах та інших керівних документах.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

*Оцінка та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання*  
(див. параграф 11г)

Д43. Управлінський персонал та інші особи здійснюватимуть оцінку і огляд тих питань, які вони вважають важливими. Показники оцінки, внутрішні або зовнішні, створюють тиск на суб'єкт господарювання. Такий тиск, у свою чергу, може мотивувати управлінський персонал вжити заходів для поліпшення показників господарської діяльності або викривлення інформації у фінансовій звітності. Відповідно розуміння показників оцінки суб'єкта господарювання допомагає аудитору при розгляді того, чи може тиск у напрямі досягнення намічених завдань призвести до дій управлінського персоналу, які збільшують ризик суттєвого викривлення, включаючи викривлення внаслідок шахрайства. МСА 240 містить більш детальні вимоги та рекомендації стосовно ризику шахрайства.

Д44. Оцінка та огляд фінансових результатів не є тим самим, що й моніторинг заходів контролю (описаний як компонент внутрішнього контролю у параграфах Д98–Д104), хоча їхні цілі можуть збігатися:

- оцінка та огляд результатів спрямовані на визначення того, чи досягаються в ході господарської діяльності цілі, поставлені управлінським персоналом (або третіми сторонами);
- моніторинг заходів контролю конкретно стосується ефективної роботи внутрішнього контролю.

Однак у деяких випадках результати діяльності також надають інформацію, яка дає змогу управлінському персоналу ідентифікувати недоліки у внутрішньому контролі.

Д45. Приклади внутрішньогенерованої інформації, яка використовується управлінським персоналом для оцінки та огляду фінансових результатів і яку аудитор може розглянути, включають:

- основні показники діяльності (фінансові та нефінансові) і основні коефіцієнти, тенденції та операційну статистику;
- аналізи фінансових результатів за періодами;
- бюджети, прогнози, варіаційні аналізи, інформацію за сегментами та звіти про діяльність на рівні підрозділу, відділу або на інших рівнях;
- показники оцінки роботи працівників та політику стимулюючих компенсацій.

Д46. Зовнішні сторони також можуть здійснювати оцінку та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання. Наприклад, зовнішня інформація, така як звіти аналітиків і кредитно-рейтингових агенцій, може бути корисною для аудитора. Такі звіти часто можна отримати від суб'єкта господарювання, стосовно якого проводиться аудит.

Д47. Внутрішні оцінки можуть виявити неочікувані результати або тенденції, які вимагають від управлінського персоналу визначення їх причин і вжиття коригувальних заходів (включаючи в деяких випадках своєчасне виявлення та коригування викривлень). Показники оцінки також можуть вказувати аудитору на те, що ризики викривлення пов'язаної фінансової звітності дійсно існують. Наприклад, показники оцінки можуть свідчити про незвичайно швидке зростання прибутковості суб'єкта господарювання порівняно з іншими суб'єктами господарювання такої самої галузі. Така інформація, особливо у поєднанні з іншими чинниками, такими як премії за результатами роботи або стимулюючі винагороди, може свідчити про потенційний ризик упередженості управлінського персоналу при складанні фінансової звітності.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д48. На малих підприємствах часто не передбачено процесів оцінки та огляду фінансових результатів. Запити до управлінського персоналу можуть виявити той факт, що управлінський персонал покладається на певні основні показники оцінки фінансових результатів і вжиття відповідних заходів. Якщо результати таких запитів вказують на відсутність оцінки або огляду результатів, може мати місце підвищений ризик того, що викривлення не будуть виявлені й виправлені.

**Внутрішній контроль суб'єкта господарювання** (див. параграф 12)

Д49. Розуміння внутрішнього контролю допомагає аудитору при ідентифікації типів потенційних викривлень інформації та чинників, які впливають на ризики суттєвого викривлення, а також при розробці характеру, строків і обсягу подальших аудиторських процедур.

Д50. Наступний матеріал для застосування внутрішнього контролю наведено у чотирьох таких розділах:

- Загальний характер і характеристики внутрішнього контролю.
- Важливі для аудиту заходи контролю.
- Характер та обсяг розуміння важливих заходів контролю.
- Компоненти внутрішнього контролю.

*Загальний характер і характеристики внутрішнього контролю*

Призначення внутрішнього контролю

Д51. Внутрішній контроль розробляється, запроваджується та ведеться для реагування на виявлені бізнес-ризик, які перешкоджають досягненню будь-якої мети суб'єкта господарювання, яка стосується:

- достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання;
- ефективності та результативності його діяльності; і

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- дотримання суб'єктом господарювання застосовних законів і нормативних актів.

Спосіб розробки, запровадження та ведення внутрішнього контролю змінюються залежно від розміру і складності суб'єкта господарювання.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д52. Малі підприємства можуть використовувати менш структуровані заходи та простіші процеси і процедури для досягнення своїх цілей.

Обмеження внутрішнього контролю

Д53. Внутрішній контроль незалежно від його ефективності може надати суб'єкту господарювання лише обґрунтовану впевненість щодо досягнення цілей фінансової звітності суб'єкта господарювання. На ймовірність досягнення цих цілей впливають властиві обмеження внутрішнього контролю. Ці обмеження включають реальність того, що людське судження при прийнятті рішень може бути помилковим і що збої у внутрішньому контролі можуть виникати внаслідок людської помилки. Наприклад, може бути помилка у структурі контролю або в зміні такого контролю. Так само робота контролю може не бути ефективною, як і у випадку, коли інформація, яка створюється в цілях внутрішнього контролю (наприклад, оперативний звіт про відхилення), не є ефективною, оскільки особа, відповідальна за огляд інформації, не розуміє її призначення або не вживає відповідних заходів.

Д54. Крім того, заходи контролю можуть бути обійдені внаслідок змови двох чи більше осіб або неприйняттого нехтування внутрішнім контролем з боку управлінського персоналу. Наприклад, управлінський персонал може укладати додаткові угоди з клієнтами, які змінюють умови стандартних угод купівлі-продажу суб'єкта господарювання, що може призвести до неналежного визнання прибутків. Може бути також обійдений або відключений контроль результатів редагування комп'ютерної програми, призначений для ідентифікації та реєстрації операцій, що перевищують встановлені кредитні ліміти.

Д55. Водночас при розробці та запровадженні заходів контролю управлінський персонал може здійснювати судження щодо характеру та обсягу заходів контролю, які він обирає для запровадження, а також щодо характеру й обсягу ризиків, які він приймає.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д56. Малі підприємства часто мають менше працівників, що може обмежити обсяг розподілу обов'язків. Проте власник-керівник малого підприємства може бути спроможний здійснювати більш ефективний нагляд, ніж керівник більшого за розміром суб'єкта господарювання. Такий нагляд може компенсувати в цілому більш обмежені можливості для розподілу обов'язків.



## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

Д57. З іншого боку, власник-керівник може бути більш здатним обійти заходи контролю, оскільки система внутрішнього контролю підприємства менш структурована. Цей факт аудитор бере до уваги при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Розподіл внутрішнього контролю на компоненти

Д58. Розподіл внутрішнього контролю на такі п'ять компонентів для цілей цього МСА створює корисну базу для розгляду аудитором того, як різні аспекти внутрішнього контролю суб'єкта господарювання можуть впливати на аудит:

- а) середовище контролю;
- б) процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;
- в) інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, доречні для фінансової звітності, та повідомлення інформації;
- г) заходи контролю; та
- ґ) моніторинг заходів контролю.

Цей розподіл не обов'язково відображає те, як суб'єкт господарювання розробляє, запроваджує та веде внутрішній контроль, або те, як він може класифікувати будь-який окремий компонент. Аудитори можуть використовувати різну термінологію або концептуальні основи для описання різних аспектів внутрішнього контролю та їх впливу на аудит, які відрізняються від наведених у цьому МСА, за умови, що розглянуті та враховані всі компоненти, описані у цьому МСА.

Д59. Матеріали для застосування, які стосуються п'яти компонентів внутрішнього контролю та їх зв'язку з аудитом фінансової звітності, викладено далі в параграфах Д76–Д117. У додатку 1 викладено подальше пояснення цих компонентів внутрішнього контролю.

Характеристики ручних та автоматизованих елементів внутрішнього контролю, важливих для оцінки ризиків аудитором

Д60. Система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання включає ручні і часто автоматизовані елементи. Характеристики ручних або автоматизованих елементів є важливими для оцінки ризиків аудитором і подальших аудиторських процедур, які на ній ґрунтуються.

Д61. Використання ручних або автоматизованих елементів у внутрішньому контролі також впливає на спосіб ініціації, реєстрації, обробки та обліку операцій:

- Заходи контролю у ручній системі можуть включати такі процедури, як затвердження й огляди операцій, звірка та відстеження звірених статей. У протилежному разі суб'єкт господарювання може використовувати автоматизовані процедури для ініціації, реєстрації,

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

обробки та обліку операцій; при цьому записи у електронному форматі замінюють паперові документи.

- Заходи контролю в ІТ-системах складаються з комбінації автоматизованих (наприклад, засоби контролю, вбудовані в комп'ютерні програми) і ручних засобів контролю. Крім того, ручні засоби контролю можуть бути незалежними від ІТ, можуть використовувати інформацію, створену ІТ, або можуть обмежуватися моніторингом ефективного функціонування ІТ та інших автоматизованих засобів контролю і обробкою винятків. Якщо ІТ використовується для ініціації, реєстрації, обробки чи обліку операцій або інших фінансових даних для включення у фінансову звітність, системи і програми можуть містити засоби контролю, пов'язані з відповідними твердженнями щодо матеріальних рахунків, або бути критичними для ефективного функціонування ручних засобів контролю, які залежать від ІТ.

Поєднання ручних та автоматизованих елементів у внутрішньому контролі суб'єкта господарювання варіюється залежно від характеру і складності використання ІТ суб'єктами господарювання.

Д62. Загалом ІТ сприяє внутрішньому контролю суб'єкта господарювання через надання можливості суб'єкту господарювання:

- послідовно застосовувати попередньо визначені бізнес-правила та виконувати складні розрахунки при обробці великих обсягів операцій або даних;
- поліпшувати своєчасність, доступність і точність інформації;
- спростувати додатковий аналіз інформації;
- посилювати здатність моніторингу результатів діяльності суб'єкта господарювання та його політик і процедур;
- зменшувати ризик обходу заходів контролю; та
- посилювати здатність досягати ефективного розподілу обов'язків через запровадження засобів контролю безпеки у програмах, базах даних та операційних системах.

Д63. ІТ також накладає певні ризики на внутрішній контроль суб'єкта господарювання, включаючи, наприклад:

- покладання на системи або програми, які не точно обробляють дані, обробляють неточні дані або і те, й інше;
- несанкціонований доступ до даних, що може призвести до знищення даних або їх неналежної зміни, включаючи реєстрацію неавторизованих або неіснуючих операцій, або неточну реєстрацію операцій;

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- окремі ризики можуть виникати у разі доступу багатьох користувачів до спільної бази даних;
- можливість отримання ІТ персоналом прав доступу, які перевищують права, необхідні для виконання ними своїх обов'язків, що порушує розподіл обов'язків;
- несанкціоноване внесення змін у дані в базових файлах;
- несанкціоноване внесення змін до систем або програм;
- невнесення необхідних змін до систем або програм;
- неналежне ручне втручання;
- потенційна втрата даних або неможливість доступу до даних у разі потреби.

Д64. Ручні елементи у внутрішньому контролі можуть бути більш доцільними, якщо вимагається здійснювати судження або діяти на власний розсуд щодо таких обставин:

- великі, незвичайні або разові операції;
- обставини, за яких складно визначити, передбачити або спрогнозувати помилки;
- за змінних обставин, які потребують дій у відповідь, що виходять за межі існуючого автоматизованого контролю;
- у разі моніторингу ефективності автоматизованих засобів контролю.

Д65. Ручні елементи у внутрішньому контролі можуть бути менш надійними, ніж автоматизовані, оскільки їх можна простіше обійти, проігнорувати або відмінити, вони також є більш схильними до простих помилок і неточностей. Отже, послідовність застосування елемента ручного контролю не може бути передбачена. Елементи ручного контролю можуть бути менш доцільними для таких обставин:

- операції великого обсягу або постійні операції чи в ситуаціях, коли помилок, які можна передбачити або спрогнозувати, можна уникнути, виявити та виправити їх контрольними параметрами, які автоматизовані;
- заходи контролю, якщо особливі методи виконання контролю можуть бути належно сплановані й автоматизовані.

Д66. Обсяг і характер ризиків внутрішнього контролю варіюються залежно від характеру та характеристик інформаційної системи суб'єкта господарювання. Суб'єкт господарювання діє у відповідь на ризики, які виникають із використання ІТ або ручних елементів у внутрішньому

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

контролі, через встановлення ефективних засобів контролю з урахуванням характеристик своєї інформаційної системи.

*Важливі для аудиту заходи контролю*

- Д67. Існує прямий зв'язок між цілями суб'єкта господарювання та заходами контролю, які він запроваджує для забезпечення обґрунтованої впевненості їх досягнення. Цілі суб'єкта господарювання і відповідно його заходи контролю стосуються фінансової звітності, операцій та дотримання вимог; проте не всі з цих цілей та заходів контролю є важливими для оцінки ризиків аудитором.
- Д68. Чинники, важливі для судження аудитора стосовно того, чи є захід контролю окремо або в комбінації з іншими заходами важливим для аудиту, можуть включати такі проблемні питання:
- суттєвість;
  - значущість пов'язаного ризику;
  - розмір суб'єкта господарювання;
  - характер діяльності суб'єкта господарювання, включаючи його організаційну структуру та структуру власності;
  - різноманітність і складність операцій суб'єкта господарювання;
  - застосовні законодавчі та нормативні вимоги;
  - обставини і застосовний компонент внутрішнього контролю;
  - характер і складність систем, які є частиною внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, включаючи використання організацій, що надають послуги;
  - чи запобігає або виявляє та коригує певний захід контролю окремо або в комбінації з іншими заходами суттєве викривлення і якщо це так, то в який спосіб.
- Д69. Заходи контролю за повнотою та точністю інформації, яка формується суб'єктом господарювання, можуть бути важливими для аудиту, якщо аудитор має намір скористатися цією інформацією при розробці та виконанні подальших процедур. Заходи контролю, які стосуються цілей діяльності та дотримання вимог, також можуть бути важливими для аудиту, якщо вони пов'язані з даними, які аудитор оцінює або використовує при застосуванні аудиторських процедур.
- Д70. Внутрішній контроль за захистом активів від неавторизованого придбання, використання або розпорядження може включати заходи контролю, що стосуються цілей як фінансової звітності, так і діяльності. Розгляд таких заходів контролю аудитором зазвичай обмежується тими, що стосуються достовірності фінансової звітності.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

Д71. Зазвичай суб'єкт господарювання має заходи контролю, цілі яких не є важливими для аудиту, тому їх не слід розглядати. Наприклад, суб'єкт господарювання може покладатися на складну систему автоматизованих засобів контролю для забезпечення ефективної та результативної роботи (наприклад, застосовна в авіакомпаніях система автоматизованих засобів контролю за дотриманням графіків рейсів), але ці засоби контролю, звичайно, не будуть важливими для аудиту. Крім того, хоча внутрішній контроль застосовується до всього суб'єкта господарювання або до будь-якого його операційного підрозділу чи бізнес-процесу, розуміння внутрішнього контролю, пов'язаного із кожним операційним підрозділом або бізнес-процесом суб'єкта господарювання, може не бути важливим для аудиту.

Аспекти, характерні для суб'єктів господарювання державного сектору

Д72. Аудитори державного сектору часто несуть додаткову відповідальність щодо внутрішнього контролю, наприклад вони зобов'язані звітувати про відповідність встановленому кодексу практики. Аудитори державного сектору можуть також нести відповідальність за звітування про дотримання вимог законів, нормативних актів та інших керівних документів. У результаті їх огляд внутрішнього контролю може бути ширшим і більш детальним.

*Характер та обсяг розуміння відповідних заходів контролю (див. параграф 13)*

Д73. Оцінка структури заходу контролю включає розгляд того, чи здатний захід контролю окремо або у поєднанні з іншими заходами контролю ефективно запобігти або виявити та виправити суттєві викривлення. Запровадження заходу контролю означає, що контроль існує і що суб'єкт господарювання його використовує. Оцінка запровадження неефективного заходу контролю навряд чи має рацію, тому насамперед розглядається структура заходу контролю. Неналежно розроблений захід контролю може відображати суттєвий недолік у внутрішньому контролі.

Д74. Процедури оцінки ризику для отримання аудиторських доказів щодо структури і запровадження відповідних засобів контролю можуть включати:

- подання запитів до персоналу суб'єкта господарювання;
- спостереження за застосуванням певних заходів контролю;
- перевірку документів і звітів;
- відстеження операцій через інформаційну систему, що стосується фінансової звітності.

Проте лише подання запитів є недостатнім для таких цілей.

Д75. Отримання розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання є недостатнім для тестування їх операційної ефективності, якщо тільки

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

систематична робота таких заходів контролю забезпечується автоматикою. Наприклад, отримання аудиторських доказів про запровадження ручного заходу контролю в будь-який час не надає аудиторських доказів щодо операційної ефективності заходу контролю у будь-який інший час протягом періоду аудиту. Однак у зв'язку із властивою послідовністю обробки ІТ (див. параграф Д55) виконання аудиторських процедур для того, щоб визначити, чи запроваджений автоматизований захід контролю може слугувати тестом операційної ефективності такого заходу контролю залежно від оцінки аудитора та тестування заходів контролю, таких як контроль за змінами програм. Тестування операційної ефективності заходів контролю більш детально описано в МСА 330<sup>13</sup>.

*Компоненти внутрішнього контролю – середовище контролю*  
(див. параграф 14)

Д76. Середовище контролю включає функції тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу, відношення, інформованість і дії тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу стосовно внутрішнього контролю суб'єкта господарювання і його важливості для суб'єкта господарювання. Середовище контролю задає тон організації, впливаючи на усвідомлення контролю її працівниками.

Д77. Елементи середовища контролю, які можуть бути доречними при отриманні розуміння середовища контролю, включають:

- а) *Повідомлення інформації та забезпечення дотримання професійної чесності й етичних цінностей* – це основні елементи, які впливають на ефективність розробки, адміністрування та моніторингу заходів контролю.
- б) *Прихильність до компетентності* – питання, такі як урахування управлінським персоналом рівня компетентності для певних посад та необхідних навичок і знань.
- в) *Участь тих, кого наділено найвищими повноваженнями* – ознаки тих, кого наділено найвищими повноваженнями, такі як:
  - незалежність від управлінського персоналу;
  - досвід і статус;
  - ступінь участі та отримуваної інформації, а також ретельний розгляд діяльності;
  - прийнятність дій, включаючи міру, якою порушуються та відпрацьовуються з управлінським персоналом складні питання, а також взаємодія з внутрішніми та зовнішніми аудиторами.

<sup>13</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- г) *Філософія та стиль роботи управлінського персоналу* – характеристики управлінського персоналу, такі як:
  - підхід до прийняття та управління бізнес-ризиками;
  - відношення та дії стосовно фінансової звітності;
  - відношення до обробки й обліку інформації та персоналу бухгалтерії.
- г) *Організаційна структура* – база, в рамках якої плануються, виконуються, контролюються та перевіряються дії суб'єкта господарювання щодо досягнення своїх цілей.
- д) *Надання повноважень і відповідальності* – питання, такі як: у який спосіб надаються повноваження та відповідальність за операційну діяльність і як встановлюються ієрархічні відносини щодо звітування та надання дозволів.
- е) *Кадрова політика і практика* – політика і практика, що стосуються, наприклад, найму, профорієнтації, професійної підготовки, оцінки, консультування, просування по службі, компенсації та виправних дій.

Аудиторські докази щодо елементів середовища контролю

- Д78. Відповідні аудиторські докази можуть бути отримані методом комбінації запитів та інших процедур оцінки ризиків, таких як доповнення запитів спостереженням або перевіркою документів. Наприклад, через подання запитів до управлінського персоналу і працівників аудитор може отримати розуміння того, як управлінський персонал доводить до відома працівників свої погляди на бізнес-практики та етичну поведінку. Після цього аудитор може встановити, чи були запроваджені відповідні заходи контролю через розгляд, наприклад, чи має управлінський персонал письмовий кодекс поведінки та чи діє він відповідно до нього.
- Д79. Аудитор може також розглянути, як управлінський персонал діяв у відповідь на результати та рекомендації підрозділу внутрішнього аудиту стосовно ідентифікованих недоліків внутрішнього контролю, доречного для аудиту, включно з тим, коли й як виконувались ці дії, та чи оцінював їх наслідки підрозділ внутрішнього аудиту.

Вплив середовища контролю на оцінку ризиків суттєвого викривлення

- Д80. Деякі елементи середовища контролю суб'єкта господарювання мають всеохоплюючий вплив на оцінку ризиків суттєвого викривлення. Наприклад, на усвідомлення контролю суб'єктом господарювання значно впливають ті, кого наділено найвищими повноваженнями, оскільки однією з їх функцій є врівноваження тиску на управлінський персонал стосовно фінансової звітності, який може виникати з ринкових потреб або схем винагороди. На ефективність структури середовища

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

контролю стосовно участі тих, кого наділено найвищими повноваженнями, впливають такі чинники:

- незалежність від управлінського персоналу та можливість оцінювати його дії;
- чи розуміють вони бізнес-операції суб'єкта господарювання;
- міра, якою вони оцінюють, чи складено фінансову звітність відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Д81. Активна та незалежна рада директорів може впливати на філософію і стиль роботи вищого управлінського персоналу. Проте інші елементи можуть бути більш обмежені за своїм впливом. Наприклад, хоча кадрова політика і практика, спрямована на наймання компетентного фінансового, бухгалтерського та ІТ персоналу може допомагати зменшувати ризик помилок при обробці фінансової інформації, вона може не зменшувати сильну схильність вищого управлінського персоналу до завищення доходів.

Д82. Існування задовільного середовища контролю може бути позитивним чинником при оцінці аудитором ризиків суттєвого викривлення. Однак хоча воно й може допомогти зменшити ризик шахрайства, задовільне середовище контролю не є абсолютним стримувальним чинником для шахрайства. І навпаки, недоліки у середовищі контролю можуть знизити ефективність заходів контролю, зокрема тих, що стосуються шахрайства. Наприклад, неспроможність управлінського персоналу виділити достатні ресурси для реагування на ризики ІТ безпеки може негативно вплинути на внутрішній контроль, даючи змогу вносити неналежні зміни до комп'ютерних програм чи даних або обробляти неавторизовані операції. Як пояснюється в МСА 330, середовище контролю також впливає на характер, строки та обсяг подальших аудиторських процедур<sup>14</sup>.

Д83. Саме по собі середовище контролю не запобігає суттєвому викривленню, не виявляє і не виправляє його. Однак воно може впливати на оцінку аудитором ефективності інших заходів контролю (наприклад, моніторинг заходів контролю та виконання окремих заходів контролю) і, отже, на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д84. Середовище контролю малих підприємств і великих суб'єктів господарювання, ймовірно, відрізняється. Наприклад, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, на малих підприємствах можуть не включати незалежного або зовнішнього члена, і роль управління може виконувати безпосередньо власник-керівник, якщо немає інших власників. Характер середовища контролю може також впливати на

<sup>14</sup> МСА 330, параграфи Д2–Д3.



## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

значущість інших заходів контролю або на їх відсутність. Наприклад, активна участь власника-керівника може знизити окремі ризики, які виникають з неналежного розподілу обов'язків на малому підприємстві; однак вона може збільшити інші ризики, наприклад ризик обходу заходів контролю.

Д85. Крім того, аудиторські докази щодо елементів середовища контролю на малих підприємствах можуть бути відсутніми у документарній формі, особливо якщо повідомлення інформації між управлінським та іншим персоналом може бути неофіційним, але ефективним. Наприклад, малі підприємства можуть не мати письмового кодексу поведінки, проте, натомість, розвинути культуру, яка наголошує на важливості професійної чесності та етичної поведінки через усне інформування і на власному прикладі управлінського персоналу.

Д86. Відповідно відношення, інформованість та дії управлінського персоналу або власника-керівника мають надзвичайно важливе значення для розуміння аудитором середовища контролю малого підприємства.

*Компоненти внутрішнього контролю – процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання (див. параграф 15)*

Д87. Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання створює основу для визначення управлінським персоналом ризиків, якими слід управляти. Якщо цей процес відповідає обставинам, включаючи характер, розміри та складність суб'єкта господарювання, то він допомагає аудитору при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення. Питання, чи є процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання прийнятним за певних обставин, є питанням судження аудитора.

*Аспекти, характерні для малих підприємств (див. параграф 17)*

Д88. Малоймовірно, що мале підприємство має формальний процес оцінки ризиків. У таких випадках існує ймовірність того, що управлінський персонал буде ідентифікувати ризики через пряму участь персоналу в діяльності. Однак незалежно від обставин необхідність подання запитів щодо ідентифікованих ризиків та їх розгляду управлінським персоналом зберігається.

*Компоненти внутрішнього контролю – інформаційна система, включаючи відповідні бізнес-процеси, важливі для фінансової звітності, та повідомлення інформації*

Інформаційна система, включаючи відповідні бізнес-процеси, важливі для фінансової звітності (див. параграф 18)

Д89. Інформаційна система, що відповідає цілям фінансової звітності, яка включає систему обліку, складається з процедур і записів, розроблених та встановлених для того, щоб:

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- ініціювати, реєструвати, обробляти та вести облік операцій суб'єкта господарювання (подій і умов), а також пов'язаних активів, зобов'язань і ресурсів власного капіталу;
- виправляти некоректну обробку операцій, наприклад виконання автоматизованих файлів і процедур по незавершених операціях з метою своєчасного їх завершення;
- обробляти та вести облік блокування системи або обходу заходів контролю;
- переносити інформацію із систем обробки операцій до Головної книги;
- реєструвати інформацію, важливу для фінансової звітності, щодо подій та умов, крім операцій, таких як знос та амортизація активів і зміни у можливості стягнення дебіторської заборгованості; та
- забезпечувати збір, запис, обробку, узагальнення й належне внесення до фінансової звітності інформації, яку потрібно розкривати відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

### Журнальні записи

Д90. Інформаційна система суб'єкта господарювання зазвичай включає використання стандартних журнальних записів, які постійно потрібні для реєстрації операцій. Прикладами можуть слугувати журнальні записи для реєстрації продажів, купівель і виплат грошових коштів у Головній книзі або для реєстрації облікових оцінок, які періодично здійснюються управлінським персоналом, таких як зміни в оцінці безнадійної дебіторської заборгованості.

Д91. Процес фінансової звітності суб'єкта господарювання також включає використання нестандартних журнальних записів для реєстрації одноразових, незвичайних операцій або коригувань. Приклади таких записів включають консолідуючі коригування та записи для об'єднань бізнесу або вибуття чи одноразові оцінки, такі як зменшення корисності активів. У ручних системах Головної книги нестандартні журнальні записи можуть бути ідентифіковані через перевірки бухгалтерських книг, журналів та допоміжної документації. Якщо використовуються автоматизовані процедури для ведення Головної книги та складання фінансової звітності, такі записи можуть існувати лише в електронній формі, отже, їх легше ідентифікувати через використання комп'ютеризованих методів аудиту.

### Відповідні бізнес-процеси

Д92. Бізнес-процеси суб'єкта господарювання — це дії, спрямовані на:

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- розробку, придбання, виробництво, продаж і поширення продукції та послуг суб'єкта господарювання;
- забезпечення дотримання вимог законів і нормативних актів; та
- запис інформації, включаючи облікову та звітну фінансову інформацію.

Результатом бізнес-процесів є операції, які реєструються, обробляються та відображаються у звітності за допомогою інформаційної системи. Отримання розуміння бізнес-процесів суб'єкта господарювання, включаючи виникнення операцій, допомагає аудитору отримати розуміння інформаційної системи суб'єкта господарювання, яка є важливою для фінансової звітності суб'єкта господарювання за таких обставин.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д93. Інформаційні системи та відповідні бізнес-процеси малих підприємств, що стосуються фінансової звітності, ймовірно, менш складні, ніж на великих суб'єктах господарювання, однак їх роль є так само значною. Малі підприємства із активною участю управлінського персоналу можуть не потребувати детальних описань облікових процедур, складних облікових записів або письмової політики. Тому при аудиті малих підприємств можна легше отримати розуміння систем і процесів суб'єкта господарювання, але це може більше залежати від подання запиту, ніж від огляду документації. Проте необхідність отримання розуміння питання залишається важливою.

Повідомлення інформації (див. параграф 19)

Д94. Повідомлення суб'єктом господарювання інформації про роль та повноваження у сфері складання фінансової звітності та значних питань фінансового звітування включає надання розуміння індивідуальних ролей і відповідальності, пов'язаних із внутрішнім контролем за фінансовою звітністю. Це включає такі питання, як ступінь усвідомлення персоналом того, як його діяльність в інформаційній системі фінансової звітності пов'язана з роботою інших осіб та засобами звітування про винятки перед відповідним вищим рівнем управлінського персоналу в межах суб'єкта господарювання. Повідомлення інформації може набувати таких форм, як посібники з політики та посібники з фінансової звітності. Відкриті канали повідомлення інформації допомагають забезпечити інформування про винятки та вжиття заходів у відповідь на такі винятки.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д95. Повідомлення інформації на малих підприємствах може бути менш структурованим і простішим, ніж на великих суб'єктах господарювання,

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

внаслідок меншої кількості рівнів відповідальності та кращої візуальної наявності й доступності управлінського персоналу.

*Компоненти внутрішнього контролю – заходи контролю (див. параграф 20)*

Д96. Заходи контролю – це політики та процедури, які допомагають забезпечити виконання директив управлінського персоналу. Заходи контролю як у рамках ІТ, так і в ручних системах мають різні цілі та застосовуються на різних організаційних і функціональних рівнях. Приклади конкретних заходів контролю включають заходи, що стосуються:

- надання дозволів;
- оглядів результатів;
- обробки інформації;
- фізичних заходів контролю;
- розподілу обов'язків.

Д97. Заходи контролю, важливі для аудиту, включають:

- заходи, які потрібно вважати такими, тобто заходи контролю, пов'язані зі значними ризиками, та ті, що пов'язані з ризиками, щодо яких процедури перевірки по суті самі по собі не забезпечують достатніх і прийнятних аудиторських доказів, що вимагаються параграфами 29 і 30 відповідно; або
- заходи, які вважаються важливими за судженням аудитора.

Д98. На судження аудитора стосовно важливості заходу контролю для аудиту впливає ідентифікований ним ризик, який може призвести до виникнення суттєвого викривлення, а також те, чи вважає аудитор, що, певно, доцільно протестувати операційну ефективність контролю при визначенні обсягу тестування по суті.

Д99. Аудитор може приділити основну увагу ідентифікації та отриманню розуміння заходів контролю, які стосуються тих сфер, де, на його думку, ризики суттєвого викривлення, ймовірно, будуть вищими. Якщо багато заходів контролю досягають однієї й тієї самої мети, необов'язково отримувати розуміння кожного заходу контролю, пов'язаного з такою метою.

Д100. Знання аудитора про наявність або відсутність заходів контролю, які він отримує з розуміння інших компонентів внутрішнього контролю, допомагає йому при визначенні того, чи потрібно приділити додаткову увагу отриманню розуміння заходів контролю.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д101. Концепції, які покладено в основу заходів контролю малих підприємств, ймовірно, мають бути подібні до концепцій, застосованих на великих суб'єктах господарювання, проте процедура їх застосування може відрізнятися. Крім того, малі підприємства можуть визначити, що окремі типи заходів контролю не відповідають заходам контролю, які застосовує управлінський персонал. Наприклад, виключне повноваження управлінського персоналу надавати кредити клієнтам і затверджувати значні придбання може забезпечити сильний контроль за важливими залишками на рахунках та операціями, зменшуючи або усуваючи необхідність у більш детальних заходах контролю.

Д102. Заходи контролю, важливі для аудиту малого підприємства, ймовірно, пов'язані з основними операційними циклами, такими як доходи, придбання та витрати на виплату заробітної плати.

Ризики, що виникають з ІТ (див. параграф 21)

Д103. Застосування системи ІТ впливає на спосіб запровадження заходів контролю. З погляду аудитора, заходи контролю за системами ІТ є ефективними в тому разі, якщо вони забезпечують цілісність інформації та захист даних, які оброблюються такими системами, і включають ефективні загальні засоби контролю ІТ та засоби контролю прикладних програм.

Д104. Загальні засоби контролю ІТ — це політика і процедури, які пов'язані з багатьма прикладними програмами та забезпечують ефективну роботу засобів контролю прикладних програм. Вони застосовуються до середовищ великого універсального та малого комп'ютерів, а також до середовища кінцевого користувача. Загальні засоби контролю ІТ, які забезпечують цілісність інформації та захист даних, зазвичай включають засоби управління такими аспектами:

- центр обробки даних і робота мережі;
- придбання, зміну та обслуговування системного програмного забезпечення;
- зміну програми;
- безпеку доступу;
- придбання, розвиток та обслуговування прикладної системи.

Вони запроваджуються для контролю ризиків, зазначених у параграфі Д63.

Д105. Засоби контролю прикладних програм – це ручні або автоматизовані процедури, які зазвичай працюють на рівні бізнес-процесів і застосовуються для обробки операцій окремими прикладними

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

програмами. Засоби контролю прикладних програм можуть мати превентивний характер або використовуватися для ідентифікації певних аспектів і призначені для забезпечення цілісності облікових записів. Відповідно засоби контролю прикладних програм належать до процедур, які використовуються для ініціації, реєстрації, обробки та звітування про операції й інші фінансові дані. Такі засоби контролю допомагають забезпечити авторизацію, повноту і точність реєстрації та обробки операцій, які мають місце. Приклади включають контрольне редагування вхідних даних, а також перевірку числової послідовності з ручним контролем звітів про винятки чи коригуванням при введенні даних.

*Компоненти внутрішнього контролю – моніторинг заходів контролю*  
(див. параграф 22)

Д106. Моніторинг заходів контролю – це процес оцінки ефективності функціонування внутрішнього контролю у часі. Він включає своєчасну оцінку ефективності заходів контролю та виконання необхідних виправних дій. Управлінський персонал здійснює моніторинг заходів контролю через постійні дії, окремі оцінки або поєднання того та іншого. Постійні дії з моніторингу часто є частиною звичайної поточної діяльності суб'єкта господарювання і включають регулярні дії з управління та нагляду.

Д107. Дії управлінського персоналу з моніторингу можуть включати використання інформації від зовнішніх сторін, такої, що міститься у рекламаціях клієнтів та зауваженнях регуляторного органу, які можуть вказувати на проблеми або висвітлювати сфери, що потребують поліпшення.

Аспекти, характерні для малих підприємств

Д108. Моніторинг управлінським персоналом заходів контролю часто полягає в активній участі управлінського персоналу або власника-керівника у діяльності. Така участь часто ідентифікує значні відхилення від очікувань і неточностей у фінансових даних, призводячи до вживання виправних дій щодо таких заходів контролю.

Функції внутрішнього аудиту (див. параграф 23)

Д109. Якщо у суб'єкта господарювання є підрозділ внутрішнього аудиту, отримання розуміння його роботи допоможе аудитору в розумінні суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем, особливо ролі, яку відіграє цей підрозділ у моніторингу суб'єктом господарювання заходів внутрішнього контролю за підготовкою фінансової звітності. Таке розуміння разом із інформацією, яку аудитор отримав внаслідок своїх запитів відповідно до параграфа ба цього МСА, також можуть надати йому інформацію, що буде безпосередньо стосуватись ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення аудитором.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- Д110. Цілі підрозділу внутрішнього аудиту і, отже, характер його обов'язків та статусу в межах організації значно варіюються і залежать від розміру й структури суб'єкта господарювання і вимог управлінського персоналу, а також, якщо це застосовно, вимог тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Ці питання можуть регулюватися правилами або іншим документом, що регламентує роботу підрозділу внутрішнього аудиту.
- Д111. Обов'язки підрозділу внутрішнього аудиту можуть включати виконання процедур та оцінку результатів для надання впевненості управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо структури й ефективності процесів управління ризиками, внутрішнього контролю та управління. В такому випадку підрозділ внутрішнього аудиту може відігравати важливу роль в моніторингу суб'єктом господарювання заходів внутрішнього контролю за підготовкою фінансових звітів. Однак відповідальність підрозділу внутрішнього аудиту може концентруватись на оцінці економічності та ефективності діяльності суб'єкта господарювання, і в такому випадку робота підрозділу внутрішнього аудиту може не стосуватись безпосередньо підготовки фінансової звітності суб'єктом господарювання.
- Д112. Звертання аудитора із запитом до відповідних осіб підрозділу внутрішнього аудиту згідно з параграфом 6а цього МСА допоможе йому отримати розуміння характеру відповідальності цього підрозділу. Якщо аудитор визначає, що відповідальність підрозділу стосується підготовки фінансової звітності суб'єкта господарювання, він може отримати подальше розуміння діяльності, яку провадить або провадитиме підрозділ внутрішнього аудиту ознайомившись із планом аудиту підрозділу за період, якщо такий є, та обговоривши цей план з відповідними особами підрозділу.
- A113. Якщо характер відповідальності та діяльності з надання впевненості підрозділу внутрішнього аудиту стосуються підготовки фінансової звітності суб'єкта господарювання, аудитор зможе використати його роботу для модифікації характеру або часу своїх аудиторських процедур при отриманні аудиторських доказів, або зменшити їх обсяг. Використання аудитором роботи підрозділу внутрішнього аудиту може виявитись більш вірогідним, якщо з досвіду попередніх аудитів або процедур оцінки ризиків він отримав розуміння, що підрозділ внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання має адекватні та необхідні ресурси відповідно до розміру суб'єкта господарювання та характеру його діяльності, а також надає свої звіти безпосередньо тим, кого наділено найвищими повноваженнями.
- Д114. Якщо на основі свого попереднього розуміння підрозділу внутрішнього аудиту аудитор розраховує використати роботу цього підрозділу для модифікації характеру або часу аудиторських процедур, які будуть виконуватись, або зменшення їх обсягу, застосовуються вимоги МСА 610 (переглянутого).

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- Д115. Як це викладено більш детально в МСА 610 (переглянутому), діяльність підрозділу внутрішнього аудиту відрізняється від інших заходів моніторингу стосовно підготовки фінансової звітності, наприклад оглядів управлінської облікової інформації, які використовуються для запобігання або виявлення викривлень суб'єктом господарювання.
- Д116. Встановлення шляхів обміну інформацією з відповідними особами підрозділу внутрішнього аудиту на початку завдання та їх підтримка протягом виконання завдання, може полегшити ефективний обмін інформацією. Це створює середовище, в якому аудиторам можуть повідомити про важливі питання, про які стало відомо підрозділу внутрішнього аудиту, якщо вони можуть вплинути на роботу аудитора. В МСА 200 розглядається важливість планування та виконання аудитором завдання з професійним скептицизмом, включаючи очікування можливості виявлення інформації, яка поставить під сумнів достовірність документів та відповідей на запити, що планувалось використати як аудиторські докази. Відповідно до цього обмін інформацією з підрозділом внутрішнього аудиту протягом усього завдання дасть змогу внутрішнім аудиторам привернути увагу аудитора до такої інформації, після чого він зможе врахувати її під час ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення.

Джерела інформації (див. параграф 24)

Д117. Більша частина інформації, яка використовується у моніторингу, може бути генерована інформаційною системою суб'єкта господарювання. Якщо управлінський персонал припускає, що використані для моніторингу дані є точними, не маючи підстав для такого припущення, помилки, які можуть міститися в інформації, потенційно призведуть до некоректних висновків управлінського персоналу за результатами моніторингу. Відповідно розуміння:

- джерел інформації, пов'язаної з діями суб'єкта господарювання з моніторингу; та
- підстави, на основі якої управлінський персонал вважає інформацію достатньо достовірною для зазначеної мети, потрібне як частина розуміння аудитором дій суб'єкта господарювання з моніторингу, які є компонентом внутрішнього контролю.

### **Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення**

*Оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності*  
(див. параграф 25а)

Д118. Ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності належать до ризиків, які значною мірою пов'язані з фінансовою звітністю в цілому і можуть потенційно впливати на багато тверджень. Ризики такого характеру не обов'язково є ризиками, які можуть бути ідентифіковані



## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

стосовно окремих тверджень на рівні класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації. Скоріше вони відображають обставини, які можуть підвищувати ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень, наприклад через блокування управлінським персоналом внутрішнього контролю. Ризики на рівні фінансової звітності можуть бути особливо важливими для розгляду аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Д119. Ризики на рівні фінансової звітності можуть виникати, зокрема, внаслідок недоліків середовища контролю (хоча ці ризики можуть бути також пов'язані з іншими чинниками, такими як погіршення економічних умов). Наприклад, недоліки, такі як недостатня компетентність управлінського персоналу, можуть мати більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність і вимагати загальних дій у відповідь з боку аудитора.

Д120. Розуміння аудитором внутрішнього контролю може викликати сумніви щодо придатності фінансової звітності суб'єкта господарювання до аудиту. Наприклад:

- сумніви щодо професійної чесності управлінського персоналу суб'єкта господарювання бувають такими серйозними, що можуть змусити аудитора зробити висновок, що ризик викривлення управлінським персоналом інформації у фінансовій звітності такий серйозний, що аудит не може бути проведений;
- сумніви щодо стану та достовірності записів суб'єкта господарювання можуть змусити аудитора зробити висновок про малоймовірність наявності достатніх і прийнятних аудиторських доказів на підтвердження немодифікованої думки щодо фінансової звітності.

Д121. МСА 705<sup>15</sup> встановлює вимоги та містить рекомендації щодо визначення необхідності для аудитора надати умовно-позитивний висновок чи відмовитися від надання висновку або, як це може бути потрібно в окремих випадках, відмовитися від завдання з аудиту, якщо така відмова не суперечить застосовному законодавству або нормативному акту.

*Оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень*  
(див. параграф 25 б)

Д122. Ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень для класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації мають розглядатися, оскільки такий розгляд безпосередньо допомагає при визначенні характеру, строків та обсягу подальших аудиторських процедур на рівні тверджень, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. При ідентифікації та оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень аудитор може дійти висновку, що

<sup>15</sup> МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

ідентифіковані ризики значною мірою стосуються фінансової звітності в цілому і можуть потенційно впливати на багато тверджень.

### Використання тверджень

- Д123. Запевняючи, що фінансові звіти відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності, управлінський персонал прямо або опосередковано здійснює твердження щодо визнання, оцінки, подання і розкриття різних елементів фінансової звітності та матеріалів відповідного розкриття інформації.
- Д124. Твердження, які аудитор використовує для розгляду різних типів потенційних викривлень, що можуть мати місце, поділяють на три такі категорії, і вони можуть мати такі форми:
- а) Твердження щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту:
    - i) настання – операції та події, які були зареєстровані, настали та пов'язані із суб'єктом господарювання;
    - ii) повнота – всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані;
    - iii) точність – суми та інші дані, пов'язані із зареєстрованими операціями та подіями, були записані правильно;
    - iv) закриття реєстрів – операції та події були зареєстровані у відповідному обліковому періоді;
    - v) класифікація – операції та події були зареєстровані на належних рахунках.
  - б) Твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду:
    - i) існування – активи, зобов'язання та власний капітал наявні;
    - ii) права та обов'язки – суб'єкт господарювання має або контролює права на активи, а зобов'язання є обов'язком суб'єкта господарювання;
    - iii) повнота – всі активи, зобов'язання та власний капітал, які мають реєструватися, були зареєстровані;
    - iv) оцінка та розподіл – активи, зобов'язання і власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані.
  - в) Твердження щодо подання та розкриття:
    - i) настання та права і обов'язки – події, операції та інші питання, інформація щодо яких була розкрита, настали і пов'язані із суб'єктом господарювання;

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- ii) повнота – всі розкриття інформації, які мали бути включені до фінансової звітності, включені;
- iii) класифікація та зрозумілість – фінансова інформація належно подана та описана, розкриття інформації також чітко сформульоване;
- iv) точність та оцінка – фінансова й інша інформація розкрита достовірно та у відповідних сумах.

Д125. Аудитор може використовувати твердження, як описано вище, або може виражати їх у інший спосіб за умови врахування всіх описаних вище аспектів. Наприклад, аудитор може вирішити поєднати твердження щодо операцій та подій із твердженнями щодо залишків на рахунках.

Аспекти, характерні для суб'єктів господарювання державного сектору

Д126. При здійсненні тверджень щодо фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору додатково до тверджень, викладених у параграфі Д124, управлінський персонал часто може стверджувати, що операції та події виконувалися відповідно до законодавства, нормативних актів та інших керівних документів. Такі твердження можуть входити до обсягу аудиту фінансової звітності.

*Процес ідентифікації ризиків суттєвого викривлення* (див. параграф 26а)

Д127. Інформація, зібрана у процесі проведення процедур оцінки ризиків, включаючи аудиторські докази, отримані при оцінці структури заходів контролю та встановленні того, чи були вони запроваджені, використовується як аудиторські докази на підтримку оцінки ризиків. Оцінка ризиків визначає характер, строки та обсяг подальших аудиторських процедур, які мають бути виконані.

Д128. У додатку 2 наведені приклади умов і подій, які можуть свідчити про наявність ризиків суттєвого викривлення.

*Прив'язка заходів контролю до тверджень* (див. параграф 26в)

Д129. При здійсненні оцінок ризиків аудитор може ідентифікувати заходи контролю, які можуть запобігати або виявляти та виправляти суттєві викривлення в окремих твердженнях. Зазвичай корисно отримати розуміння заходів контролю та прив'язати їх до тверджень у контексті процесів і систем, у яких вони існують, оскільки індивідуальні заходи контролю часто самі по собі не врегульовують ризиків. Часто лише комбіновані заходи контролю разом з іншими компонентами внутрішнього контролю будуть достатніми для врегулювання ризиків.

Д130. І навпаки, деякі заходи контролю можуть мати особливий вплив на окремі твердження щодо окремого класу операцій або залишків на рахунках. Наприклад, заходи контролю, які суб'єкт господарювання встановлює для забезпечення обліку та реєстрації персоналом результатів щорічної

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

фізичної інвентаризації, пов'язані безпосередньо з існуванням і повнотою тверджень щодо залишків товарно-матеріальних запасів.

Д131. Заходи контролю можуть бути прямо або опосередковано пов'язані із твердженнями. Чим більш опосередкований зв'язок між ними, тим менш ефективний окремий захід контролю при запобіганні або виявленні та виправленні викривлень у такому твердженні. Наприклад, огляд менеджером з продажу важливих аспектів продажів окремих магазинів по регіону в більшості випадків лише опосередковано пов'язаний із твердженням щодо повноти стосовно прибутків від продажу. Відповідно він може бути менш ефективним для зменшення ризику для такого твердження, ніж ті заходи контролю, що мають більш безпосередній зв'язок із таким твердженням, як, наприклад, порівняння товарно-транспортних документів із розрахунковими документами.

### *Значні ризики*

Ідентифікація значних ризиків (див. параграф 28)

Д132. Значні ризики часто пов'язані зі значними незвичайними операціями або суб'єктивними чинниками. Незвичайні операції — це операції, які є незвичайними за розміром або характером, тому виникають нечасто. Суб'єктивні чинники можуть включати розробку облікових оцінок, стосовно яких існує значна невизначеність щодо вимірювання. Звичайні, нескладні операції, які підлягають систематичній обробці, менш імовірно приведуть до виникнення суттєвих ризиків.

Д133. Ризики суттєвого викривлення можуть бути більшими для значних незвичайних операцій, які виникають із таких чинників:

- більше втручання управлінського персоналу для визначення порядку обліку;
- більше ручного втручання у збір та обробку даних;
- складні розрахунки або принципи обліку;
- характер незвичайних операцій, який може ускладнити для суб'єкта господарювання запровадження ефективних заходів контролю за ризиками.

Д134. Ризики суттєвого викривлення можуть бути більшими для суттєвих суб'єктивних чинників, які потребують розробки облікових оцінок, що виникають з таких чинників:

- принципи обліку облікових оцінок або визнання прибутків можуть тлумачитися по-різному;
- необхідне судження може бути суб'єктивним чи складним або потребувати припущень щодо впливу майбутніх подій, наприклад судження щодо справедливої вартості.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

Д135. У МСА 330 описані наслідки для подальших аудиторських процедур ідентифікації ризику як значного<sup>16</sup>.

Значні ризики, пов'язані з ризиками суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

Д136. МСА 240 містить подальші вимоги та рекомендації щодо ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства<sup>17</sup>.

Розуміння заходів контролю, пов'язаних зі значними ризиками (див. параграф 29)

Д137. Хоча ризики, які пов'язані із суттєвими незвичайними або суб'єктивними чинниками, часто менш імовірно підлягають звичайним заходам контролю, управлінський персонал може вчиняти інші дії у відповідь на такі ризики. Відповідно розуміння аудитором того, чи розробив суб'єкт господарювання і чи запровадив заходи контролю для значних ризиків, що виникають із незвичайних або суб'єктивних чинників, включає розуміння того, чи здійснює управлінський персонал дії у відповідь на такі ризики, і як саме. Такі дії у відповідь можуть включати:

- заходи контролю, такі як перевірка припущень вищим керівництвом або експертами;
- задокументовані процеси оцінки;
- затвердження тими, кого наділено найвищими повноваженнями.

Д138. Наприклад, якщо мають місце одиничні події, такі як отримання повідомлення про значний судовий позов, розгляд дій суб'єкта господарювання у відповідь може включати, зокрема, такі питання: чи було направлено таке повідомлення відповідним експертам (наприклад, внутрішньому або зовнішньому юридичному консультанту), чи була зроблена оцінка потенційного впливу та як запропоновано розкрити такі обставини у фінансовій звітності.

Д139. У деяких випадках управлінський персонал може неналежно реагувати на значні ризики суттєвого викривлення, не запроваджуючи заходів контролю за такими суттєвими ризиками. Незапровадження управлінським персоналом таких заходів контролю є показником значних недоліків у внутрішньому контролі<sup>18</sup>.

*Ризики, для яких процедури по суті самі по собі не надають достатніх і прийнятних аудиторських доказів* (див. параграф 30)

Д140. Ризики суттєвого викривлення можуть бути безпосередньо пов'язані з реєстрацією звичайних класів операцій або залишків на рахунках, а також

<sup>16</sup> МСА 330, параграфи 15 та 21.

<sup>17</sup> МСА 240, параграфи 25–27.

<sup>18</sup> МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу», параграф Д7.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

підготовкою достовірної фінансової звітності. Такі ризики можуть включати ризики неточної або неповної обробки звичайних і значних класів операцій, таких як доходи, придбання, грошові надходження і грошові виплати суб'єкта господарювання.

Д141. Якщо такі звичайні бізнес-операції підлягають високоавтоматизованій обробці з невеликим обсягом ручного втручання або без нього, може бути неможливо виконувати лише процедури по суті стосовно ризику. Наприклад, аудитор може вирішити, що це той випадок, коли значна частина інформації суб'єкта господарювання ініціюється, реєструється, обробляється та повідомляється лише в електронній формі, такій як інтегрована система. В таких випадках:

- аудиторські докази можуть бути наявними лише в електронній формі, а їх достатність і прийнятність зазвичай залежать від ефективності заходів контролю за їх точністю та повнотою;
- можливість неналежної ініціації або зміни інформації, що може мати місце і не бути виявленою, може бути більшою, якщо відповідні заходи контролю працюють неефективно.

Д142. Наслідки для подальших аудиторських процедур ідентифікації таких ризиків описані в МСА 330<sup>19</sup>.

*Перегляд оцінки ризиків (див. параграф 31)*

Д143. Під час аудиту увагу аудитора може привернути інформація, яка значно відрізняється від інформації, на якій ґрунтувалась оцінка ризиків. Наприклад, оцінка ризиків може ґрунтуватися на очікуванні того, що певні заходи контролю працюють ефективно. При тестуванні таких заходів контролю аудитор може отримати аудиторські докази щодо їх неефективної роботи у відповідні періоди часу протягом аудиту. Аналогічно при виконанні процедур по суті аудитор може виявити викривлення у сумах та з більшою частотою, ніж та, що відповідає оцінці ризиків аудитором. За таких обставин оцінка ризику може неправильно відображати реальні обставини суб'єкта господарювання, а подальші заплановані аудиторські процедури можуть бути неефективними при виявленні суттєвих викривлень. Для отримання додаткових рекомендацій див. МСА 330.

**Документація** (див. параграф 32)

Д144. Спосіб документування вимог параграфа 32 визначається аудитором за допомогою здійснення професійного судження. Наприклад, при аудитах малих підприємств документація може включатися до аудиторської документації стосовно загальної стратегії та плану аудиту<sup>20</sup>. Аналогічно, наприклад, результати оцінки ризиків можуть документуватись окремо

<sup>19</sup> МСА 330, параграф 8.

<sup>20</sup> МСА 300 «Планування аудиту фінансових звітів», параграфи 7 та 9.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

або як частина документації аудитора стосовно подальших процедур<sup>21</sup>. На форму й обсяг документації впливає характер, розміри і складність суб'єкта господарювання та його внутрішній контроль, доступність інформації суб'єкта господарювання, а також методологія й технологія аудиту, що використовуються в ході аудиту.

- Д145. У суб'єктів господарювання, в яких діяльність та процеси, що стосуються фінансової звітності, не є складними, документація може бути простою за формою та відносно короткою. Немає потреби документувати повне розуміння аудитором діяльності суб'єкта господарювання та відповідних питань. Основні елементи розуміння, задокументованого аудитором, включають такі, на яких ґрунтується оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення.
- Д146. Обсяг документації також може відображати досвід і можливості членів аудиторської групи із завдання. За умови постійного виконання вимог МСА 230 аудит, що проводиться аудиторською групою із завдання, яка складається з менш досвідчених осіб, може потребувати більш детального документування, щоб допомогти таким особам отримати відповідне розуміння діяльності, ніж у випадку з більш досвідченими членами аудиторської групи із завдання.
- Д147. При постійних аудитах окрема документація може переноситися на наступні періоди, оновлюватись у разі потреби для відображення змін у діяльності або процесах суб'єкта господарювання.

<sup>21</sup> МСА 330, параграф 28.

## Додаток 1

(див. параграфи 4в, 14–24, Д76–Д117)

### Компоненти внутрішнього контролю

1. Цей додаток містить детальні пояснення компонентів внутрішнього контролю, зазначених у параграфах 4в, 14–24, Д76–Д117, оскільки вони пов'язані з аудитом фінансової звітності.

### Середовище контролю

2. Середовище контролю охоплює такі елементи:
  - а) *Повідомлення інформації та забезпечення дотримання професійної чесності й етичних цінностей.* Ефективність заходів контролю не може бути вищою за професійні та етичні цінності людей, які їх створюють, керують ними та здійснюють моніторинг. Чесна та етична поведінка є продуктом етичних стандартів і стандартів з поведінки суб'єкта господарювання, а також того, як вони доводяться до відома і реалізуються на практиці. Забезпечення дотримання професійної чесності та етичних цінностей включає, наприклад, дії управлінського персоналу з усунення або зменшення стимулів чи спокус, які можуть заохотити персонал до нечесних, незаконних або неетичних дій. Повідомлення інформації про політику суб'єкта господарювання щодо професійної чесності та етичних цінностей може включати повідомлення персоналу інформації про стандарти поведінки через програмні заяви та кодекси поведінки, а також за допомогою прикладів.
  - б) *Прихильність до компетентності.* Компетентність — це знання та навички, необхідні для виконання завдань, що визначають роботу окремих осіб.
  - в) *Участь тих, кого наділено найвищими повноваженнями.* На усвідомлене розуміння контролю суб'єкта господарювання суттєво впливають ті, кого наділено найвищими повноваженнями. Важливість відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями, визнається у кодексах практики та інших законах і положеннях або керівництвах, розроблених для тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Інші аспекти відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями, охоплюють нагляд за розробкою та ефективною роботою процедур корпоративного інформування і процесом перевірки ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
  - г) *Філософія та стиль роботи управлінського персоналу.* Філософія та стиль роботи управлінського персоналу охоплюють широкий спектр характеристик. Наприклад, відношення та дії управлінського



## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

персоналу щодо фінансової звітності можуть проявлятися через консервативний та/або агресивний вибір із наявних альтернативних принципів бухгалтерського обліку або через свідомість і консерватизм, з якими здійснюються облікові оцінки.

- г) *Організаційна структура.* Створення відповідної організаційної структури включає розгляд основних сфер повноважень і відповідальності, а також належних напрямів звітності. Прийнятність організаційної структури суб'єкта господарювання частково залежить від його розмірів і характеру діяльності.
- д) *Надання повноважень та відповідальності.* Надання повноважень та відповідальності може включати політики, пов'язані з відповідними бізнес-практиками, знанням і досвідом основного персоналу, а також ресурсами, наданими для виконання обов'язків. Крім того, воно може включати політики та повідомлення інформації, спрямовані на забезпечення розуміння усім персоналом цілей суб'єкта господарювання, знання того, як їхні індивідуальні дії взаємопов'язані та сприяють досягненню цих цілей, і розуміння того, як і за що вони несуть відповідальність.
- е) *Кадрова політика і практика.* Кадрова політика і практика часто демонструють важливі аспекти, пов'язані з усвідомленням контролю суб'єктом господарювання. Наприклад, стандарти найму найбільш кваліфікованого персоналу, коли в центрі уваги перебуває освіта, попередній досвід роботи, попередні досягнення та докази чесної й етичної поведінки, демонструють прихильність суб'єкта господарювання до компетентних і надійних людей. Політика професійної підготовки, яка інформує про перспективні ролі та відповідальність і включає практику, таку як школи професійної підготовки та семінари, ілюструє очікувані рівні ефективності роботи і поведінки. Підвищення у посаді через періодичні атестації працівників демонструють прихильність суб'єкта господарювання до просування кваліфікованого персоналу до вищих рівнів відповідальності.

### Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання

3. Для цілей фінансової звітності процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання включає те, як управлінський персонал ідентифікує бізнес-ризик, важливі для складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання, як він оцінює їх значущість, імовірність їх настання та приймає рішення щодо дій у відповідь на ці ризики й управління ними, а також відповідні результати. Наприклад, процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання може враховувати те, як суб'єкт господарювання розглядає можливість незареєстрованих операцій та ідентифікує й аналізує значні оцінки, які вносяться до фінансової звітності.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

4. Ризики, важливі для достовірної фінансової звітності, включають зовнішні та внутрішні події, операції або обставини, які можуть наставати і негативно впливати на здатність суб'єкта господарювання ініціювати, реєструвати, обробляти та розкривати у звітах фінансові дані, що відповідають твердженням управлінського персоналу у фінансовій звітності. Управлінський персонал може ініціювати плани, програми чи дії щодо розгляду певних ризиків або може ухвалити рішення про прийняття ризику в зв'язку з витратами або з інших міркувань. Ризики можуть виникати або змінюватися внаслідок таких обставин:
- *Зміни в операційному середовищі.* Зміни у регуляторному або операційному середовищі можуть спричинити зміни у конкурентному тиску та в різних ризиках.
  - *Новий персонал.* Новий персонал може приділяти основну увагу іншим аспектам або по-іншому розуміти внутрішній контроль.
  - *Нові або модернізовані інформаційні системи.* Значні та швидкі зміни в інформаційних системах можуть змінювати ризик, пов'язаний із внутрішнім контролем.
  - *Швидке зростання.* Значне та швидке розширення діяльності може збільшити навантаження на заходи контролю та ризик збоїв у заходах контролю.
  - *Нова технологія.* Впровадження нових технологій у виробничі процеси або інформаційні системи може змінити ризик, пов'язаний із внутрішнім контролем.
  - *Нові бізнес-моделі, продукти або види діяльності.* Вхідження в сфери діяльності або операції, в яких суб'єкт господарювання має невеликий досвід, може викликати нові ризики, пов'язані з внутрішнім контролем.
  - *Корпоративна реструктуризація.* Реструктуризація може супроводжуватися скороченням штату та змінами у нагляді й розподілі обов'язків, що, в свою чергу, може змінити ризик, пов'язаний із внутрішнім контролем.
  - *Розширення закордонної діяльності.* Розширення або придбання закордонних суб'єктів господарювання несе нові та часто унікальні ризики, які можуть негативно впливати на внутрішній контроль, наприклад додаткові або змінені ризики від валютних операцій.
  - *Нові стандарти бухгалтерського обліку.* Прийняття нових або зміна принципів обліку може вплинути на ризики при підготовці фінансової звітності.

**Інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, важливі для фінансової звітності, та повідомлення інформації**

5. Інформаційна система складається з інфраструктури (фізичні та апаратні компоненти), програмного забезпечення, людей, процедур і даних. Багато інформаційних систем широко використовують інформаційні технології (ІТ).
6. Інформаційна система для цілей фінансової звітності, яка включає систему фінансової звітності, охоплює такі методи та записи, що:
  - ідентифікують та реєструють усі чинні операції;
  - своєчасно описують операції з достатнім рівнем деталізації для того, щоб забезпечити належну класифікацію операцій для фінансової звітності;
  - оцінюють вартість операцій у такий спосіб, що уможлиблює реєстрацію їх належної грошової вартості у фінансовій звітності;
  - визначають період часу, протягом якого відбувались операції, щоб дозволити реєстрацію операцій у відповідному обліковому періоді;
  - належно подають операції та розкриття пов'язаних даних у фінансовій звітності.
7. Якість інформації, генерованої системою, впливає на здатність управлінського персоналу приймати відповідні рішення при управлінні та контролі за діяльністю суб'єкта господарювання і скласти достовірну фінансову звітність.
8. Повідомлення інформації, яке включає надання розуміння індивідуальних ролей та відповідальності, пов'язаних із внутрішнім контролем за фінансовою звітністю, може здійснюватись у формі посібників з політики, обліку та фінансової звітності, а також меморандумів. Повідомлення інформації може також здійснюватись електронними засобами зв'язку, усно або через дії управлінського персоналу.

**Заходи контролю**

9. У цілому заходи контролю, які можуть бути важливими для аудиту, можна віднести до категорій політики і процедур, що пов'язані з таким:
  - *Огляди результатів.* Ці заходи контролю включають огляди й аналізи фактичних результатів порівняно з бюджетами, прогнозами та результатами протягом попередніх періодів; прив'язку різних наборів даних – робочих чи фінансових — між собою, разом із аналізами відносин та діями з дослідження і виправлення недоліків; порівняння внутрішніх даних із зовнішніми джерелами інформації; огляд функціональних показників або показників діяльності.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- *Обробка інформації.* Двома великими групами засобів контролю щодо інформаційних систем є засоби контролю прикладних програм, які застосовуються до обробки окремих прикладних програм, та загальні засоби контролю ІТ, які є політиками і практиками, пов'язаними з багатьма прикладними програмами та які забезпечують ефективне функціонування засобів контролю прикладних програм, допомагаючи забезпечити подальшу належну роботу інформаційних систем. Приклади засобів контролю прикладних програм включають перевірку арифметичної точності записів, ведення та огляд залишків на рахунках і перевірочних балансів, автоматизовані засоби контролю, такі як вхідна перевірка вхідних даних і числової послідовності, та ручне ведення звітів про винятки. Прикладами загальних засобів контролю ІТ є засоби контролю зміни програм, засоби контролю, які обмежують доступ до програм або даних, засоби контролю за реалізацією нових версій пакетних прикладних програм та засоби контролю за системним програмним забезпеченням, які обмежують доступ або ведуть моніторинг використання системних прикладних програм, що можуть змінити фінансові дані або записи, не залишивши жодного сліду.
  - *Фізичні заходи контролю.* Заходи контролю, які охоплюють:
    - фізичний захист активів, включаючи відповідні захисні заходи, такі як захищені від доступу до активів та записів об'єкти;
    - надання дозволів на доступ до комп'ютерних програм і файлів даних;
    - періодичний підрахунок та порівняння із сумами, наведеними у контрольних записах (наприклад, порівняння результатів підрахунків грошових коштів, цінних паперів і матеріальних ресурсів із обліковими записами).

Рівень важливості фізичних заходів контролю, призначених для запобігання викраденню активів, для достовірності фінансової звітності і відповідно аудиту, залежить від обставин, наприклад коли активи є дуже вразливими до незаконного заволодіння.
  - *Розподіл обов'язків.* Призначення різних людей відповідальними за надання дозволів щодо операцій, реєстрації операцій та забезпечення збереження активів. Розподіл обов'язків призначений для зменшення можливостей, які дають змогу будь-якій особі обіймати посаду, що дозволяє їй робити та приховувати помилки або шахрайські дії у звичайному ході виконання своїх обов'язків.
10. Певні заходи контролю можуть залежати від існування відповідних політик вищого рівня, встановлених управлінським персоналом або

тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, заходи контролю за наданням дозволів можуть делегуватися відповідно до встановлених принципів, таких як інвестиційні критерії, визначені тими, кого наділено найвищими повноваженнями; або навпаки, незвичайні операції, такі як великі придбання або відчуження, можуть потребувати особливих дозволів вищого рівня, включаючи в деяких випадках дозволи акціонерів.

### Моніторинг заходів контролю

11. Важливою функцією відповідальності управлінського персоналу є встановлення та ведення внутрішнього контролю на постійній основі. Моніторинг заходів контролю управлінським персоналом включає аналіз того, чи працюють вони відповідно до очікувань і чи модифікуються вони відповідно до наявних умов. Моніторинг заходів контролю може включати такі дії, як перевірка управлінським персоналом того, чи готується своєчасно звірка банківських виписок, оцінка внутрішніми аудиторами дотримання персоналом з продажу політики суб'єкта господарювання в частині положень про договори купівлі-продажу, а також нагляд юридичного відділу за дотриманням етичних або бізнес-норм суб'єкта господарювання. Моніторинг також здійснюється для забезпечення збереження ефективності роботи заходів контролю з плином часу. Наприклад, якщо своєчасність і точність банківських виписок не є об'єктом моніторингу, персонал швидше за все припинить готувати такі виписки.
12. Внутрішні аудитори або персонал, який виконує аналогічні функції, можуть сприяти моніторингу заходів контролю суб'єкта господарювання, здійснюючи індивідуальні оцінки. Зазвичай вони регулярно надають інформацію щодо функціонування внутрішнього контролю, приділяючи значну увагу оцінці ефективності внутрішнього контролю, а також інформацію про переваги й недоліки внутрішнього контролю і рекомендації щодо його поліпшення.
13. Дії з моніторингу можуть включати використання інформації з повідомлень зовнішніх сторін, які можуть вказувати на проблеми або виділяти сфери, які потребують поліпшення. Клієнти опосередковано підтверджують розрахункові дані, оплачуючи свої рахунки або висуваючи претензії щодо виставлених рахунків. Крім того, регуляторні органи можуть спілкуватися із суб'єктом господарювання стосовно питань, які впливають на функціонування внутрішнього контролю, наприклад обговорення перевірок органами регулювання банківських установ. Управлінський персонал також може враховувати повідомлення, пов'язані із внутрішнім контролем, що надходять від зовнішніх аудиторів при виконанні дій з моніторингу.

## Додаток 2

(див. параграфи Д40, Д128)

### **Умови та події, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення**

Далі наведені приклади умов і подій, які можуть вказувати на існування ризиків суттєвого викривлення. Наведені приклади охоплюють широкий спектр умов і подій, проте не всі умови та події є важливими для кожного завдання з аудиту, і список прикладів не обов'язково є повним.

- Діяльність в економічно нестабільних регіонах, наприклад у країнах зі значною девальвацією грошової одиниці або дуже високим рівнем інфляції.
- Діяльність, чутлива до нестабільних ринків, наприклад ф'ючерсна торгівля.
- Діяльність, яка значною мірою підлягає заходам з комплексного регулювання.
- Припущення щодо безперервності діяльності та питання ліквідності, включаючи втрату значних клієнтів.
- Обмеження доступності капіталу та кредиту.
- Зміни в галузі, в якій працює суб'єкт господарювання.
- Зміни в логістичному ланцюзі.
- Розробка або пропонування нових продуктів чи послуг або започаткування нових видів діяльності.
- Розширення у нові регіони.
- Зміни у суб'єкта господарювання, такі як великі придбання чи реорганізації або інші незвичайні події.
- Ймовірний продаж суб'єктів господарювання або сегментів бізнесу.
- Існування складних альянсів і спільних підприємств.
- Використання позабалансових фінансів, підприємств спеціального призначення та інших складних фінансових угод.
- Значні операції з пов'язаними сторонами.
- Недостатня кількість персоналу з відповідними навиками бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
- Зміни у складі основного персоналу, включаючи вихід основних керівників.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА

- Недоліки у внутрішньому контролі, особливо ті, на які не реагує управлінський персонал.
- Невідповідність між ІТ-стратегією суб'єкта господарювання та його бізнес-стратегією.
- Зміни в ІТ середовищі.
- Встановлення значних нових ІТ-систем, пов'язаних із фінансовою звітністю.
- Подання запитів щодо діяльності чи фінансових результатів суб'єкта господарювання регуляторними або урядовими органами.
- Попередні викривлення, історія помилок або суттєва кількість коригувань на кінець періоду.
- Значна кількість незвичайних або несистематичних операцій, включаючи операції між компаніями та операції зі значними прибутками на кінець періоду.
- Операції, які реєструються на основі намірів управлінського персоналу, наприклад рефінансування боргу, активи для продажу, та класифікація ринкових цінних паперів.
- Застосування нових стандартів бухгалтерського обліку.
- Облікові оцінки, які включають складні процеси.
- Події або операції, які включають значну невизначеність оцінки, в тому числі облікові оцінки.
- Позови та умовні зобов'язання, наприклад, гарантії продажу, фінансові гарантії та відновлення навколишнього середовища.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 610  
(ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)**

**«ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ВНУТРІШНІХ  
АУДИТОРІВ»**

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,  
що починаються 15 грудня 2013 р. або пізніше)

**ЗМІСТ**

	<i>Параграф</i>
<b>Вступ</b>	
Сфера застосування цього МСА . . . . .	1–4
Взаємозв'язок між МСА 315 (переглянутим) і МСА 610 (переглянутим) . . . . .	5–8
Відповідальність зовнішнього аудитора за аудит . . . . .	9
Дата набрання чинності . . . . .	10
<b>Мета</b> . . . . .	11
<b>Визначення</b> . . . . .	12
<b>Вимоги</b>	
Визначення доцільності та обсягу використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту . . . . .	13–18
Використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту . . . . .	19–23
Документація . . . . .	24
<b>Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали</b>	
Визначення підрозділу внутрішнього аудиту . . . . .	Д1–Д4
Визначення доцільності та обсягу використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту . . . . .	Д5–Д23
Використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту . . . . .	Д24–Д30

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 610 (переглянутий) «*Використання роботи внутрішніх аудиторів*» слід застосовувати разом із МСА 200 «*Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту*».



## Вступ

### Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність зовнішнього аудитора, якщо під час отримання аудиторських доказів використовується робота підрозділу внутрішнього аудиту.
2. Цей МСА не застосовується, якщо у суб'єкта господарювання немає підрозділу внутрішнього аудиту (див. параграф Д2).
3. Якщо суб'єкт господарювання має підрозділ внутрішнього аудиту, вимоги цього МСА не застосовуються, якщо:
  - а) відповідальність і діяльність підрозділу не є доречними для аудиту; або
  - б) зовнішній аудитор не планує використовувати роботу підрозділу під час отримання аудиторських доказів, виходячи з попереднього розуміння підрозділу аудитором, отриманого в результаті процедур, виконаних згідно з МСА 315 (переглянутим)<sup>1</sup>.

Ніщо в цьому МСА не вимагає, щоб зовнішній аудитор використовував роботу підрозділу внутрішнього аудиту з метою модифікації характеру або часу чи зменшення обсягу аудиторських процедур, які має здійснювати безпосередньо зовнішній аудитор; визначення загальної стратегії аудиту залишається рішенням зовнішнього аудитора.

4. У деяких юрисдикціях законодавчі або нормативні акти можуть забороняти або деякою мірою обмежувати використання зовнішнім аудитором роботи підрозділу внутрішнього аудиту. МСА не мають переважної сили над законодавчими чи нормативними актами, які регулюють аудит фінансової звітності<sup>2</sup>. Тому такі заборони чи обмеження не заважатимуть зовнішньому аудитору виконувати вимоги МСА.

### Взаємозв'язок між МСА 315 (переглянутим) і МСА 610 (переглянутим)

5. Багато суб'єктів господарювання створюють підрозділи внутрішнього аудиту як частину структур внутрішнього контролю та управління. Цілі й обсяг діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, характер його відповідальності та його організаційний статус, включаючи повноваження і підзвітність підрозділу, широко варіюються та залежать від розміру і структури суб'єкта господарювання і вимог управлінського персоналу та, якщо застосовно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

<sup>1</sup> МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

<sup>2</sup> МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф Д55.

6. МСА 315 (переглянутий) розглядає, як знання і досвід підрозділу внутрішнього аудиту можуть бути джерелом інформації для розуміння зовнішнім аудитором суб'єкта господарювання та його середовища та ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення. МСА 315 (переглянутий)<sup>3</sup> також пояснює, як ефективний обмін інформацією між внутрішніми і зовнішніми аудиторами створює середовище, в якому зовнішній аудитор може отримувати інформацію про суттєві питання, які можуть впливати на його роботу.
7. Залежно від того, чи достатньо організаційний статус та відповідні політики і процедури підрозділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів, рівень компетентності підрозділу внутрішнього аудиту та чи застосовує підрозділ систематичний і дисциплінований підхід, зовнішній аудитор також може бути в змозі використовувати роботу підрозділу внутрішнього аудиту конструктивно та додатково. Цей МСА розглядає відповідальність зовнішнього аудитора, коли, виходячи із свого попереднього розуміння підрозділу внутрішнього аудиту, отриманого в результаті процедур, виконаних згідно з МСА 315 (переглянутим), зовнішній аудитор планує використовувати роботу підрозділу внутрішнього аудиту як складову частину отриманих аудиторських доказів<sup>4</sup>. Таке використання цієї роботи модифікує характер або час чи зменшує обсяг аудиторських процедур, які має виконати безпосередньо зовнішній аудитор.
8. Суб'єкт господарювання може мати працівників, які виконують процедури, подібні до процедур, виконуваних підрозділом внутрішнього аудиту. Проте, якщо вони не виконуються об'єктивним і компетентним підрозділом який застосовує систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості, такі процедури вважатимуться процедурами внутрішнього контролю й отримання доказів стосовно ефективності цих заходів контролю буде частиною дій аудитора у відповідь на оцінені ризики згідно з МСА 330<sup>5</sup>.

#### **Відповідальність зовнішнього аудитора за аудит**

9. Зовнішній аудитор несе одноособову відповідальність за висловлену аудиторську думку, і ця відповідальність не зменшується внаслідок використання аудитором в завданні роботи підрозділу внутрішнього аудиту. Хоча підрозділ може виконувати аудиторські процедури, подібні до процедур, виконуваних зовнішнім аудитором, ні підрозділ внутрішнього аудиту, ні внутрішні аудитори не є незалежними від суб'єкта господарювання, як це вимагається від зовнішнього аудитора під час аудиту фінансової звітності відповідно до МСА 200<sup>6</sup>. Тому цей МСА

<sup>3</sup> МСА 315 (переглянутий), параграф Д11.

<sup>4</sup> Див. параграфи 13–23.

<sup>5</sup> МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

<sup>6</sup> МСА 200, параграф 14.

визначає умови, які потрібні зовнішньому аудитору, щоб бути в змозі використовувати роботу внутрішніх аудиторів. У ньому також визначається робота, потрібна для отримання достатніх і прийнятних доказів того, що робота підрозділу внутрішнього аудиту з метою аудиту є адекватною. Вимоги призначені для надання концептуальної основи щодо суджень зовнішнього аудитора стосовно використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту, щоб запобігти неналежному використанню цієї роботи.

### **Дата набрання чинності**

10. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 р. або пізніше.

### **Мета**

11. Цілі зовнішнього аудитора, якщо у суб'єкта господарювання є підрозділ внутрішнього аудиту і зовнішній аудитор планує використати роботу підрозділу для модифікації характеру або часу чи зменшення обсягу аудиторських процедур, які має виконувати безпосередньо зовнішній аудитор, такі:
  - а) визначити, чи можна використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту та якщо це так, на яких ділянках і в якому обсязі;  
та після цього:
  - б) визначити, чи є робота достатньою для цілей аудиту в разі використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту.

### **Визначення**

12. Для цілей МСА наведені далі терміни мають таке значення:  
діяльність внутрішнього аудиту – підрозділ суб'єкта господарювання, який виконує діяльність з надання впевненості та консультацій, призначену для оцінки та поліпшення ефективності управління суб'єктом господарювання, процесів управління ризиками і внутрішнього контролю (див. параграфи Д1–Д4).

### **Вимоги**

#### **Визначення доцільності та обсягу використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту**

##### *Оцінка підрозділу внутрішнього аудиту*

13. Зовнішній аудитор повинен визначити, чи можна використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту для цілей аудиту, оцінюючи таке:
  - а) обсяг, в якому організаційний статус і відповідні політики та процедури підрозділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів (див. параграфи Д5–Д9);

## ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ

- б) рівень компетентності підрозділу внутрішнього аудиту (див. параграфи Д5–Д9);
  - в) чи застосовує підрозділ внутрішнього аудиту систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості (див. параграфи Д10–Д11).
14. Зовнішній аудитор не повинен використовувати роботу підрозділу внутрішнього аудиту, якщо він визначає, що:
- а) організаційний статус і відповідні політики та процедури підрозділу недостатньо сприяють об'єктивності внутрішніх аудиторів;
  - б) підрозділ немає достатньої компетентності; або
  - в) підрозділ не застосовує систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості (див. параграфи Д12–Д14).

*Визначення характеру та обсягу, в якому можна використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту*

15. Як основу для визначення ділянок та обсягу, в якому можна використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту, зовнішній аудитор повинен розглянути характер і обсяг виконаної роботи або роботи, яку планується виконати підрозділу внутрішнього аудиту, та її доречність для загальної стратегії й плану аудиту (див. параграфи Д15–Д17).
16. Зовнішній аудитор повинен здійснити всі значущі судження в завданні з аудиту та, щоб не допустити неналежного використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту, планувати менше використання роботи підрозділу і виконувати більше роботи безпосередньо (див. параграфи Д15–Д17):
- а) чим більший ступінь судження пов'язаний:
    - і) з плануванням і виконанням доречних аудиторських процедур;
    - ii) з оцінкою зібраних аудиторських доказів (див. параграфи Д18–Д19);
  - б) чим вищий оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень, причому особлива увага приділяється ризикам, ідентифікованим як значні (див. параграфи Д20–Д22);
  - в) чим менш достатньо організаційний статус і відповідні політики та процедури підрозділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів;
  - г) чим нижчий рівень компетентності підрозділу внутрішнього аудиту.
17. Зовнішній аудитор повинен також оцінити, чи приведе, в сукупності, використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту в запланованому обсязі до достатньої участі зовнішнього аудитора в аудиті за умови його

одноособової відповідальності за висловлену аудиторську думку (див. параграфи Д15–Д22).

18. Зовнішній аудитор повинен, повідомляючи інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про загальний огляд запланованого обсягу та часу аудиту відповідно до МСА 260<sup>7</sup>, повідомити, як він планує використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту (див. параграф Д23).

#### **Використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту**

19. З метою використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту зовнішній аудитор повинен обговорити сплановане використання роботи разом із підрозділом як основу для координації відповідної діяльності (див. параграфи Д24–Д26).
20. Зовнішній аудитор повинен прочитати звіти підрозділу внутрішнього аудиту, пов'язані з роботою підрозділу, яку він планує використати для отримання розуміння характеру та обсягу аудиторських процедур, виконуваних підрозділом, і пов'язані з ними результати.
21. Зовнішній аудитор повинен виконати достатні аудиторські процедури щодо основної роботи підрозділу внутрішнього аудиту в цілому, яку він планує використати, щоб визначити її достатність для цілей аудиту, включаючи:
  - а) чи належно спланована та виконана робота підрозділу, чи належно здійснювався нагляд, огляд і документування;
  - б) чи отримані достатні та прийнятні докази, які дають змогу підрозділу дійти обґрунтованих висновків;
  - в) чи є прийнятними висновки, яких дійшли, за конкретних обставин і чи відповідають звіти, складені підрозділом, результатам виконаної роботи (див. параграфи Д27–Д30).
22. Характер і обсяг аудиторських процедур зовнішнього аудитора повинні відповідати оцінці зовнішнім аудитором:
  - а) ступеня задіяного судження;
  - б) оціненого ризику суттєвого викривлення;
  - в) якою мірою організаційний статус і відповідні політики та процедури підрозділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів;
  - г) рівня компетентності підрозділу<sup>8</sup> (див. параграфи Д27–Д29), а також містити повторне виконання деякої роботи (див. параграфи Д30).

<sup>7</sup> МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф 15.

<sup>8</sup> Див. параграф 16.

23. Зовнішній аудитор повинен також оцінити, чи залишаються доречними висновки зовнішнього аудитора стосовно підрозділу внутрішнього аудиту в параграфі 13 цього МСА і визначення характеру й обсягу використання роботи підрозділу для цілей аудиту в параграфах 16–17 цього МСА.

### **Документація**

24. За умови використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту зовнішній аудитор повинен включити до аудиторської документації:
- а) оцінку:
    - i) чи достатньо підтверджують організаційний статус і відповідні політики та процедури підрозділу внутрішнього аудиту об'єктивність внутрішніх аудиторів;
    - ii) рівня компетентності підрозділу;
    - iii) чи застосовує підрозділ систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості;
  - б) характер та обсяг використаної роботи і підстави для цього рішення;
  - в) аудиторські процедури, виконані зовнішнім аудитором для оцінки достатності використаної роботи.

\* \* \*

## **Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали**

### **Визначення підрозділу внутрішнього аудиту (див. параграфи 2, 12)**

- Д1. Цілі й обсяг діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в основному охоплюють діяльність з надання впевненості та консультацій, призначену для оцінки та поліпшення ефективності процесів управління суб'єктом господарювання, управління ризиками і внутрішнього контролю, яку наведено нижче:

#### *Діяльність, пов'язана з управлінням*

- Підрозділ внутрішнього аудиту може оцінювати процес управління під час досягнення цілей щодо етики та системи цінностей, управління результатами діяльності та підзвітності, повідомлення інформації про ризики і контроль відповідним рівням організації, а також ефективність обміну інформацією між тими, кого наділено найвищими повноваженнями, зовнішніми і внутрішніми аудиторами та управлінським персоналом.

#### *Діяльність, пов'язана з управлінням ризиками*

- Підрозділ внутрішнього аудиту може оцінювати суб'єкт господарювання через ідентифікацію та оцінку значної доступності

ризикам, сприяючи поліпшенню управління ризиками і внутрішнього контролю (включаючи ефективність процесу фінансової звітності).

- Підрозділ внутрішнього аудиту може виконувати процедури, щоб допомогти суб'єкту господарювання виявити шахрайство.

*Діяльність, пов'язана з внутрішнім контролем*

- Оцінка внутрішнього контролю. Підрозділу внутрішнього аудиту можуть доручати конкретну відповідальність за огляд заходів контролю, оцінку їх функціонування та надання рекомендацій з їх поліпшення. При цьому, підрозділ внутрішнього аудиту надає впевненість щодо контролю. Наприклад, підрозділ внутрішнього аудиту може планувати та виконувати тести чи інші процедури, щоб надати впевненість управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно структури, впровадження й ефективності функціонування внутрішнього контролю, включаючи заходи контролю, які є доречними для аудиту.
- Перевірка фінансової та операційної інформації. Підрозділу внутрішнього аудиту можуть доручати виконати огляд засобів, використаних для ідентифікації, визнання, оцінки, класифікації та складання звітів про фінансову і операційну інформацію, та зробити конкретний запит про окремі статті, включаючи детальне тестування операцій, залишків і процедур.
- Огляд операційної діяльності. Підрозділу внутрішнього аудиту можуть доручати огляд економічності, результативності та ефективності операційної діяльності, включаючи нефінансову діяльність суб'єкта господарювання.
- Огляд дотримання законодавчих і нормативних актів. Підрозділу внутрішнього аудиту можуть доручати огляд дотримання законодавчих, нормативних актів та інших зовнішніх вимог, а також політик, директив управлінського персоналу й інших внутрішніх вимог.

Д2. Діяльність, подібну до діяльності, виконуваної підрозділом внутрішнього аудиту, можуть виконувати підрозділи під іншими назвами в межах суб'єкта господарювання. Деякий або всі види діяльності підрозділу внутрішнього аудиту можуть також передаватися третій стороні-постачальнику послуг. Ні назва підрозділу, ні те, чи провадиться діяльність суб'єктом господарювання або третьою стороною – постачальником послуг, не є єдиними визначальними чинниками того, чи може або не може зовнішній аудитор використовувати роботу підрозділу. Скоріше доречними чинниками є: характер видів діяльності; ступінь, до якого організаційний статус, відповідні політики та процедури підрозділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх

## ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ

аудиторів; компетентність, а також систематичний і дисциплінований підхід підрозділу. Посилання в цьому МСА на роботу підрозділу внутрішнього аудиту охоплюють відповідні види діяльності інших підрозділів або третіх сторін – постачальників, які мають ці характеристики.

- Д3. Крім того, ті працівники суб'єкта господарювання, які виконують операційні та управлінські обов'язки і несуть відповідальність за межами підрозділу внутрішнього аудиту, звичайно наражалися б на загрози їх об'єктивності, що не дає змогу вважати їх частиною підрозділу внутрішнього аудиту з метою цього МСА, хоча вони можуть виконувати діяльність з контролю, яку можна перевіряти відповідно до МСА 330<sup>9</sup>. З цієї причини заходи контролю з моніторингу, виконувані менеджером-власником, не вважаються еквівалентом підрозділу внутрішнього аудиту.
- Д4. Хоча цілі підрозділу внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання і зовнішнього аудитора різні, підрозділ може виконувати аудиторські процедури, подібні до процедур, виконуваних зовнішнім аудитором під час аудиту фінансової звітності. Якщо це так, зовнішній аудитор може використовувати підрозділ для цілей аудиту в один чи кілька наведених далі способів:
- для отримання інформації, яка є доречною для оцінок зовнішнім аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок помилок або шахрайства. Стосовно цього МСА 315 (переглянутий)<sup>10</sup> вимагає, щоб зовнішній аудитор отримав розуміння характеру відповідальності підрозділу внутрішнього аудиту, його статусу в організації і виконаної діяльності або діяльності, яку він має виконати, та зробив запити прийнятним працівникам підрозділу внутрішнього аудиту (якщо у суб'єкта господарювання є такий підрозділ); або
  - зовнішній аудитор після прийнятної оцінки може, якщо це не забороняє чи не обмежує деякою мірою законодавчий або нормативний акт, прийняти рішення використовувати роботу, виконану підрозділом внутрішнього аудиту протягом періоду для часткової заміни аудиторських доказів, які має отримати безпосередньо зовнішній аудитор<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Див. параграф 8.

<sup>10</sup> МСА 315 (переглянутий), параграф 6а.

<sup>11</sup> Див. параграфи 13–23.



**Визначення доцільності та обсягу використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту**

*Оцінка підрозділу внутрішнього аудиту*

Об'єктивність і компетентність (див. параграф 13а–б)

- Д5. Зовнішній аудитор застосовує професійне судження під час визначення, чи можна використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту для цілей аудиту, а також характеру та обсягу, в якому роботу підрозділу внутрішнього аудиту можна використати за конкретних обставин.
- Д6. Ступінь, в якому організаційний статус і відповідні політики та процедури підрозділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів, і рівень компетентності підрозділу особливо важливі під час визначення, чи використовувати цю роботу, та, якщо використовувати, то під час визначення характеру й обсягу використання роботи підрозділу, прийнятної за конкретних обставин.
- Д7. Об'єктивність стосується здатності виконувати ці завдання, не допускаючи упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб з метою нехтування професійними судженнями. Чинники, які можуть впливати на оцінку зовнішнього аудитора, охоплюють таке:
- чи сприяє організаційний статус підрозділу внутрішнього аудиту, включаючи повноваження та підзвітність підрозділу, спроможності підрозділу бути вільним від упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб з метою нехтування професійними судженнями. Наприклад, чи звітує підрозділ внутрішнього аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями, або посадовцю з прийнятними повноваженнями, або чи звітує підрозділ управлінському персоналу, чи має він прямий доступ до тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
  - чи вільний підрозділ внутрішнього аудиту від суперечливої відповідальності, наприклад, чи має управлінські або операційні обов'язки чи відповідальність за межами підрозділу внутрішнього аудиту;
  - чи здійснюють ті, кого наділено найвищими повноваженнями, нагляд за рішеннями про працевлаштування, що стосуються підрозділу внутрішнього аудиту, наприклад визначення прийнятної політики винагороди;
  - чи існують будь-які перешкоди чи обмеження, встановлені для підрозділу внутрішнього аудиту управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад щодо повідомленні результатів підрозділу внутрішнього аудиту зовнішньому аудиту;

## ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ

- чи є внутрішні аудитори членами відповідних професійних організацій та чи зобов'язує їх членство дотримуватися відповідних професійних стандартів, які стосуються об'єктивності, або чи досягають їх внутрішні політики таких самих цілей.
- Д8. Компетентність підрозділу внутрішнього аудиту стосується набуття та підтримання знань і навичок підрозділу в цілому на рівні, потрібному для забезпечення можливості виконувати доручені завдання ретельно і відповідно до застосовних професійних стандартів. Чинники, які можуть впливати на визначення зовнішнім аудитором, охоплюють таке:
- чи має підрозділ внутрішнього аудиту достатні та прийнятні ресурси порівняно з розміром суб'єкта господарювання і характером діяльності;
  - чи встановлені політики працевлаштування, професійної підготовки та призначення внутрішніх аудиторів на завдання із внутрішніх аудитів;
  - чи мають внутрішні аудитори достатню технічну професійну підготовку та досвід в аудиті. Відповідні критерії, які може розглядати зовнішній аудитор під час здійснення оцінки, можуть охоплювати, наприклад, володіння внутрішніми аудиторами відповідною професійною спеціалізацією і досвідом;
  - чи володіють внутрішні аудитори потрібним знанням стосовно фінансової звітності суб'єкта господарювання і застосовної концептуальної основи фінансової звітності та чи володіє підрозділ внутрішнього аудиту потрібними навичками (наприклад, знанням конкретної галузі) для виконання роботи, пов'язаної з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання;
  - чи є внутрішні аудитори членами відповідних професійних організацій, що зобов'язує їх дотримуватися вимог відповідних професійних стандартів, включаючи вимоги до подальшої професійної освіти.
- Д9. Об'єктивність і компетентність можна вважати континуумом. Чим більше організаційний статус і відповідні політики та процедури підрозділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів та чим вищий рівень компетентності підрозділу, тим ймовірніше, що зовнішній аудитор може використовувати роботу підрозділу та на більшій кількості ділянок. Проте організаційний статус і відповідні політики та процедури, які надають вагомe підтвердження об'єктивності внутрішніх аудиторів, не можуть компенсувати відсутність достатньої компетентності підрозділу внутрішнього аудиту. Однаковою мірою високий рівень компетентності підрозділу внутрішнього аудиту не

може компенсувати недостатність сприяння організаційного статусу та політик і процедур об'єктивності внутрішніх аудиторів.

Застосування систематичного і дисциплінованого підходу (див. параграф 13в)

Д10. Застосування систематичного і дисциплінованого підходу до планування, виконання, нагляду, огляду і документування діяльності відрізняє діяльність підрозділу внутрішнього аудиту від інших видів діяльності щодо моніторингу та контролю, які можуть виконуватися в межах суб'єкта господарювання.

Д11. Чинники, які можуть впливати на визначення зовнішнім аудитором, чи застосовує підрозділ внутрішнього аудиту систематичний та дисциплінований підхід, охоплюють таке:

- наявність, достатність і використання документованих процедур внутрішнього аудиту чи рекомендацій, які охоплюють такі питання, як оцінки ризиків, робочі програми, документація та звітність, характер і обсяг яких відповідає розміру й обставинам суб'єкта господарювання;
- чи має підрозділ внутрішнього аудиту прийнятні політики і процедури контролю якості, наприклад, такі як політики і процедури в МСКЯ 1<sup>12</sup>, які застосовуються до підрозділу внутрішнього аудиту (наприклад, ті, що стосуються керівництва, людських ресурсів і виконання завдання), або вимоги до контролю якості в стандартах, установлених відповідними професійними організаціями для внутрішніх аудиторів. Такі організації можуть також установлювати інші прийнятні вимоги, наприклад проведення періодичних зовнішніх оцінок якості.

Обставини, за яких можна використовувати роботу підрозділу внутрішнього аудиту (див. параграф 14)

Д12. Оцінка зовнішнім аудитором, чи достатньо підтверджують організаційний статус і відповідні політики та процедури підрозділу внутрішнього аудиту об'єктивність внутрішніх аудиторів, рівень компетентності підрозділу внутрішнього аудиту та чи застосовує він систематичний і дисциплінований підхід, можуть свідчити, що ризики для якості роботи підрозділу надто значні, тому використання будь-якої роботи підрозділу як аудиторських доказів неприйнятно.

Д13. Розгляд чинників, індивідуально та в сукупності, в параграфах Д7, Д8 та Д11 цього МСА є важливим, оскільки індивідуальний чинник часто недостатній для здійснення висновку про те, що роботу підрозділу внутрішнього аудиту не можна використати для цілей аудиту. Наприклад,

<sup>12</sup> Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги».

організаційний статус підрозділу внутрішнього аудиту особливо важливий під час оцінки загроз об'єктивності внутрішніх аудиторів. Якщо підрозділ внутрішнього аудиту підзвітний управлінському персоналу, це може вважатися значною загрозою об'єктивності підрозділу, коли інші чинники, такі як описані в параграфі Д7 цього МСА, в сукупності не забезпечують достатні застережні заходи для зменшення загроз до прийнятного рівня.

- Д14. Крім того, Кодекс РМСЕБ<sup>13</sup> зазначає, що загроза власної оцінки виникає, коли зовнішній аудитор приймає завдання надати послуги з внутрішнього аудиту клієнту з аудиту і результати цих послуг використовуватимуться під час проведення аудиту. Причина полягає в можливості того, що аудиторська група із завдання використовує результати послуг із внутрішнього аудиту без відповідної оцінки цих результатів або без здійснення професійного скептицизму такого самого ступеня, який був би застосований, якби робота з внутрішнього аудиту виконувалася особами, які не є працівниками фірми. Кодекс РМСЕБ<sup>14</sup> розглядає заборони, які застосовуються за певних обставин, а також загрози та застережні заходи, які можна застосовувати для зменшення загроз до прийнятного рівня за інших обставин.

*Визначення характеру та обсягу, в якому можна використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту*

Чинники, які впливають на визначення характеру та обсягу роботи підрозділу внутрішнього аудиту, яку можна використати (див. параграфи 15–17)

- Д15. Після того як зовнішній аудитор визначив, що роботу підрозділу внутрішнього аудиту можна використати для цілей аудиту, перше міркування полягає в тому, чи відповідає запланований характер і обсяг роботи підрозділу внутрішнього аудиту, яка виконана або планується для виконання, загальній стратегії та плану аудиту, які зовнішній аудитор розробив відповідно до МСА 300<sup>15</sup>.

- Д16. Приклади роботи підрозділу внутрішнього аудиту, яку може використати зовнішній аудитор, охоплюють таке:

- тестування ефективності функціонування заходів контролю;
- процедури по суті, які стосуються обмеженого судження;
- спостереження за інвентаризацією;
- простеження операцій в інформаційній системі, доречній для фінансової звітності;

<sup>13</sup> Кодекс етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ), розділи 290, 199.

<sup>14</sup> Кодекс РМСЕБ, розділи 290, 195–290, 200.

<sup>15</sup> МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності».

- тестування дотримання регуляторних вимог;
- за деяких обставин аудити чи огляди фінансової інформації дочірніх підприємств, які не є компонентом, значущим для групи (якщо це не суперечить вимогам МСА 600)<sup>16</sup>.

Д17. На визначення зовнішнім аудитором запланованого характеру та обсягу використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту впливатиме оцінка зовнішнім аудитором обсягу, в якому організаційний статус і відповідні політики та процедури підрозділу внутрішнього аудиту достатньо підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів, і рівень компетентності підрозділу внутрішнього аудиту в параграфі 16 цього МСА. Крім того, ступінь судження, потрібного під час планування, виконання й оцінки такої роботи та оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень – це вихідні дані для визначення зовнішнім аудитором. Крім того, існують обставини, за яких зовнішній аудитор не може використовувати роботу підрозділу внутрішнього аудиту з метою аудиту, як наведено в параграфі 14 цього МСА.

Судження під час планування і виконання аудиторських процедур та оцінки результатів (див. параграф 16а)

Д18. Чим більше судження потрібно здійснювати під час планування і виконання аудиторських процедур та оцінки аудиторських доказів, тим більше процедур зовнішньому аудитору потрібно буде виконати безпосередньо відповідно до параграфа 16 цього МСА, оскільки використання лише роботи підрозділу внутрішнього аудиту не надасть зовнішньому аудитору достатні та прийнятні аудиторські докази.

Д19. Оскільки зовнішній аудитор несе одноособову відповідальність за висловлену аудиторську думку, йому потрібно здійснювати значні судження у завданні з аудиту відповідно до параграфа 16. Значні судження охоплюють таке:

- оцінку ризиків суттєвого викривлення;
- оцінку достатності виконаних тестів;
- оцінку прийнятності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності;
- оцінку суттєвих облікових оцінок;
- оцінку достатності розкриття інформації в фінансовій звітності та інших питань, які впливають на звіт аудитора.

<sup>16</sup> МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)».

Оцінений ризик суттєвого викривлення (див. параграф 16б)

Д20. Що стосується певного залишку на рахунках, класу операції або розкриття інформації, то чим вищий оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень, тим більше судження часто пов'язано з плануванням і виконанням аудиторських процедур та оцінкою їх результатів. За таких обставин зовнішньому аудитору потрібно буде виконати більше процедур безпосередньо відповідно до параграфа 16 цього МСА та відповідно менше використовувати роботу підрозділу внутрішнього аудиту під час отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Крім того, як пояснюється в МСА 200<sup>17</sup>, чим вище оцінені ризики суттєвого викривлення, тим більш переконливими мають бути аудиторські докази, потрібні зовнішньому аудитору, і тому зовнішньому аудитору потрібно буде безпосередньо виконати більше роботи.

Д21. Як пояснюється в МСА 315 (переглянутому)<sup>18</sup>, значні ризики вимагають особливого аудиторського розгляду і тому спроможність зовнішнього аудитора використовувати роботу підрозділу внутрішнього аудиту щодо значних ризиків обмежуватиметься процедурами, які передбачають обмежене судження. Крім того, якщо ризик суттєвого викривлення не є низьким, малоймовірно, що використання лише роботи підрозділу внутрішнього аудиту зменшить аудиторський ризик до прийнятно низького рівня та усуне необхідність виконання деяких тестів безпосередньо зовнішнім аудитором.

Д22. Виконання процедур відповідно до цього МСА може змусити зовнішнього аудитора повторно виконати його оцінки ризиків суттєвого викривлення. Отже, це може вплинути на визначення зовнішнім аудитором, чи використовувати роботу підрозділу внутрішнього аудиту і чи потрібно подальше застосування цього МСА.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 18)

Д23. Відповідно до МСА 260<sup>19</sup> вимагається, щоб зовнішній аудитор повідомляв тим, кого наділено найвищими повноваженнями, інформацію про загальний огляд запланованого обсягу і часу аудиту. Заплановане використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту є невід'ємною частиною загальної стратегії аудиту зовнішнього аудитора і тому доречним для тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо їх розуміння запропонованого аудиторського підходу.

<sup>17</sup> МСА 200, параграф Д29.

<sup>18</sup> МСА 315 (переглянутий), параграф 4г.

<sup>19</sup> МСА 260, параграф 15.

## Використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту

*Обговорення та координація з підрозділом внутрішнього аудиту*  
(див. параграф 19)

Д24. Під час обговорення запланованого використання роботи з підрозділом внутрішнього аудиту як основи для координації відповідної діяльності може бути корисним розгляд наведеного нижче:

- час такої роботи;
- характер виконаної роботи;
- обсяг аудиту;
- суттєвість для фінансової звітності в цілому (та, якщо застосовно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації) і суттєвість результатів діяльності;
- запропоновані методи відбору статей та обсяги вибірки;
- документування виконаної роботи;
- процедури огляду й обліку.

Д25. Координація між зовнішнім аудитором і підрозділом внутрішнього аудиту є ефективною, якщо, наприклад:

- обговорення проводяться через прийнятні проміжки часу протягом періоду;
- зовнішній аудитор інформує підрозділ внутрішнього аудиту про значущі питання, які можуть впливати на підрозділ;
- зовнішній аудитор ознайомлюється з відповідними звітами підрозділу внутрішнього аудиту і має доступ до них; його інформують про будь-які значущі питання, що привернули увагу підрозділу, якщо такі питання можуть впливати на роботу зовнішнього аудитора, щоб він був в змозі розглянути наслідки таких питань для завдання з аудиту.

Д26. МСА 200<sup>20</sup> розглядає важливість планування і виконання аудиту аудитором із професійним скептицизмом, включаючи особливу уважність до інформації, що ставить під сумнів достовірність документів і відповіді на запити, які слід використовувати як аудиторські докази. Відповідно обмін інформацією з підрозділом внутрішнього аудиту протягом усього завдання може дати можливість внутрішнім аудиторам привернути увагу зовнішнього аудитора до питань, які впливають на роботу зовнішнього аудитора<sup>21</sup>. Тоді зовнішній аудитор спроможний

<sup>20</sup> МСА 200, параграфи 15 і Д18.

<sup>21</sup> МСА 315 (переглянутий), параграф Д116.

## ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ

враховувати таку інформацію, коли він ідентифікує та оцінює ризики суттєвого викривлення. Крім того, якщо така інформація може свідчити про підвищений ризик суттєвого викривлення фінансової звітності або може стосуватися фактичних, підозрюваних випадків шахрайства або такі випадки шахрайства, що розслідуються, зовнішній аудитор може брати її до уваги, коли він ідентифікує ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства відповідно до МСА 240<sup>22</sup>.

*Процедури для визначення достатності роботи підрозділу внутрішнього аудиту* (див. параграфи 21–22)

Д27. Аудиторські процедури зовнішнього аудитора щодо основної роботи підрозділу внутрішнього аудиту в цілому, які він планує використати, надають основу для оцінки загальної якості роботи підрозділу та об'єктивності її виконання.

Д28. Процедури, які може виконати зовнішній аудитор для оцінки якості виконаної роботи і висновків, отриманих підрозділом внутрішнього аудиту, крім повторного виконання відповідно до параграфа 22, охоплюють таке:

- запити відповідним працівникам підрозділу внутрішнього аудиту;
- спостереження процедур, виконуваних підрозділом внутрішнього аудиту;
- огляд робочих програм і робочих документів підрозділу.

Д29. Чим більше застосовується судження, чим вищий оцінений ризик суттєвого викривлення, тим менш достатньо підтверджують організаційний статус і відповідні політики та процедури підрозділу внутрішнього аудиту об'єктивність внутрішніх аудиторів, або чим нижчий рівень компетентності підрозділу внутрішнього аудиту, тим більше аудиторських процедур потрібно виконати зовнішньому аудитору щодо основної роботи підрозділу, щоб аргументувати рішення використовувати роботу підрозділу під час отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, на яких ґрунтується аудиторська думка.

Повторне виконання (див. параграф 22)

Д30. Для цілей цього МСА повторне виконання передбачає самостійне виконання зовнішнім аудитором процедур з метою підтвердження правильності висновків, здійснених підрозділом внутрішнього аудиту. Цієї мети можна досягти через перевірку статей, уже перевірених підрозділом внутрішнього аудиту, або, якщо це неможливо зробити, такої самої мети можна досягти через перевірку достатньої кількості інших

<sup>22</sup> МСА 315 (переглянутий), параграф Д11, який стосується МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності».



## ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ

статей, фактично не перевірених підрозділом внутрішнього аудиту. Повторне виконання надає переконливіші докази стосовно достатності роботи підрозділу внутрішнього аудиту порівняно з іншими процедурами в параграфі Д28, які зовнішній аудитор може виконувати. Оскільки зовнішньому аудитору немає потреби повторно виконувати процедури щодо кожного аспекту роботи підрозділу внутрішнього аудиту, який використовується, повторне виконання потрібно стосовно деяких процедур щодо основної роботи підрозділу внутрішнього аудиту в цілому, яку зовнішній аудитор планує використовувати відповідно до параграфа 22. Ймовірніше, що зовнішній аудитор зосередить повторне виконання на тих аспектах, щодо яких підрозділ внутрішнього аудиту застосовував більше судження під час планування, виконання та оцінки результатів аудиторських процедур, та на аспектах підвищеного ризику суттєвого викривлення.

## УЗГОДЖЕНІ ЗМІНИ ДО ІНШИХ МСА

Примітка: далі наведено узгоджені зміни до інших МСА внаслідок прийняття МСА 610 (переглянутого) «*Використання роботи внутрішніх аудиторів*». Ці зміни чинні для аудитів фінансової звітності за періоди, які закінчуються 15 грудня 2013 р. або пізніше. Номери виносок у цих змінах не відповідають виноскам у МСА, які будуть змінюватися, і посилання слід робити на ці МСА.

### **МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»**

Д72. У деяких випадках певний МСА (і тому всі його вимоги) може не бути доречним за конкретних обставин. Наприклад, якщо у суб'єкта господарювання відсутній відділ внутрішнього аудиту, МСА 610 (переглянутий)<sup>1</sup> буде недоречним.

\* \* \*

### **МСА 230 «Аудиторська документація»**

Д19. Вимога до документації стосується лише вимог, що є доречними за конкретних обставин. Вимога не є доречною<sup>2</sup> тільки у випадках, якщо:

- а) весь МСА є недоречним (наприклад, якщо у суб'єкта господарювання відсутній підрозділ у внутрішнього аудиту, ніщо у МСА 610 (переглянутому)<sup>3</sup> не є доречним), або
- б) вимога залежить від умови, а умова не існує (наприклад, вимога модифікувати аудиторську думку, якщо отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів неможливе, а неможливість не існує).

\* \* \*

### **МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»**

19. Для тих суб'єктів господарювання, в яких є підрозділ внутрішнього аудиту, аудитор повинен зробити запити відповідним працівникам підрозділу внутрішнього аудиту, щоб визначити, чи відомо їм про фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або такі випадки шахрайства, що розслідуються (чи будуть розслідуватися), які впливають на суб'єкт господарювання, та отримати інформацію про їх погляди на ризики шахрайства (див. параграф Д18).

<sup>1</sup> МСА 610 (переглянутий) «*Використання роботи внутрішніх аудиторів*», параграф 2.

<sup>2</sup> МСА 200, параграф 22.

<sup>3</sup> МСА 610 (переглянутий) «*Використання роботи внутрішніх аудиторів*», параграф 2.

*Запити підрозділу внутрішнього аудиту* (див. параграф 19)

Д18. МСА 315 (переглянутий) і МСА 610 (переглянутий) установлюють вимоги та надають рекомендації, доречні для в аудитів тих суб'єктів господарювання, в яких є підрозділ внутрішнього аудиту<sup>4</sup>. Виконуючи вимоги цих МСА в контексті шахрайства, аудитор може робити запити про конкретну діяльність підрозділу діяльність внутрішнього аудиту, включаючи, наприклад:

- процедури (якщо вони є), які виконуються внутрішніми аудиторами підрозділом внутрішнього аудиту протягом року для виявлення шахрайства;
- чи були задовільними дії управлінського персоналу у відповідь на будь-які результати, отримані внаслідок цих процедур.

### Додаток 1

Приклади чинників ризиків шахрайства

Компоненти внутрішнього контролю є недостатніми внаслідок:

- недостатнього моніторингу заходів контролю, включаючи автоматизовані засоби контролю та заходи контролю проміжної фінансової звітності (якщо вимагається зовнішня звітність);
- високого коефіцієнта плинності кадрів або наймання штатних працівників відділів бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту або інформаційних технологій чи підрозділу внутрішнього аудиту, робота яких є неефективною.

\* \* \*

### **МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями»**

Д14. Інші питання планування, які можуть бути прийнятними для обговорення з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, включають:

- якщо у суб'єкта господарювання є підрозділ внутрішнього аудиту, міра, якою як зовнішній аудитор, використовуватиме роботу внутрішнього аудиту та як зовнішні так і внутрішні аудитори можуть працювати співпрацювати, конструктивно доповнюючи один одного, включаючи будь-яке заплановане використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту<sup>5</sup>.
- ...

<sup>4</sup> МСА 315 (переглянутий), параграфи ба і 23 та МСА 610 (переглянутий) «*Використання роботи внутрішніх аудиторів*».

<sup>5</sup> МСА 610 (переглянутий), параграф 18.

- Д33. Перед повідомленням питань тим, кого наділено найвищими повноваженнями, аудитор може обговорити їх з управлінським персоналом, якщо це не є неприйнятним. Наприклад, може бути неприйнятним обговорення з управлінським персоналом питань його компетентності або чесності. Крім визнання адміністративної відповідальності управлінського персоналу такі початкові обговорення допомагають уточнити факти та питання і дають змогу управлінському персоналу надати додаткову інформацію та пояснення. Так само, якщо у суб'єкта господарювання є підрозділ внутрішнього аудиту, аудитор може обговорити питання з відповідними працівниками підрозділу внутрішнім аудитором до того, як повідомити про них тим, кого наділено найвищими повноваженнями.
- Д43. Як зазначено в параграфі 4, ефективне двостороннє повідомлення інформації допомагає як аудитору, так і тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Крім цього, МСА 315 (переглянутий) ідентифікує участь тих, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи їх взаємодію з підрозділом внутрішнього аудиту, якщо такий є, та зовнішніми аудитором як елементом середовища контролю суб'єкта господарювання<sup>6</sup>. Недостатнє двостороннє повідомлення інформації може свідчити про незадовільне середовище контролю та впливати на оцінку аудитором ризиків суттєвих викривлень. Існує також ризик того, що аудитор може не отримати достатні та прийнятні аудиторські докази для формулювання думки про фінансову звітність.

\* \* \*

**МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»**

- Д24. Якщо аудитор у попередньому періоді повідомляв інформацію управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю, які не є значними, а управлінський персонал вирішив не виправляти їх через втрати або з інших причин, аудитору не потрібно повторювати інформацію у поточному періоді. Не вимагається також, щоб аудитор повторював інформацію про такі недоліки, якщо її повідомляли раніше управлінському персоналу інші сторони, зокрема підрозділ внутрішнього аудиту внутрішні аудитори або регуляторні органи. Проте аудитору може бути прийнятним повторно повідомити про такі інші недоліки, якщо відбулася зміна управлінського персоналу або якщо увагу аудитора привернула нова інформація, яка змінює попереднє розуміння аудитора та управлінського персоналу стосовно недоліків. ...

<sup>6</sup> МСА 315 (переглянутий), параграф Д7770.

\* \* \*

**МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»**

**Додаток**

**Характеристики завдання**

...

- необхідність у проведенні законодавчо встановленого аудиту окремих фінансових звітів на додаток до аудиту з метою консолідації фінансової звітності;
- ~~доступність результатів роботи внутрішніх аудиторів і ступінь потенційної довіри аудитора до їх роботи~~ чи є у суб'єкта господарювання підрозділ внутрішнього аудиту і якщо є, чи можна використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту, на яких ділянках і в якому обсязі для цілей аудиту;

...

\* \* \*

**МСА 402 «Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги»**

Д1. Інформація про характер послуг, які надаються організацією, що надає послуги, можна отримати з різних джерел, наприклад:

- інструкцій для користувачів;
- оглядів системи;
- технічних інструкцій;
- контрактів або угод на надання послуг між суб'єктом господарювання–користувачем послугами та організацією, яка надає послуги;
- звітів організацій, які надають послуги, підрозділу внутрішнього аудиту внутрішніх аудиторів або регуляторним органам щодо заходів контролю організації, яка надає послуги;
- звітів аудитора організації, яка надає послуги, включно з його листом управлінському персоналу, якщо вони доступні.

\* \* \*

**МСА 500 «Аудиторські докази»**

Д51. У деяких випадках аудитор може вирішити використати інформацію, надану суб'єктом господарювання для інших цілей аудиту. Зокрема,

аудитор може планувати використання показників діяльності суб'єкта господарювання в аналітичних процедурах або застосовувати інформацію, підготовлену суб'єктом господарювання з метою моніторингу, наприклад звіти внутрішнього аудитора підрозділу внутрішнього аудиту. При цьому на прийнятність отриманих аудиторських доказів впливає те, чи є інформація досить точною та детальною для цілей аудитора. Наприклад, показники діяльності, які використовуються управлінським персоналом, можуть бути недостатньо точними для виявлення суттєвих викривлень.

### **Суперечність аудиторських доказів чи сумніви в їх надійності** (див. параграф 11)

Д57. Отримання аудиторських доказів із різних джерел або різного характеру може вказувати на те, що окремих аудиторський доказ не є надійним, таке може, наприклад, трапитися, якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, не збігаються з доказами, отриманими з іншого джерела. Крім того, таке може статися, якщо відповіді на запити до управлінського персоналу, внутрішніх аудиторів та інших підрозділів не збігаються або якщо відповіді на запити до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, зроблені для підтвердження відповідей на запити до управлінського персоналу, не збігаються з відповідями управлінського персоналу. В МСА 230 наведено конкретну вимогу до документації, коли аудитор ідентифікував інформацію, що суперечить його остаточному висновку з важливого питання<sup>7</sup>.

\* \* \*

### **МСА 550 «Пов'язані сторони»**

Д15. Іншим персоналом у суб'єкта господарювання вважаються ті, хто, ймовірно, знає про відносини й операції суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами, а також про заходи контролю суб'єкта господарювання за цими відносинами й операціями. До таких осіб можуть належати, якщо вони не входять до управлінського персоналу:

- ті, кого наділено найвищими повноваженнями;
- персонал, що обіймає посади, які дають змогу ініціювати, обробляти або реєструвати операції, що є значними і виходять за межі нормальної діяльності суб'єкта господарювання, а також особи, які здійснюють нагляд і моніторинг такого персоналу;
- внутрішні аудиторі підрозділ внутрішнього аудиту;
- штатні юристи;

<sup>7</sup> МСА 230 «Аудиторська документація», параграф 11.

- особа, яка відповідає за дотримання етичних норм, або інша аналогічна особа.

Д17. Відповідно до вимог МСА 315 (переглянутого) щодо отримання розуміння середовища контролю<sup>8</sup> аудитор може розглянути 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 у належний спосіб повідомлено персоналу суб'єкта господарювання та впроваджено, що регулюють обставини, за яких суб'єкт господарювання може здійснювати конкретні типи операцій з пов'язаними сторонами.
- ...
- Періодичні перевірки внутрішніми аудиторами підрозділом внутрішнього аудиту (в разі потреби).
- ...

Д22. Під час аудиту аудитор може перевіряти записи або документи, які можуть надавати інформацію про відносини й операції з пов'язаними сторонами, наприклад:

- підтвердження третіх сторін, отримані аудитором (на додаток до підтверджень банків або зовнішніх юрисконсультів);
- ...
- звіти внутрішніх аудиторів підрозділу внутрішнього аудиту.
- ...

\* \* \*

**МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»**

Д27. Від аудитора вимагається ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства, а також розробляти та вживати прийнятних заходів у відповідь на оцінені ризики<sup>9</sup>. Інформація, використана для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства, може включати:

- ...

<sup>8</sup> МСА 315 (переглянутий), параграф 14.

<sup>9</sup> МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності».

- відповіді тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи, управлінського персоналу групи, відповідних працівників підрозділу внутрішнього аудиту (та, якщо це вважається прийнятним, управлінського персоналу компонентів, аудиторів компонентів і інших осіб), на *запити* аудиторської групи із завдання для групи, чи відомо їм щось про вчинене, підозрюване або очікуване шахрайство, яке впливає на компонент чи групу.
- ...

Д51. На рішення аудиторської груп із завдання для групи щодо того, скільки компонентів відбирати відповідно до вимог параграфу 29, які компоненти відбирати, та типу роботи, яку слід виконати щодо фінансової інформації індивідуальних компонентів, можуть впливати такі чинники, як:

- ...
- чи виконував підрозділ внутрішнього аудиту роботу у компонента та будь-який вплив цієї роботи на аудит групи.
- ...

## Додаток 2

### Приклади питань, розуміння яких отримує аудиторська група із завдання для групи

Наведені нижче приклади охоплюють широке коло питань, проте не всі питання стосуються завдання з аудиту групи, і перелік прикладів не є вичерпним.

Заходи контролю на рівні групи

1. Заходи контролю на рівні групи можуть бути поєднанням:
  - ...
  - моніторингу заходів контролю, включаючи діяльність підрозділу внутрішнього аудиту та програм самооцінки;
  - ...
2. Підрозділ внутрішнього аудиту можна вважати частиною заходів контролю на рівні групи, якщо, наприклад, функція внутрішнього аудиту підрозділ централізований. У МСА 610 (переглянутому)<sup>10</sup> розглядається оцінка аудиторською групою із завдання для групи компетентності та об'єктивності, чи достатньо організаційний статус підрозділу внутрішнього аудиту та відповідні політики і процедури підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів, рівень компетентності підрозділу внутрішнього аудиту, а також чи застосовує підрозділ систематичний та

<sup>10</sup> МСА 610 (переглянутий) «Використання роботи внутрішніх аудиторів», параграфи 16–17+9.



дисциплінований підхід, якщо аудиторська група із завдання для групи очікує планує використати їх роботу підрозділу.

#### Додаток 5

#### **Обов'язкові та додаткові питання, включені в лист-інструкцію аудиторської групи із завдання для групи**

Питання, що стосуються проведення роботи аудитора компонента:

- ...
- результати підрозділу внутрішнього аудиту, що ґрунтуються на роботі, виконаній щодо процедур контролю в компонентах або доречних для компонентів...

Примітка: Всі посилання на МСА 315 і МСА 610 в інших МСА будуть замінені посиланням на МСА 315 (переглянутий) і МСА 610 (переглянутий), коли ці стандарти наберуть чинності.

Нормативне виробничо-практичне видання

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ  
КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ,  
ІНШОГО НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА  
СУПУТНІХ ПОСЛУГ

Видання 2013 року  
Частина 1

Переклад з англійської мови

Науковий редактор *Н.І. Гасвська*  
Літературний редактор *Н.М. Шевченко*  
Комп'ютерна верстка *В.В. Гулейкова*

Підписано до друку 26.12.2013. Формат 62×100/16.  
Ум. др. арк. 70,53. Папір офсетний. Друк офсетний.  
Наклад 1000 прим. Зам. 13-223.

Віддруковано в друкарні «Видавництво «Фенікс»  
Св-во суб'єкта видавничої справи ДК №271 від 07.12.2000 р.  
03680, м. Київ, вул. Шутова, 13 б