



ТЕМА 1: РИЗИКО-ОРІЄНТОВАНИЙ ПІДХІД ДО АУДИТУ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

ПЛАН

1. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування. Дотримання МСА, доречних для аудиту (МСА 200).
2. Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності. Аудиторські процедури, якщо виявлено недотримання вимог. Повідомлення про підозрюване недотримання вимог (МСА 250).
3. Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища (МСА 315 (переглянутий)).
4. Визначення аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. Достатність подання та розкриття інформації (МСА 330).
5. Використання зовнішніми аудиторами роботи внутрішніх аудиторів (МСА 610 (переглянутий)).
6. Використання роботи експерта аудитора (МСА 620).



ПИТАННЯ 1.

Застосовна концептуальна основа фінансового звітування. Дотримання МСА, доречних для аудиту (МСА 200).

Застосовна концептуальна основа фінансового звітування

Метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Це досягається через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

На рис. 1 наведено загальні цілі аудитора, відповідно до МСА 200.

Фінансова звітність (financial statements) – це структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене для інформування 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 фінансового звітування.

Відповідні примітки складаються, як правило, зі стислого викладу суттєвих облікових політик та іншої пояснювальної інформації.

Термін «фінансова звітність» означає, як правило, повний комплект фінансових звітів, визначений вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування, але також може означати окремий фінансовий звіт.



Рис. 1 Загальні цілі аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності

Історична фінансова інформація (historical financial information) – це 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.

Думка аудитора висловлюється стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та неупереджену інформацію відповідно до концептуальної основи. Аудит, проведений згідно з МСА та відповідними етичними вимогами, надає аудиторі можливість формулювати таку думку (рис. 2).

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 встановлюють відповідальність управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та не скасовують юридичну силу законодавчих або нормативних актів, які регулюють їх відповідальність. Проте аудит відповідно до МСА проводиться згідно з передумовою, що управлінський 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.

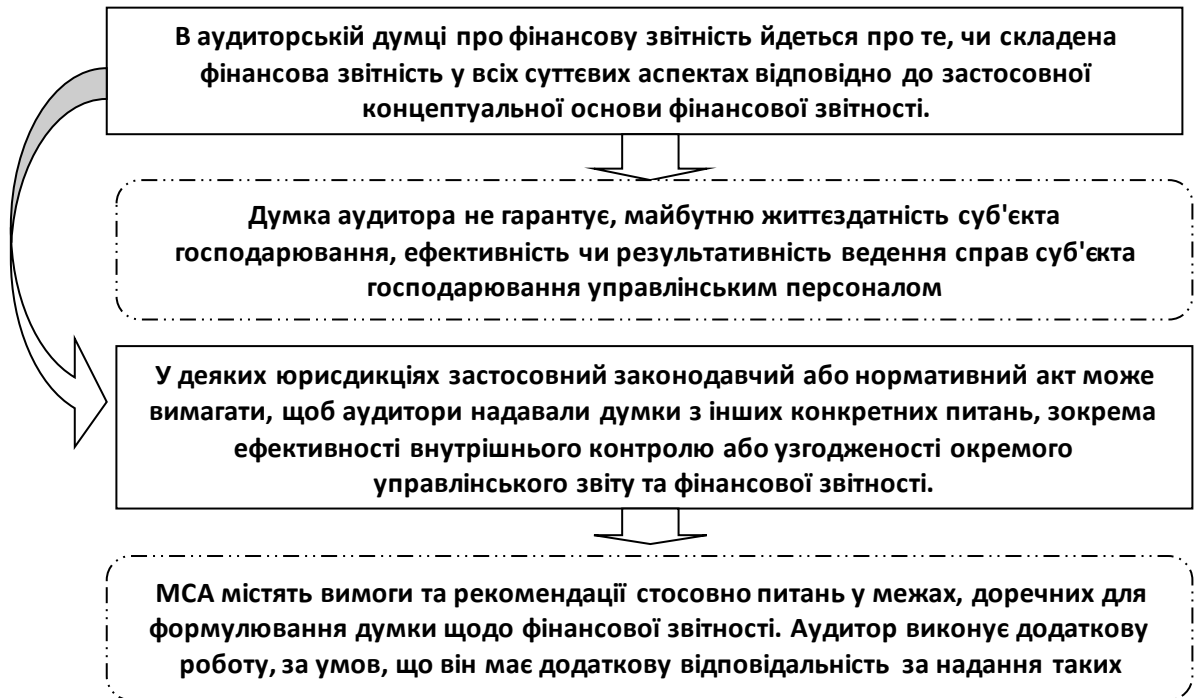


Рис. 2 Процес формування аудиторської думки

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 відрізнитися 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 (рис. 3).

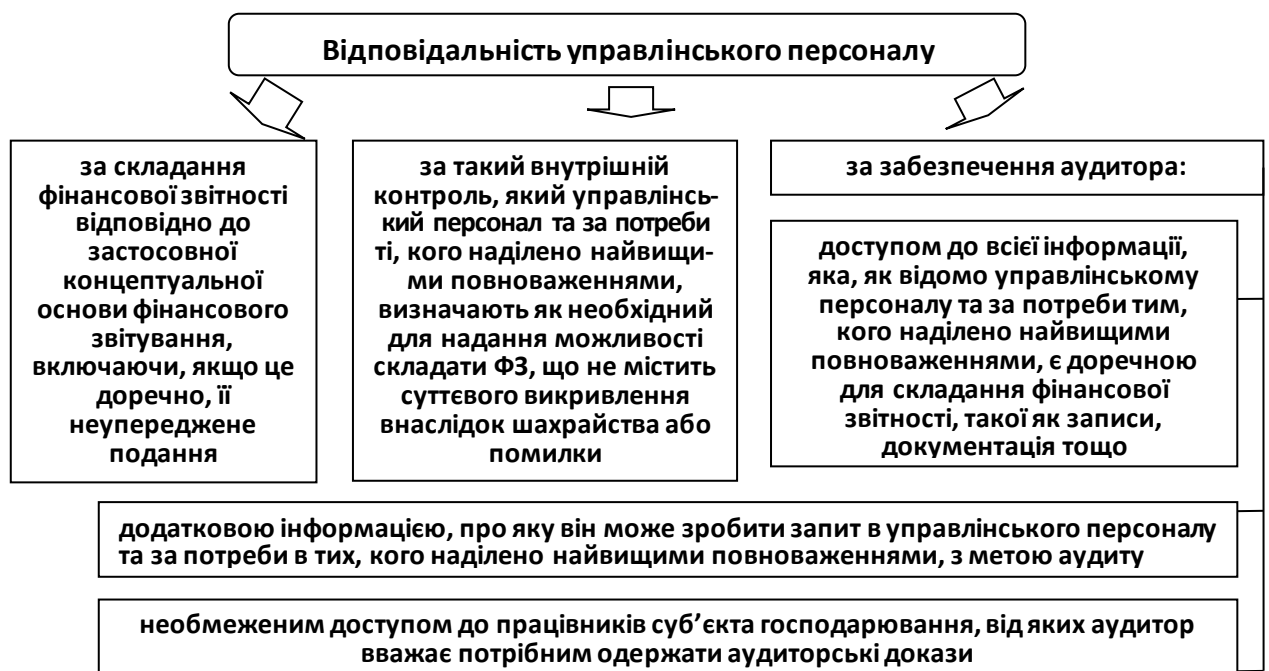


Рис. 3 Відповідальність управлінського персоналу



Рис. 4 Рекомендації із застосування застосовної концептуальної основи фінансової звітності

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

- ідентифікації застосовної концептуальної основи фінансового звітування 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.

Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування визначають форму та зміст фінансової звітності. Хоча концептуальна основа може не визначати, як обліковувати або розкривати інформацію 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 покладені в основу вимог концептуальної основи.

Деякі концептуальні основи фінансового звітування є концептуальними основами достовірного подання, тоді як інші є концептуальними основами дотримання вимог.

Концептуальні основи фінансового звітування, які охоплюють в основному стандарти фінансового звітування, встановлені певною організацією, що уповноважена або визнана поширювати 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).

• Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування 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 фінансового звітування 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;
- 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.

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

Через значущість передумови для проведення аудиту аудиторі потрібно отримати згоду управлінського персоналу та за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що вони визнають і розуміють власну відповідальність, як передумову прийняття завдання з аудиту.

Складання фінансової звітності вимагає від управлінського персоналу застосовувати судження під час здійснення облікових оцінок, які є обґрунтованими за конкретних обставин, а також обирати та застосовувати відповідні облікові політики. такі судження здійснюються у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Застосовна концептуальна основа фінансового звітування (applicable financial reporting framework) – це концептуальна основа фінансового звітування, 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 цілі фінансової звітності або яка вимагається законодавством чи нормативними актами.

Застосовувані концептуальні основи фінансового звітування можуть бути: концептуальні основи достовірного подання та концептуальні основи дотримання вимог.

Термін «концептуальна основа достовірного подання (fair presentation framework)»

вживають для зазначення концептуальної основи фінансового звітування, яка потребує відповідності вимогам концептуальної основи і:

- підтверджує, прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно надати розкриття інформації, крім тієї, якої конкретно вимагає концептуальна основа;

- 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 (compliance framework)» уживають для зазначення концептуальної основи фінансового звітування, яка вимагає дотримання вимог концептуальної основи, але не містить положень пунктів, наведених вище.

**ФОРМА ВИСЛОВЛЕННЯ ДУМКИ АУДИТОРОМ, ЗАЛЕЖАТИМЕ ВІД ЗАСТОСОВНОЇ
КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ ФІНАНСОВОГО ЗВІТУВАННЯ ТА БУДЬ-ЯКОГО
ЗАСТОСОВНОГО ЗАКОНОДАВЧОГО АБО НОРМАТИВНОГО АКТА**

Якщо концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою достовірного подання, думка полягає в тому, чи подана достовірно фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах або чи надає вона правдиву та неупереджену інформацію

-
-
-

Якщо концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою дотримання вимог, потрібна думка стосовно того чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до концептуальної основи

Якщо конкретно не встановлене інше, посилання у МСА на аудиторську думку охоплюють обидві форми думки

Рис. 5 Форми висловлення аудиторської думки

Суб'єкт господарювання виправляє суттєві помилки попереднього періоду ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення шляхом:

- перерахування порівнюваних сум за поданий попередній період (періоди), у якому відбулася помилка, або

- перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за найперший з поданих попередніх періодів, якщо помилка відбулася до першого з поданих попередніх періодів.

Помилку попереднього періоду виправляють шляхом ретроспективного перерахування, за винятком випадків, коли неможливо визначити або вплив на конкретний період, або кумулятивний вплив помилки.

Якщо неможливо визначити вплив на конкретний період помилки щодо порівняльної інформації за один або кілька відображених попередніх періодів, то суб'єкт господарювання перераховує залишки активів, зобов'язань та власного капіталу на початок найпершого періоду, для якого можливе ретроспективне перерахування (який може бути поточним періодом).

Якщо неможливо визначити кумулятивний вплив (на початку поточного періоду) помилки за всі попередні періоди, суб'єкт господарювання перераховує порівняльну інформацію для виправлення помилки перспективно з найпершої можливої дати.

Виправлення помилки попереднього періоду виключається з прибутку або збитку за період, у якому виявлено помилку. Будь-яка інформація, подана за попередні періоди, включаючи будь-які стислі виклади фінансових даних за минулі періоди, перераховується, наскільки це можливо.

Якщо неможливо визначити суму помилки (наприклад, помилка в застосуванні облікової політики) за всі попередні періоди, тоді суб'єкт господарювання, перераховує порівняльну інформацію перспективно з найпершої можливої дати. Тому він нехтує тією частиною кумулятивного перерахування активів, зобов'язань та власного капіталу, що виникає до цієї дати.

Професійне судження

Аудитор повинен застосовувати професійне судження під час планування та виконання аудиту фінансової звітності.

Професійне судження (professional judgment) – застосування необхідної освіти, знань і досвіду в контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин завдання з аудиту.

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.

Характерна ознака професійного судження, яке очікується від аудитора, полягає в тому, що його здійснює аудитор, професійна підготовка, знання та досвід якого сприяли формуванню компетентності, потрібної для одержання обґрунтованих суджень.

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 команди із завдання, так і між командою із завдання та іншими особами відповідного рівня у межах фірми або за її межами, зокрема згідно з вимогами МСА 220 допомагають аудитору здійснювати компетентні й обґрунтовані судження.

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 й обставини, відомі аудитору до дати аудиторського звіту, та чи не суперечить їм.

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 (МСА 230, п. 8.).

Професійне судження не слід використовувати як обґрунтування рішень, які в інший спосіб не підтверджуються фактами й обставинами завдання або достатніми та прийнятними аудиторськими доказами.

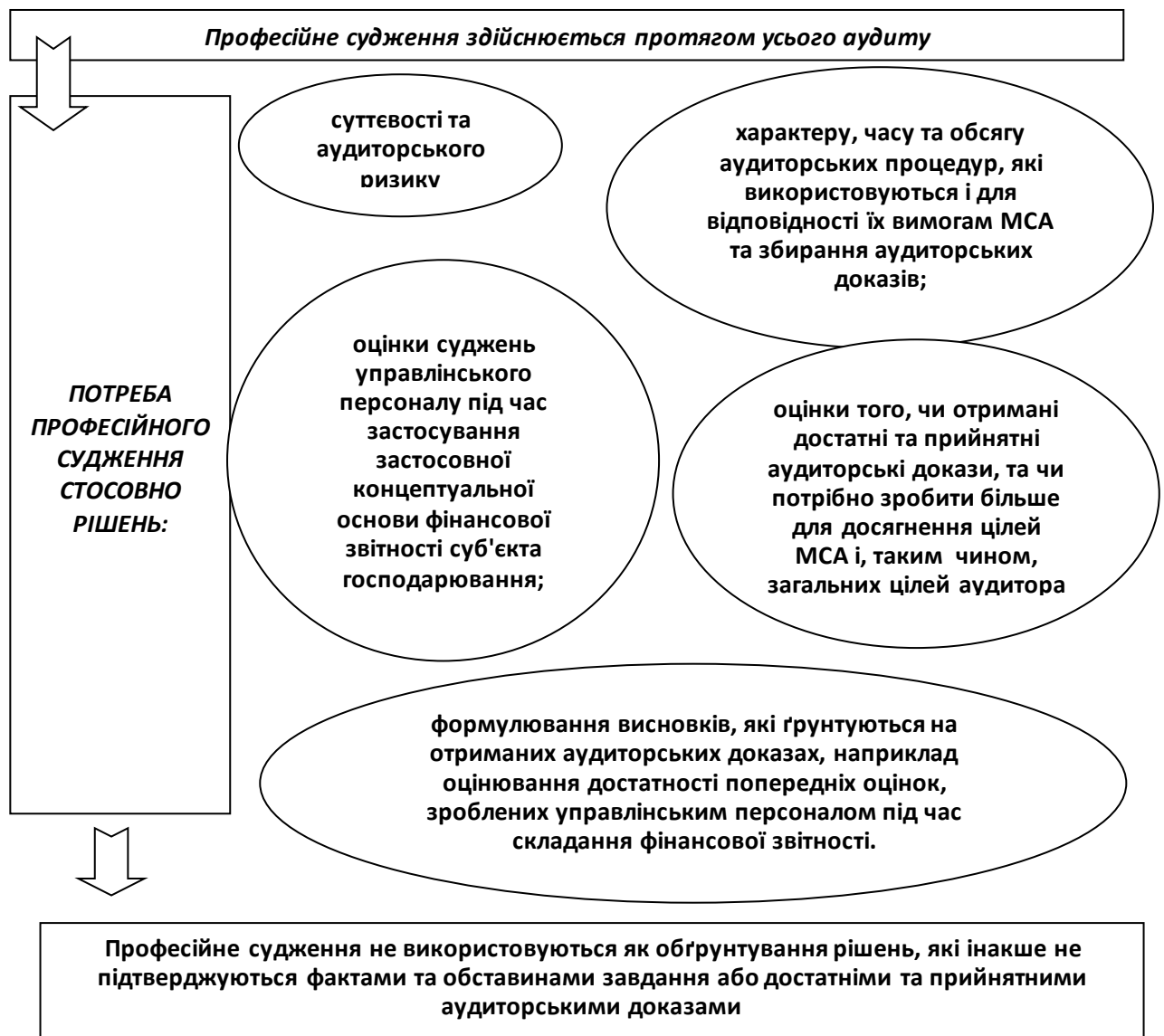


Рис. 6 Процедури застосування та необхідність професійного судження під час планування та виконання аудиту фінансової звітності

Професійний скептицизм

Аудитор повинен планувати та виконувати аудит із професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які призводять до суттєвого викривлення фінансової звітності.

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

Аудитор може вважати записи та документи справжніми, якщо у нього немає підстави вважати протилежне. Проте вимагається, щоб аудитор розглядав надійність інформації, що використовується як аудиторський доказ (МСА 500 п. 7–9).

У разі 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 від аудитора проведення подальшого дослідження та визначення, змін та доповнень до аудиторських процедур, які потрібні для вирішення проблеми (МСА 240 п. 13; МСА 500 п. 11; МСА 505 п. 10–11, п. 16).

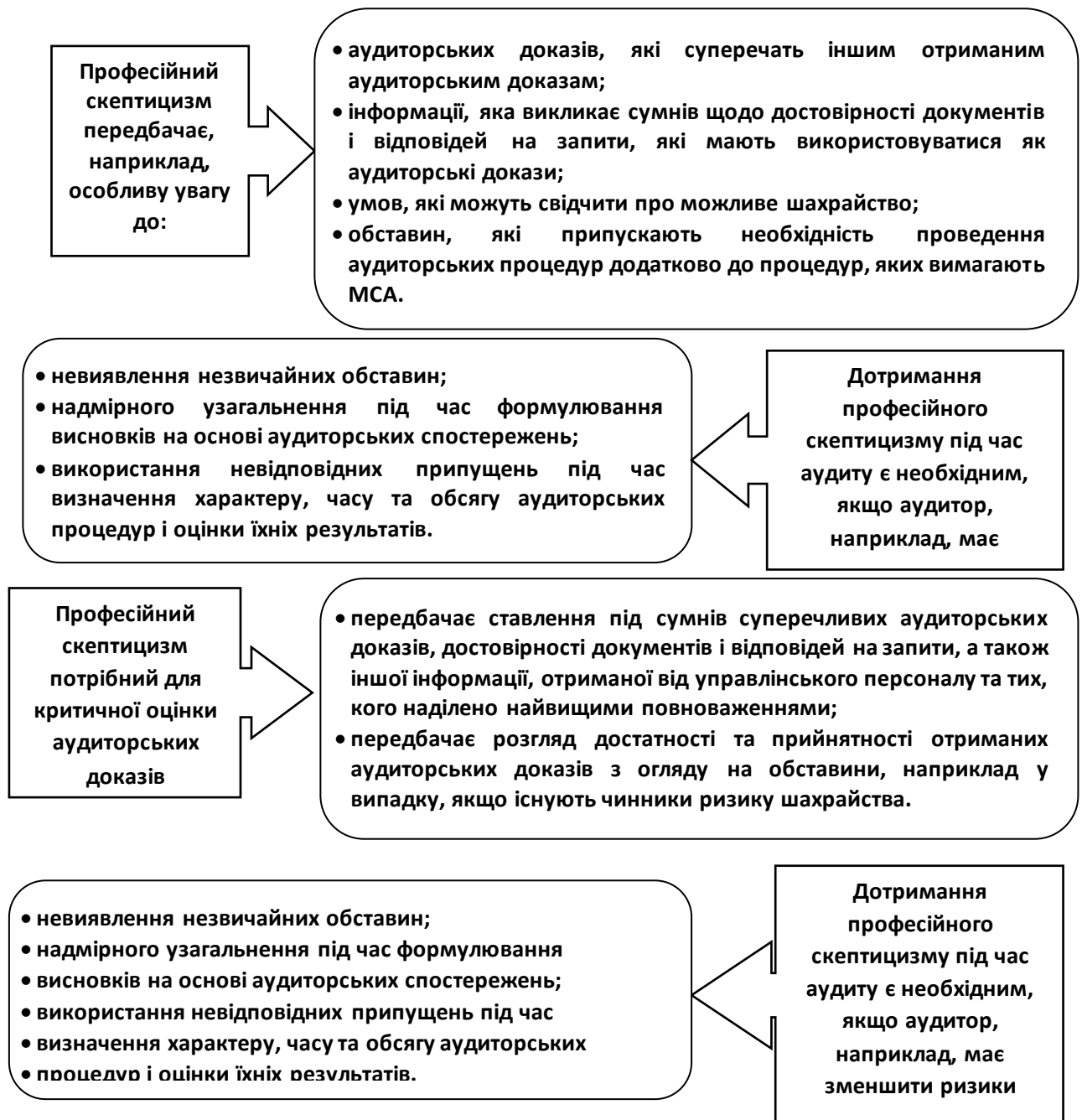


Рис. 7 Необхідність дотримання професійного скептицизму під час аудиту

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.

Дотримання МСА, доречних для аудиту

Аудитор повинен дотримуватися всіх МСА, які є доречними для аудиту. МСА є доречним для аудиту, якщо він є чинним та існують обставини, які розглядаються у ньому.

Взяті як єдине ціле 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.

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.

Під час виконання аудиту від аудитора вимагається 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.

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.

Аудитор повинен розуміти весь текст МСА, в тому числі його матеріали для застосування й інші пояснювальні матеріали, щоб зрозуміти його цілі та належно застосовувати його вимоги.

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

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.

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

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.

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 при цьому 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 містить повний перелік термінів, визначених у МСА. Він також містить визначення інших термінів, які є в МСА та допомагають у загальноживаному й послідовному тлумаченні та перекладі.

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 абоне зменшують відповідальності аудитора за застосування й дотримання вимог МСА.

Для цілей визначення додаткових положень для аудитів *малих підприємств* термін «мале підприємство (smaller entity)» означає суб'єкт господарювання, якому зазвичай властиві такі якісні характеристики:

- 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:

- одна або кілька з таких характеристик:
 - прості або нескладні операції;
 - спрощена система ведення обліку;
 - незначна кількість напрямів економічної діяльності і невеликий асортимент продукції за кожним із них;
 - обмежена кількість заходів внутрішнього контролю;
 - небагато рівнів управлінського персоналу з повноваженнями щодо широкого кола заходів контролю; або
 - нечисленний персонал з широким колом обов'язків у багатьох працівників.

Спеціальні положення, що стосуються малих підприємств, включені до складу МСА, розроблені в основному для незареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання. Проте деякі з цих положень можуть бути корисними в аудитах зареєстрованих на біржі малих підприємств.

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

Аудитор повинен у звіті аудитора зазначити, що вимог МСА було дотримано лише у тому випадку, коли він дотримувався вимог цього та всіх інших МСА, які є доречними для аудиту. В іншому разі аудитор не повинен зазначати дотримання вимог МСА в звіті аудитора.



ПИТАННЯ 2.

Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності. Аудиторські процедури, якщо виявлено недотримання вимог. Повідомлення про підозрюване недотримання вимог (МСА 250).

Вплив законодавчих та нормативних актів

Вплив законодавчих та нормативних актів на фінансову звітність може бути різним. Законодавчі і нормативні акти, які застосовуються до суб'єкта господарювання, становлять законодавчу та нормативну бази. 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 провадити 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 операційних 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 законодавчих і нормативних актів

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.

МСА 250 призначений для надання допомоги аудиторам в ідентифікації суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок недотримання вимог законодавчих та нормативних актів. Проте аудитор не несе відповідальності за запобігання недотриманню вимог і не можна очікувати, що він виявить всі факти недотримання вимог законодавчих та нормативних актів.

ТИПИ ПОЛІТИК І ПРОЦЕДУР ДЛЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ Й ВИЯВЛЕННЯ НЕДОТРИМАННЯ ВИМОГ ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТИВ

Суб'єкт господарювання може впровадити:

- моніторинг законодавчих вимог і забезпечення того, що операційні процедури суб'єкта господарювання відповідають цим вимогам;
- запровадження і функціонування відповідних систем внутрішнього контролю;
- розробка, оприлюднення та дотримання кодексу поведінки;
- забезпечення відповідної підготовки працівників і розуміння ними кодексу поведінки;
- моніторинг дотримання кодексу поведінки і вжиття відповідних дисциплінарних заходів до працівників, які не дотримуються його;
- залучення юрисконсультів для допомоги в моніторингу законодавчих вимог;
- ведення реєстру значущих законодавчих та нормативних актів яких суб'єкт господарювання повинен дотримуватися в своїй конкретній галузі, і реєстрація претензій.

Рис. 8 Запобіжні дії суб'єкта господарювання для попередження й виявлення недотримання вимог законодавчих та нормативних актів

Аудитор несе відповідальність за отримання достатньої впевненості в тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. 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. 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 операційних аспектів бізнесу суб'єкта господарювання, що, як правило, не впливають на фінансову звітність і не реєструються інформаційними системами суб'єкта господарювання, які мають відношення до фінансового звітування;

- недотримання вимог може спричинити дії, спрямовані на приховування цього, таких як змова, підробка, навмисна не реєстрація операцій, нехтування управлінським персоналом заходами внутрішнього контролю або навмисне введення аудитора в оману;

- визначення того, чи має місце недотримання вимог з юридичної точки зору, є виключною компетенцією судових органів.

- Як правило, чим менший зв'язок між недотриманням вимог з подіями та операціями, відображеними у фінансовій звітності, тим менш ймовірно, що аудитору стане відомо про недотримання вимог або аудитор визнає факт недотримання вимог.

МСА 250 розрізняє відповідальність аудитора у зв'язку з дотриманням вимог двох різних категорій законодавчих та нормативних актів:

- положення законодавчих та нормативних актів, які загально визнано безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації в фінансовій звітності суб'єкта господарювання, наприклад податкові та пенсійні законодавчі й нормативні акти;

- 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 фундаментальним для операційних аспектів бізнесу, здатності суб'єкта господарювання продовжувати бізнес або уникнути суттєвих штрафних санкцій (наприклад, дотримання ліцензійних умов, дотримання регуляторних вимог до платоспроможності або дотримання вимог природоохоронних нормативних актів); недотримання вимог таких законодавчих і нормативних актів може суттєво впливати на фінансову звітність.

МСА 250 визначає вимоги, що розрізняються для кожної з наведених вище категорій законодавчих і нормативних актів. Для першої з них, відповідальністю аудитора є отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно дотримання положень цих законодавчих і нормативних актів. Для другої категорії, відповідальність аудитора обмежується виконанням конкретних аудиторських процедур для ідентифікації недотримання вимог тих законодавчих і нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність.

МСА 250 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 виявлення або підозри недотримання вимог.

Розгляд аудитором дотримання вимог

У рамках отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища аудитор повинен отримати загальне розуміння:

- законодавчої та нормативної бази, яка застосовується до суб'єкта господарювання, галузі або сектору, в яких діє цей суб'єкт господарювання;

- того, наскільки суб'єкт господарювання дотримується вимог відповідно до цієї бази.

Аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо дотримання вимог законодавчих і нормативних актів, які загально визнано безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум та розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

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

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

- перевірити, за наявності, листування з відповідними органами ліцензування та регуляторними органами.

Під час аудиту аудитор повинен постійно пам'ятати про можливість того, що інші аудиторські процедури можуть привернути його увагу до випадків недотримання або підозри недотримання вимог законодавчих і нормативних актів.

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.

За відсутності випадків недотримання або підозри недотримання вимог від аудитора не вимагається виконувати інші аудиторські процедури стосовно дотримання суб'єктом господарювання вимог законодавчих і нормативних актів.

Аудиторські процедури, якщо виявлено недотримання вимог

ОЗНАКИ НЕДОТРИМАННЯ ВИМОГ ЗАКОНОДАВЧИХ

- розслідування регуляторними організаціями та державними установами або сплата штрафів і пені;
- оплата 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 з пільковим режимом оподаткування;
- платежі за товари чи послуги, зроблені в іншу країну, ніж та, з якої вони походять;
- платежі без належної документації щодо валютного контролю;
- наявність інформаційної системи, яка через ваду дизайну або технічну аварію не дає, можливості відстежити операцію або не надає достатні докази;
- несанкціоновані операції або неналежно зареєстровані операції;
- негативні відгуки в засобах масової інформації.

Аудиторські процедури, якщо недотримання вимог ідентифіковане або підозрюється

- обговорити це питання з управлінським персоналом і за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями
- розглянути необхідність отримання юридичної консультації.

У виняткових випадках аудитор може розглянути необхідність відмови від завдання з аудиту

Рис. 9 Проведення аудиторських процедур у випадках недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів

Якщо аудитору стало відомо про недотримання або підозру недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, він повинен отримати:

- розуміння характеру цієї події та обставин, за яких вона відбулася;
- подальшу інформацію для оцінки можливого впливу цієї події на фінансову звітність.

Якщо аудитор підозрює, що може мати місце недотримання вимог, 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.

Якщо одержати достатню інформацію про підозрюване недотримання вимог неможливо, аудитор повинен оцінити вплив відсутності достатніх і прийнятних аудиторських доказів на аудиторську думку.

Аудитор повинен оцінити наслідки недотримання вимог відносно інших аспектів аудиту, включаючи оцінку ризиків та надійність письмових заповідей, і вжити відповідних заходів.

Повідомлення про підозрюване недотримання вимог

За винятком випадків коли всі, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання і тому обізнані з питаннями, яких стосується виявлене або підозрюване недотримання вимог, про яке аудитор уже повідомляв, аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про питання, що стосуються недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які привернули увагу аудитора під час аудиту, крім тих питань, які є явно незначними.

Якщо за професійним судженням аудитора недотримання вимог, вважається навмисним і суттєвим, аудитор повинен якомога швидше повідомити про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Якщо аудитор підозрює, що управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, причетні до недотримання 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 бути проігноровано, або він невпевнений, кого повідомляти, аудитор повинен розглянути необхідність отримання юридичної консультації.

Якщо аудитор доходить висновку, що недотримання вимог має суттєвий вплив на фінансову звітність і це не було адекватно відображено у фінансовій звітності, він повинен висловити думку із застереженням або негативну думку про фінансову звітність відповідно до вимог.

Якщо управлінський персонал чи ті, кого наділено найвищими повноваженнями, заважають аудитору отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, щоб оцінити, чи має місце або можливе недотримання вимог, яке може бути суттєвим для фінансової звітності, аудитор повинен висловити думку із застереженням або відмовитися від висловлення думки про фінансову звітність внаслідок обмеження обсягу аудиту відповідно до вимог МСА 705.

Якщо аудитор не може визначити, чи мало місце недотримання вимог внаслідок обмежень, викликаних обставинами, а не управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, він повинен оцінити вплив цього факту на аудиторську думку відповідно до вимог МСА 705.

Якщо аудитор виявив або підозрює недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, він повинен визначити, чи несе він відповідальність за повідомлення про виявлення чи підозру недотримання вимог сторонам, які є сторонніми відносно суб'єкта господарювання.



ПИТАННЯ 3.

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища (МСА 315 (переглянутий)).

Ціллю 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.

Отримання розуміння суб'єкта господарювання, його середовища та внутрішнього контролю

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

- 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.

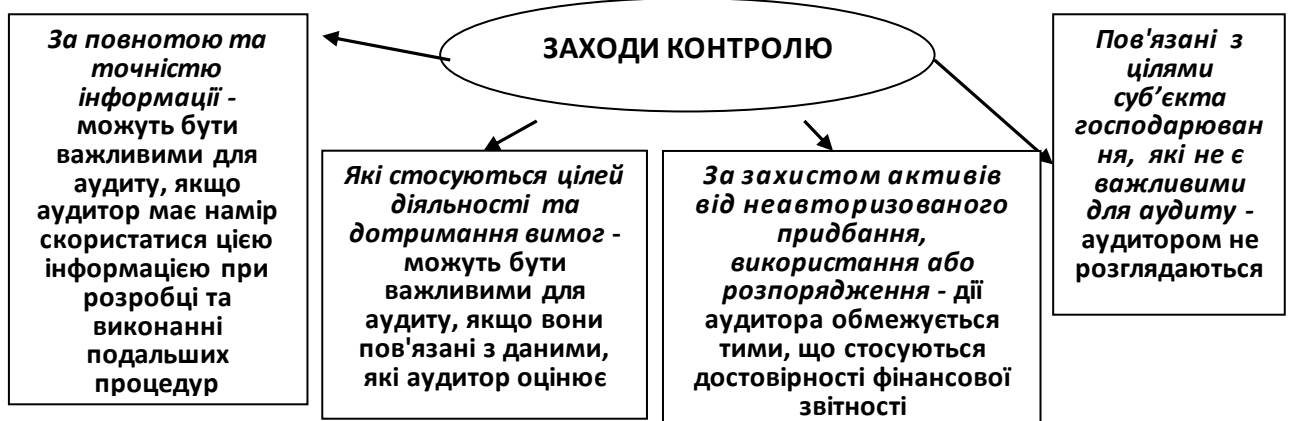


Рис. 10 Чинники, важливі для судження аудитора стосовно заходів контролю важливих для аудиту

Аудитор повинен отримати розуміння такого:

- доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, включаючи застосовну концептуальну основу фінансового звітування (табл. 1);
- характер суб'єкта господарювання, в тому числі:
 - його діяльність;
 - структуру його власності та корпоративного управління;
 - види інвестицій, які суб'єкт господарювання здійснює та планує здійснити,

включаючи інвестиції у підприємства спеціального призначення;

- структуру і спосіб фінансування суб'єкта господарювання, для того щоб мати розуміння класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації, які можна очікувати у фінансовій звітності;

Таблиця 1. Перелік чинників, важливих для судження аудитора

Чинник	Характеристика	Приклади питань для аналізу
Галузеві чинники	включають галузеві умови, такі як конкурентне середовище, відносини між постачальником та клієнтом, а також технологічні розробки.	<ul style="list-style-type: none"> - ринок і конкуренція, включаючи попит, місткість ринку та цінову конкуренцію; - циклічна або сезонна діяльність; - виробнича технологія, пов'язана із продукцією суб'єкта господарювання; - постачання та вартість електроенергії.
Регуляторні чинники	включають регуляторне середовище, яке охоплює серед іншого застосовну концептуальну основу фінансового звітування та правове і політичне середовище.	<ul style="list-style-type: none"> - 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
Вплив законодавчої та нормативної бази	включають вплив вимог законодавчих і нормативних актів на діяльність підприємства.	<ul style="list-style-type: none"> - використання теперішнього розуміння галузі суб'єкта господарювання, нормативних та інших зовнішніх чинників; - оновлення розуміння тих законодавчих та нормативних актів, які безпосередньо визначають наведені суми і розкриття інформації у фінансовій звітності; - розробка запиту до управлінського персоналу щодо інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання; - розробка запиту до управлінського персоналу про політики або процедури суб'єкта господарювання стосовно дотримання вимог законодавчих та нормативних актів; - розробка запитку до управлінського персоналу стосовно політик або процедур, прийнятих для ідентифікації, оцінки та обліку судових позовів.
Інші зовнішні чинники	чинники, які не відносяться, до класифікації, наведеної вище	<ul style="list-style-type: none"> - загальні економічні умови, відсоткові ставки та наявність фінансування, а також інфляція або ревальвація грошової одиниці

• 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 фінансового звітування й обліковим політикам, які застосовуються у відповідній галузі:

- 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;
 - стандарти фінансового звітування, закони та нормативні акти, які є новими для суб'єкта господарювання, і коли та як суб'єкт господарювання прийматиме такі вимоги.
- цілі та стратегії суб'єкта господарювання і пов'язані з ними бізнес- ризики, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення;
 - вимірювання та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання.

Аудитор повинен отримати розуміння внутрішнього контролю, доречного для аудиту. Рішення, чи є захід контролю окремо або у поєднанні з іншими заходами доречним для аудиту, є питанням професійного судження аудитора.

Аудитор може також отримувати інформацію або інші точки зору при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення через подання:

1. запитів до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть допомогти аудитору отримати розуміння середовища, в якому складається фінансова звітність;

➤ запитів до працівників, які займаються ініціюванням, обробкою або реєстрацією складних чи незвичайних операцій, можуть допомогти аудитору оцінити прийнятність вибору і застосування певної облікової політики;

➤ запитів 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;

➤ запитів 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;

➤ запитів до відділу управління ризиками (або осіб, які займаються цим) можуть надати інформацію щодо операційних та регуляторних ризиків, які можуть вплинути на підготовку фінансової звітності;

➤ запитів 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;

➤ запитів до підрозділу внутрішнього аудиту 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 недоліків 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.

Якщо підрозділ внутрішнього аудиту надає аудитору інформацію стосовно дійсного,

підозрюваного або уявного шахрайства, аудитор враховує це під час оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення

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.

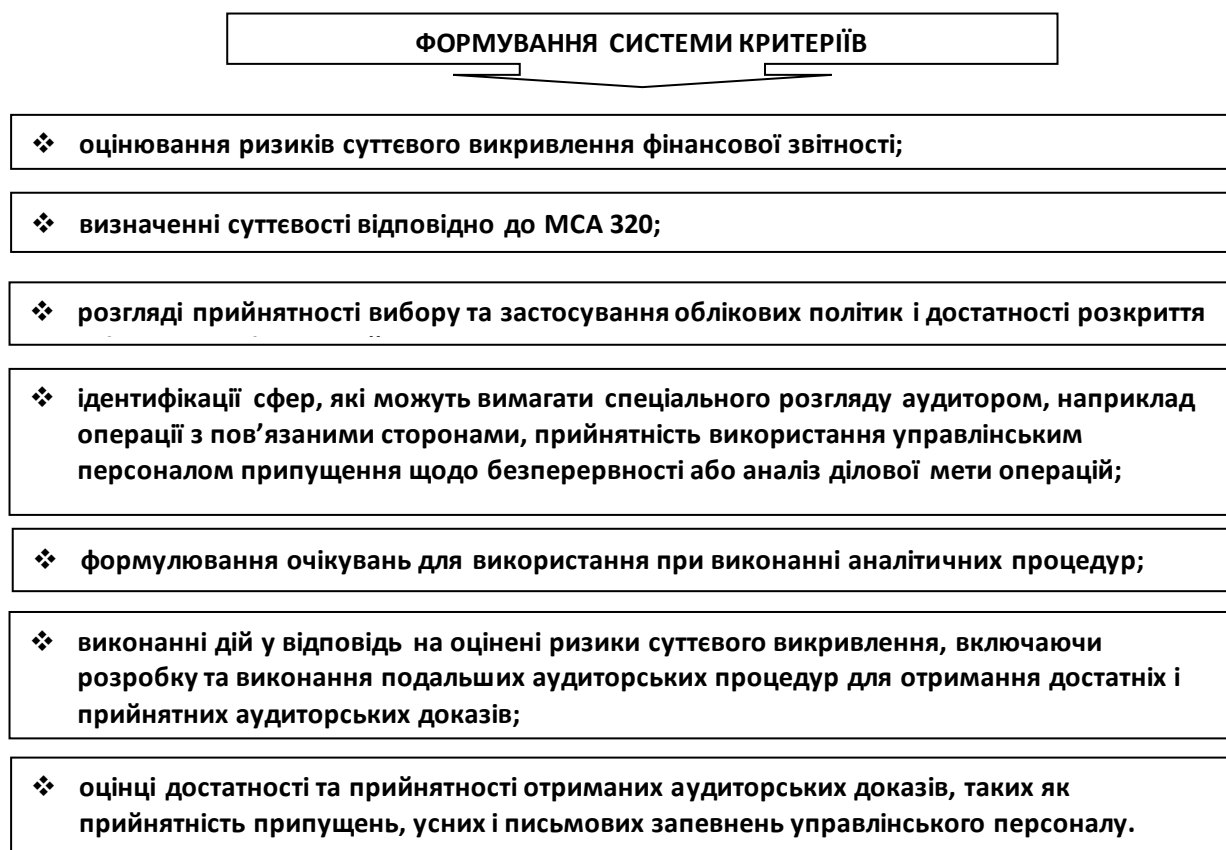


Рис. 11 Система критеріїв, в межах якої аудитор планує аудит та здійснює професійні судження в ході всього аудиту

Процедури оцінки ризиків мають включати таке:

- 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;

- аналітичні процедури;
- спостереження та інспектування.

Аудитор повинен визначити, чи є доречною інформація, отримана під час прийняття клієнта аудитором або продовження контракту, для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення.

Якщо партнер із завдання виконував інші завдання для суб'єкта господарювання, він повинен визначити, чи є отримана інформація доречною для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення.

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.

Партнер із завдання та інші ключові члени команди із завдання повинні обговорити чутливість фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення та застосування застосовної концептуальної основи фінансового звітування до фактів і обставин суб'єкта господарювання. Партнер із завдання повинен визначити, які питання потрібно довести до відома членів команди із завдання, які не беруть участі в обговоренні.

Запевняючи, що фінансові звіти відповідають застосовній концептуальній основі фінансового звітування, управлінський персонал прямо або опосередковано здійснює твердження щодо визнання, оцінки, подання і розкриття різних елементів фінансової звітності та матеріалів відповідного розкриття інформації (Додаток 4).

Компоненти внутрішнього контролю

До компонентів внутрішнього контролю МСА 315 відносить:

- середовище контролю;
- процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;
- інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, важливі для фінансового звітування, та повідомлення інформації;
- заходи контролю;
- моніторинг заходів контролю.

Таблиця 2. Склад елементів середовища контролю

№ п/п	Елемент середовища контролю	Характеристика елемента
1	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 в заявах про відповідну політику і кодекси поведінки, а також на прикладах.
2	Прихильність до компетентності	Компетентність – це знання та навички, необхідні для виконання завдань, що визначають роботу окремих осіб.
3	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.
4	Філософія та стиль роботи управлінського персоналу	Філософія та стиль роботи управлінського персоналу охоплюють широкий спектр характеристик. Наприклад, відношення та дії управлінського персоналу щодо фінансового звітування можуть проявлятися через консервативний та/або агресивний вибір із наявних альтернативних принципів бухгалтерського обліку або через сумлінність і консерватизм, з якими здійснюються облікові оцінки.
5	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.
6	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.
7	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 включає те, як управлінський персонал ідентифікує бізнес-ризик, важливі для складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування 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 (рис. 12).

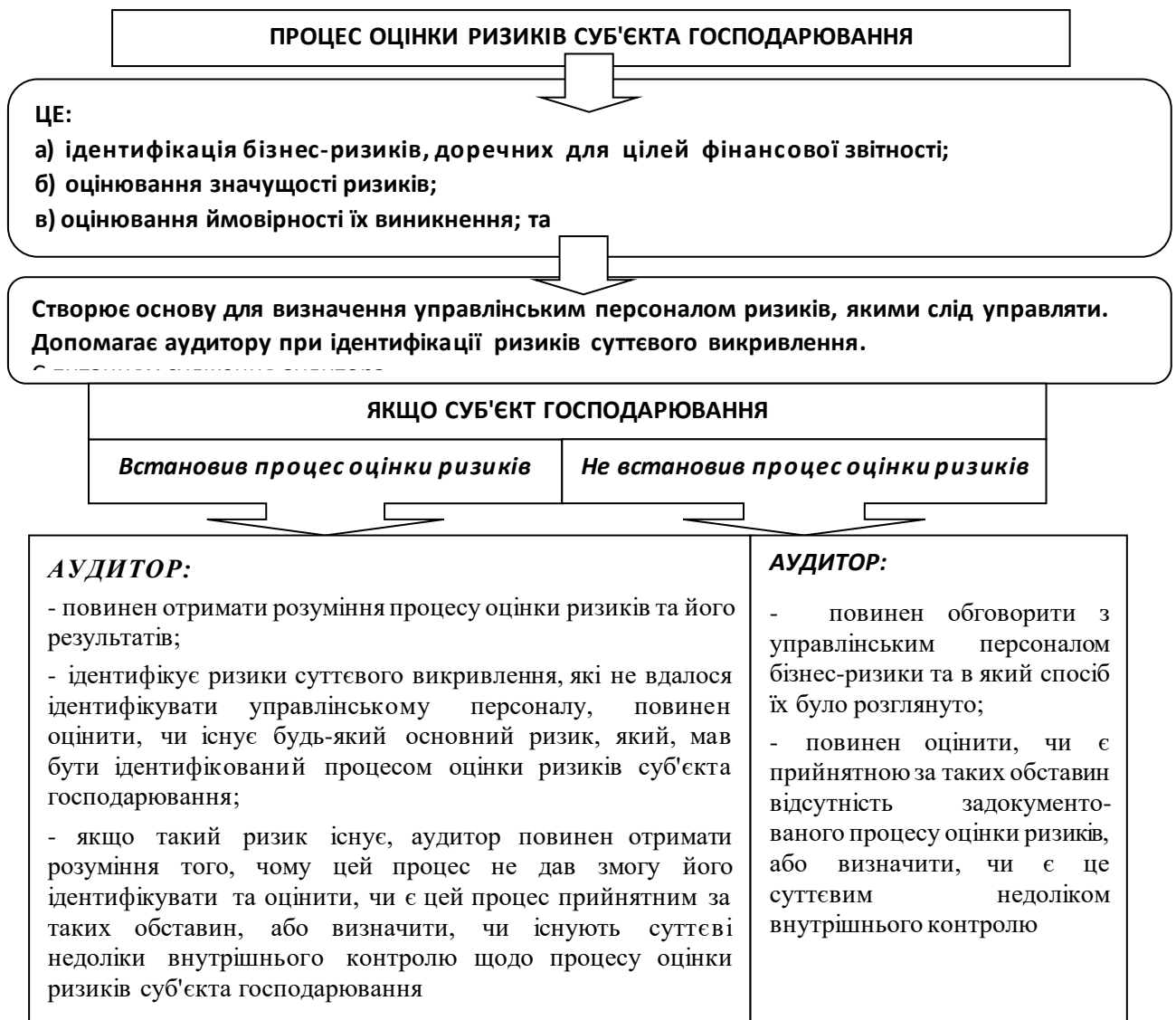


Рис. 12 Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання

Приклад:

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. 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.

Ризики можуть виникати або змінюватися внаслідок обставин, наведених у табл. 3.

Таблиця 3. Обставини, які спричиняють виникнення ризику

№ п/п	Ризик	Характеристика ризику
1	Зміни в операційному середовищі	Можуть спричинити зміни у конкурентному тиску та в різних ризиках.

2	Новий персонал	Може приділяти основну увагу іншим аспектам або по-іншому розуміти внутрішній контроль.
3	Нові або модернізовані інформаційні системи.	Можуть змінювати ризик, пов'язаний із внутрішнім контролем.
4	Швидке зростання	Може збільшити навантаження на заходи контролю та ризик збоїв у заходах контролю.
5	Нова технологія	Впровадження нових технологій у виробничі процеси або інформаційні системи може змінити ризик, пов'язаний із внутрішнім контролем.
6	Нові бізнес-моделі, продукти або види діяльності	Входження в сфери діяльності або операції, в яких суб'єкт господарювання має невеликий досвід, може викликати нові ризики, пов'язані з внутрішнім контролем.
7	Корпоративна 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.
8	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.
9	Нові стандарти бухгалтерського обліку.	Прийняття нових або зміна принципів обліку може вплинути на ризики при підготовці фінансової звітності.

Інформаційна система складається з інфраструктури (фізичні та апаратні компоненти), програмного забезпечення, людей, процедур і даних.

Багато інформаційних систем широко використовують інформаційні технології (Іт).

Інформаційна система, що стосується цілей фінансового звітування, яка включає систему фінансового звітування, 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 фінансового звітування;
- 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.

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.

Повідомлення інформації, яке включає надання розуміння індивідуальних ролей та відповідальності, пов'язаних із внутрішнім контролем за фінансовою звітністю, може здійснюватися у формі посібників з політики, обліку та фінансового звітування, а також меморандумів. Повідомлення інформації може також здійснюватися електронними засобами зв'язку, усно або через дії управлінського персоналу.

Заходи контролю які можуть бути важливими для аудиту, відносяться до категорій політики і процедур, що пов'язані з процедурами, наведеними у табл. 4.

Таблиця 4 Процедури, пов'язані з заходами контролю

№ п/п	Ризик	Характеристика ризику
1	Огляди результатів	<p>Заходи контролю включають:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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.
2	Обробка інформації	<p>Заходи контролю поділяються на:</p> <ul style="list-style-type: none"> • заходи контролю прикладних програм, які застосовуються до обробки окремих прикладних програм – включають перевірку арифметичної точності записів, ведення та перегляд залишків рахунків і перевірочних балансів (оборотно-сальдових відомостей), автоматизовані заходи контролю, такі як контрольна перевірка вхідних даних і контроль послідовностей чисел, та ручна обробка звітів про винятки; • заходи контролю ІТ, які є політиками і практиками, пов'язаними з багатьма прикладними програмами та які забезпечують ефективне функціонування заходів контролю прикладних програм, допомагаючи забезпечити подальшу належну роботу інформаційних систем – включають зміни програм, заходи контролю, які обмежують доступ до програм або даних, заходи контролю за реалізацією нових версій пакетних прикладних програм та заходи 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.
3	Фізичні заходи контролю	<p>Заходи контролю охоплюють:</p> <ul style="list-style-type: none"> • фізичний захист активів; • 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).
6	Розподіл обов'язків	<p>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.</p>

Важливою функцією відповідальності управлінського персоналу є встановлення та ведення внутрішнього контролю на постійній основі.

<u>Призначення внутрішнього контролю</u>	<u>Обмеження внутрішнього контролю</u>	<u>Розподіл внутрішнього контролю на компоненти</u>
<p>Внутрішній контроль розробляється, запроваджується та ведеться для реагування на виявлені бізнес-ризиків, які перешкоджають досягненню будь-якої мети суб'єкта господарювання, яка стосується:</p> <ul style="list-style-type: none"> • достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання; • ефективності та результативності його діяльності; • дотримання суб'єктом господарювання застосовних законів і нормативних актів. 	<p>Обмеження включають реальність того, що людське судження при прийнятті рішень може бути помилковим і що збої у внутрішньому контролі можуть виникати внаслідок людської помилки. Заходи контролю можуть бути обійдені внаслідок змови двох чи більше осіб або неприйнятного нехтування внутрішнім контролем з боку управлінського персоналу.</p>	<p>Розподіл внутрішнього контролю на 5 компонентів створює корисну базу для розгляду аудитором того, як різні аспекти внутрішнього контролю суб'єкта господарювання можуть впливати на аудит:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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.

Рис. 13 Основні аспекти характерні для внутрішнього контролю доречного для аудиту

Моніторинг заходів контролю управлінським персоналом включає:

- аналіз того, чи працюють вони відповідно до очікувань і чи модифікуються вони відповідно до наявних умов;
- перевірку управлінським персоналом того, чи готується своєчасно звірка банківських виписок;
- оцінку внутрішніми аудитором дотримання персоналом з продажу політики суб'єкта господарювання в частині положень про договори купівлі-продажу;
- 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.

Приклад:

Якщо своєчасність і точність банківських виписок не є об'єктом моніторингу, персонал швидше за все припинить готувати такі виписки.

Аудиторський ризик та його компоненти (МСА 200)

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 ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення. Аудиторський ризик – це технічний термін, пов'язаний із процесом аудиту; він не належить до бізнес-ризиків аудитора, наприклад збитку внаслідок судового процесу, негативної реклами чи інших подій, які виникають у зв'язку з аудитом фінансової звітності.

Ризик суттєвого викривлення (risk of material misstatement) – це ризик того, що фінансова звітність, яка ще не перевірялася аудитором в процесі аудиту, містить суттєві викривлення. Він складається з двох компонентів на рівні тверджень.

Невід’ємний ризик (inherent risk) – вразливість твердження щодо класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації, до викривлення, яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, перед тим, як брати до уваги будь-які відповідні заходи контролю. Такий ризик є вищим для деяких тверджень і пов’язаних із ними класів операцій, залишків рахунків 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 невід’ємний 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 рахунків або розкриттям інформації, також впливають на невід’ємний 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.

Ризик контролю (control risk) – ризик того, що викривлення, яке може трапитися у твердженні стосовно класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації і яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не буде своєчасно відвернено або виявлено та виправлено системою внутрішнього контролю суб’єкта господарювання. Цей ризик є функцією ефективності структури, впровадження та підтримання системи 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 невід’ємні 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 йому дозволяється обрати перевірку ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу й обсягу процедур по суті, що їх слід виконати

Ризики суттєвого викривлення можуть існувати на двох рівнях, наведених у табл 5.

Таблиця 5. Рівні ризиків суттєвого викривлення

Рівень	Характеристика
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.
На рівні тверджень стосовно класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації	Оцінюються для визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Докази дають змогу аудитору висловити думку про фінансову звітність при прийнятно 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.

Невід’ємний ризик та ризик контролю є ризиками суб’єкта господарювання; вони існують незалежно від аудиту фінансової звітності.

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

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.

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 команди із завдання;
- застосування професійного скептицизму;
- нагляд та огляд виконаної аудиторської роботи, які 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.

Ризик невиявлення можна лише зменшити, але не усунути через невід’ємні обмеження аудиту. Відповідно деякий ризик невиявлення існуватиме завжди.

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.



ПИТАННЯ 4.

Визначення аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. Достатність подання та розкриття інформації (МСА 330).

МСА 330 розглядає відповідальність аудитора за розробку та провадження дій у відповідь на ризики суттєвого викривлення, ідентифіковані й оцінені аудитором відповідно до МСА 315 під час аудиту фінансової звітності.

Метою аудитора є отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно оцінених ризиків суттєвого викривлення через розроблення і провадження відповідних дій у відповідь на такі ризики.

Визначення аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення

На оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, а отже, загальні дії аудитора у відповідь впливає розуміння аудитором середовища контролю (рис. 14).

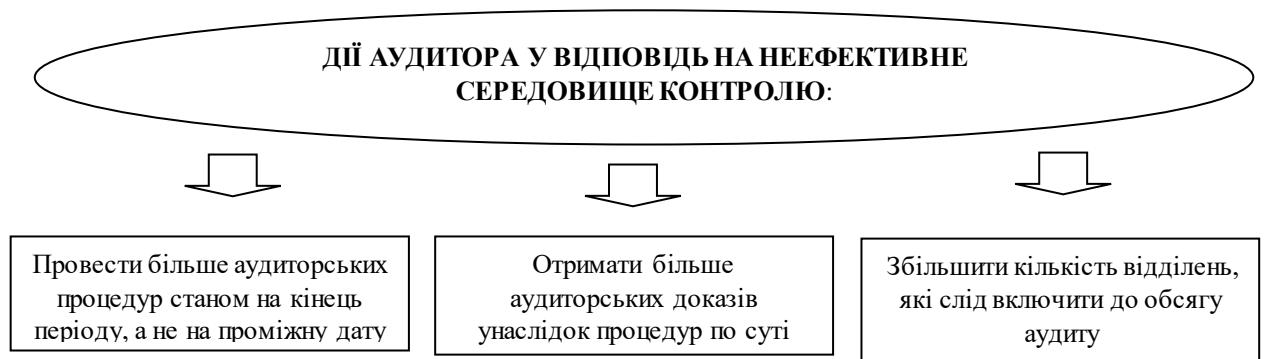


Рис. 14 Дії аудитора у відповідь на неефективне середовище контролю

З метою зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, аудиторів слід визначити загальні дії у відповідь на оцінені ризики на рівні фінансової звітності, розробити та виконати аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків на рівні тверджень (рис. 15).

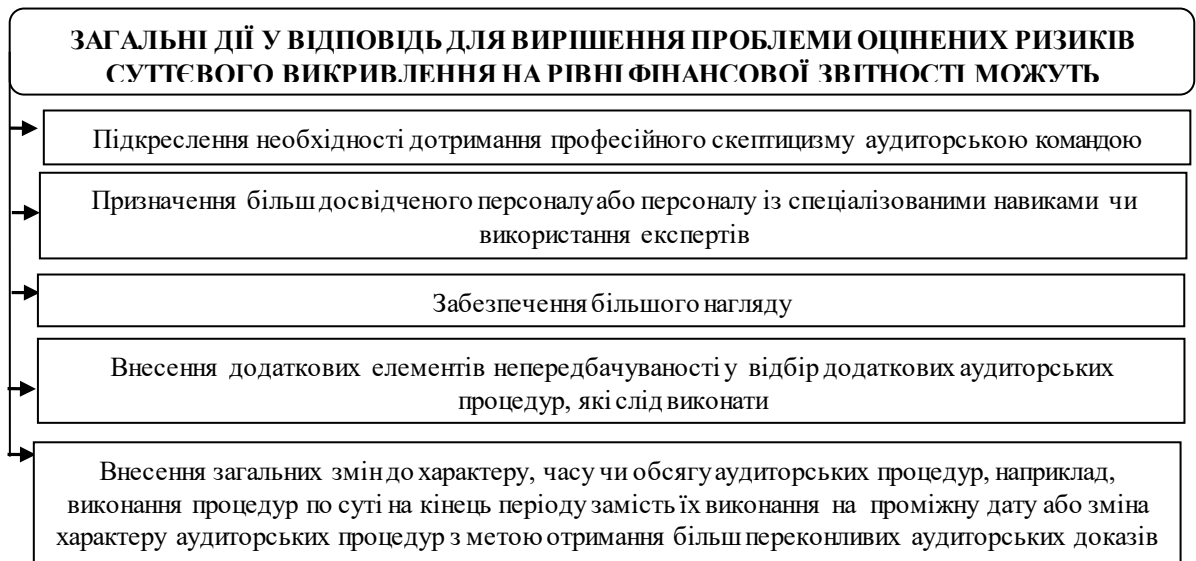


Рис. 15 Загальні дії у відповідь для вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності

Аудиторів слід визначити загальні дії для розгляду ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності.

Оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності залежить від розуміння аудитором середовища контролю. Ефективне середовище контролю може надати можливість аудиторів більше довіряти внутрішньому контролю і достовірності аудиторських доказів, отриманих від суб'єкта господарювання.

Якщо середовище контролю має недоліки, аудитор, як правило, проводить більше аудиторських процедур за станом на кінець року, а не на проміжну дату, шукає більше аудиторських доказів на основі процедур по суті, змінює характер аудиторських процедур, аби отримати переконливіші аудиторські докази, або збільшує кількість ділянок аудиту, які слід включити в обсяг аудиту.



ПИТАННЯ 5.

Використання зовнішніми аудиторями роботи внутрішніх аудиторів (МСА 610 (переглянутий)).

Діяльність внутрішніх аудиторів (internal audit function) – діяльність суб'єкта господарювання, що передбачає надання впевненості та консультування, призначені для оцінювання й поліпшення ефективності процесу управління суб'єктом господарювання на найвищому рівні, а також процесів управління ризиками і внутрішнього контролю.

МСА 610 розглядає відповідальність зовнішнього аудитора, якщо використовується робота внутрішніх аудиторів включно з використанням:

- роботи внутрішніх аудиторів для отримання аудиторських доказів;
- внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги під керівництвом і наглядом зовнішнього аудитора з подальшою перевіркою ним їх роботи.

Пряма допомога – використання внутрішніх аудиторів для виконання аудиторських процедур під керівництвом та наглядом зовнішнього аудитора з подальшою перевіркою ним їхньої роботи.

МСА 610 не застосовується, якщо у суб'єкта господарювання немає внутрішніх аудиторів.

Якщо суб'єкт господарювання має внутрішніх аудиторів (аудитор планує використати їхню роботу), тоді цілі зовнішнього аудитора такі:

- визначити, чи можна використати роботу внутрішніх аудиторів або пряму допомогу внутрішніх аудиторів, та, якщо це так, на яких ділянках і в якому обсязі;
- визначити, чи є робота достатньою для цілей аудиту в разі використання роботи внутрішніх аудиторів, та
- при використанні внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги – забезпечити відповідне керівництво і нагляд з подальшою перевіркою їх роботи.

Якщо суб'єкт господарювання має внутрішніх аудиторів, МСА 610 не застосовуються, якщо:

- їх відповідальність і діяльність не є доречними для аудиту;
- зовнішній аудитор не планує використовувати їх роботу під час отримання аудиторських доказів виходячи з попереднього розуміння аудитором діяльності внутрішніх аудиторів, отриманого в результаті процедур за МСА 315.

Визначення діяльності внутрішніх аудиторів

Цілі й обсяг діяльності внутрішніх аудиторів охоплюють діяльність з надання впевненості та консультацій призначену для оцінювання та покращення ефективності процесів:

- управління суб'єктом господарювання;
- процесів управління ризиками і внутрішнього контролю.

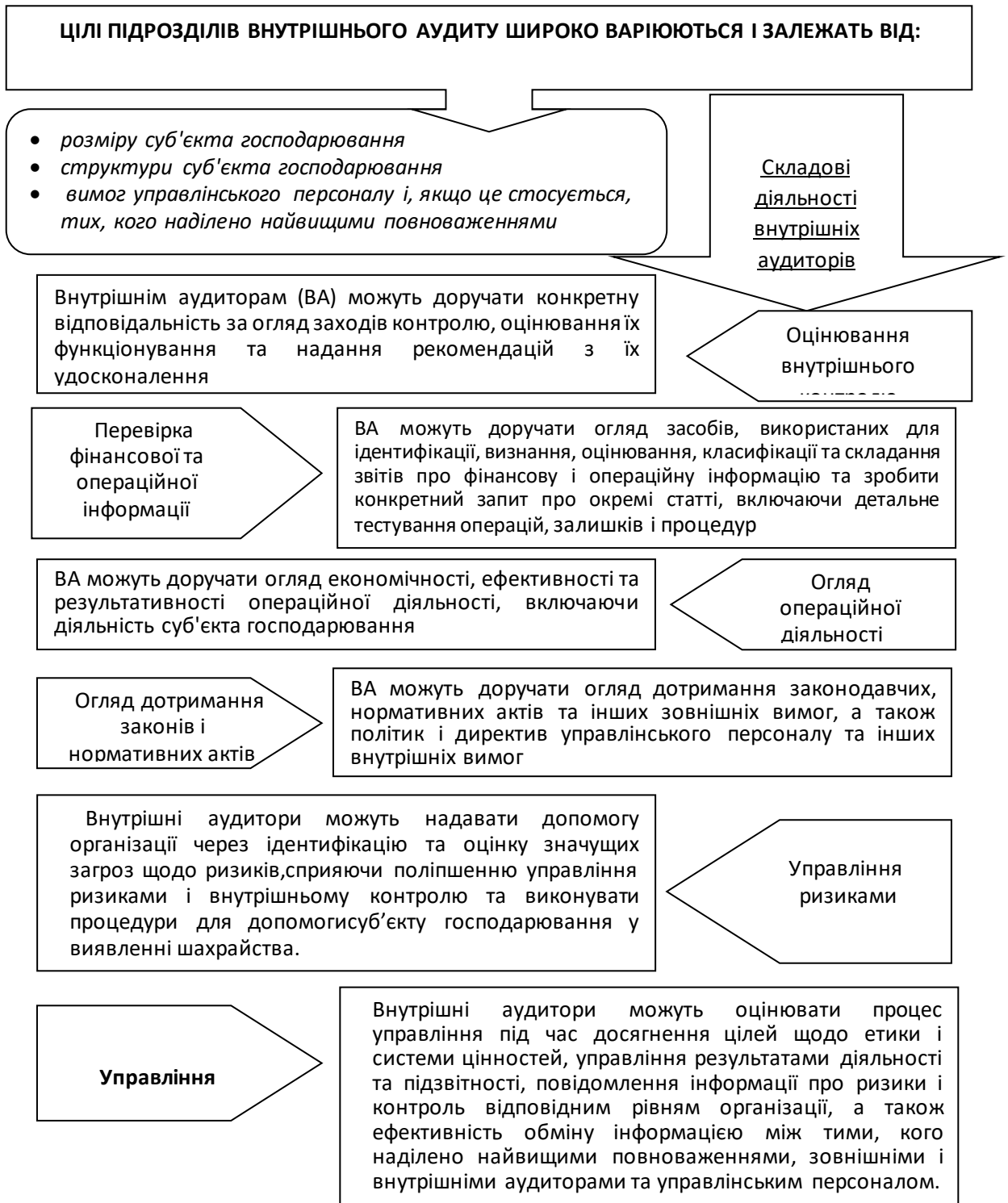


Рис. 16 Види та функціональні напрями діяльності внутрішніх аудиторів

Внутрішні аудитори можуть виконувати аудиторські процедури, подібні до процедур, виконуваних зовнішнім аудитором під час аудиту фінансової звітності. В цьому випадку зовнішній аудитор може використовувати внутрішніх аудиторів:

1) для отримання інформації, яка є доречною для оцінок зовнішнім аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок помилок або шахрайства. При цьому, слід пам'ятати, що МСА 315 вимагає від зовнішнього аудитора отримання розуміння:

- характеру відповідальності внутрішніх аудиторів;

- статусу внутрішніх аудиторів в організації;
 - виконаної діяльності або діяльності, яку вони мають виконувати;
 - направити запити внутрішнім аудиторам;
- 2) використовувати роботу внутрішніх аудиторів для часткової заміни аудиторських доказів, які має отримати безпосередньо зовнішній аудитор.
- 3) використовувати внутрішніх аудиторів для виконання аудиторських процедур під своїм керівництвом та наглядом з подальшою перевіркою їх роботи (тобто пряму допомогу).

Визначення доцільності та обсягу використання роботи внутрішніх аудиторів

Для прийняття зовнішнім аудитором рішення про можливість використання роботи внутрішніх аудиторів, він повинен визначити:

- обсяг, в якому організаційний статус і відповідні політики та процедури внутрішніх аудиторів підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів. В даному контексті об'єктивність стосується здатності виконувати завдання, не допускаючи упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб з метою нехтування професійними судженнями. Зовнішній аудитор має розглянути певні аспекти (табл. 6)

Таблиця 6. Діяльність внутрішніх аудиторів, яка підлягає оцінці зовнішніми аудиторами

Питання, які підлягають оцінці	Приклади
Чи сприяє організаційний статус внутрішніх аудиторів, включаючи їх повноваження та підзвітність, спроможності внутрішніх аудиторів бути вільними від упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб з метою нехтування професійними судженнями?	Наявність процесу звітування внутрішніх аудиторів: тим, кого наділено найвищими повноваженнями, посадовцям з відповідними повноваженнями, управлінському персоналу. Забезпеченість прямого доступу до тих, кого наділено найвищими повноваженнями.
Чи вільні внутрішні аудитори від будь-якої суперечливої відповідальності?	Наявність управлінських або операційних обов'язки, або обов'язків за межами діяльності з внутрішнього аудиту.
Чи здійснюють ті, кого наділено найвищими повноваженнями, нагляд за кадровими рішеннями, що стосуються внутрішніх аудиторів?	Застосування прийнятної політики винагородження.
Чи існують будь-які перешкоди чи обмеження, встановлені для внутрішніх аудиторів управлінським персоналом, або тими, кого наділено найвищими повноваженнями?	Встановлення вимог щодо повідомлення результатів діяльності внутрішнього аудиту зовнішньому аудитору.
Чи є внутрішні аудитори членами відповідних професійних організацій? Чи зобов'язує дане членство дотримуватися відповідних професійних стандартів, які стосуються об'єктивності, або чи досягають їх внутрішні політики таких самих цілей?	–

- рівень компетентності внутрішніх аудиторів. В даному контексті компетентність стосується набуття та підтримання знань і навичок на рівні, необхідному для забезпечення можливості виконувати доручені завдання ретельно і відповідно до застосованих професійних стандартів. Зовнішній аудитор має розглянути наступні аспекти:

- Чи мають внутрішні аудитори достатні та прийнятні ресурси порівняно з розміром суб'єкта господарювання і характером діяльності?
- Чи встановлені кадрові політики професійної підготовки та призначення внутрішніх аудиторів на завдання із внутрішніх аудитів?

- Чи мають внутрішні аудитори достатню технічну професійну підготовку та досвід в аудиті?

- Чи володіють внутрішні аудитори потрібним знанням стосовно фінансової звітності суб'єкта господарювання і застосовної концептуальної основи фінансового звітування?

- Чи володіють внутрішні аудитори 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 та вимоги до подальшої професійної освіти.

• застосування внутрішніми аудиторами систематичного і дисциплінованого підходу до планування, виконання, нагляду, огляду й документування і контролю якості. Зовнішній аудитор має розглянути наступні аспекти:

- наявність, достатність і використання документованих процедур внутрішнього аудиту чи рекомендацій, які охоплюють такі питання, як оцінювання ризиків, робочі програми, документація та звітність, характер і обсяг яких відповідає розміру й обставинам суб'єкта господарювання;

- наявність прийнятної політики і процедур контролю якості, наприклад, такі як політики і процедури в МСКЯ 1 або вимоги до контролю якості в стандартах, установлених відповідними професійними організаціями для внутрішніх аудиторів.

Зовнішній аудитор може використати роботу внутрішніх аудиторів, яка охоплює:

• тестування ефективності функціонування заходів контролю;

• процедури по суті, що передбачають застосування судження;

• спостереження за інвентаризацією;

• простеження операцій в інформаційній системі, доречній для фінансового звітування;

• тестування дотримання регуляторних вимог;

• за деяких обставин аудити чи огляди фінансової інформації дочірніх підприємств, які не є компонентом, значущим для групи.

Зовнішній аудитор повинен виконати аудиторські процедури щодо основної роботи внутрішніх аудиторів у цілому, яку він планує використати, щоб визначити її достатність для цілей аудиту, включаючи:

• чи належно спланована і виконана їхня робота, чи належно здійснювався нагляд, перегляд і документування;

• чи отримані прийнятні докази у достатньому обсязі, які дають змогу внутрішнім аудиторам дійти обґрунтованих висновків;

• чи є прийнятними висновки, яких дійшли за конкретних обставин, і чи відповідають звіти, складені внутрішніми аудиторами, результатам виконаної.

З метою використання роботи внутрішніх аудиторів зовнішній аудитор повинен обговорити з ними сплановане використання роботи як основу для координації відповідної діяльності:

• 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 для виконання аудиторських процедур;

- запропоновані методи відбору статей та обсяги вибірки;
- документування виконаної роботи;
- процедури огляду та надання звіту.

Зовнішній аудитор повинен менше використовувати роботу внутрішніх аудиторів та більше виконувати роботу особисто в наступних випадках:

- чим більше судження, пов'язане із з плануванням і виконанням доречних аудиторських процедур та з оцінюванням зібраних аудиторських доказів. Значні судження охоплюють оцінювання:
 - ризиків суттєвого викривлення;
 - достатності виконаних тестів;
 - прийнятності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність;
 - суттєвих облікових оцінок;
 - достатності розкриття інформації в фін. звітності та ін. питань, які впливають на звіт аудитора.
- чим вище оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень, причому особлива увага приділяється ризикам, ідентифікованим як значні;
- чим менше організаційний статус і відповідні політика та процедури внутрішніх аудиторів підтверджують їх об'єктивність;
- чим нижчий рівень компетентності внутрішніх аудиторів.

Зовнішній аудитор повинен зазначити, повідомляючи інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про загальний огляд запланованого обсягу та часу аудиту відповідно до МСА 260, як він планує використати роботу внутрішніх аудиторів.

Зовнішній аудитор має прийняти рішення не використовувати роботу внутрішніх аудиторів, якщо він визначає, що:

- організаційний статус і відповідні політики та процедури внутрішніх аудиторів недостатньо сприяють об'єктивності внутрішніх аудиторів;
- внутрішні аудитори не мають достатньої компетентності;
- внутрішні аудитори не застосовують систематичний і дисциплінований підходи, включаючи контроль якості

Використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги

Якщо зовнішній аудитор планує використати внутрішніх аудиторів для надання йому прямої допомоги під час аудиту, він повинен оцінити:

- 1) рівень компетентності внутрішніх аудиторів, які надаватимуть таку допомогу.
- 2) існування та значущість загроз об'єктивності. При цьому, слід розглянути:
 - ступінь, до якого організаційний статус внутрішніх аудиторів і його політика та процедури забезпечують об'єктивність внутрішніх аудиторів;
 - сімейні та особисті стосунки з особами, які займаються тими аспектами суб'єкта господарювання, яких стосується робота, або які несуть за них відповідальність;
 - пов'язаність з відділом або департаментом суб'єкта господарювання, якого стосується робота;
 - значні фінансові інтереси в суб'єкта господарювання крім оплати праці на умовах, подібних до тих, що стосуються інших працівників з подібним рівнем посад.

Оцінка зовнішнім аудитором існування та значущості загроз об'єктивності внутрішніх аудиторів повинна включати запит до внутрішніх аудиторів щодо інтересів і зв'язків, які можуть створити загрозу їх об'єктивності.

До того, як використовувати внутрішніх аудиторів для надання прямої допомоги для

цілей аудиту, зовнішній аудитор повинен:

- отримати письмову згоду уповноваженого представника суб'єкта господарювання на дозвіл внутрішнім аудиторам виконувати інструкції зовнішнього аудитора, а сам суб'єкт господарювання не буде втручатись у роботу, яку внутрішній аудитор виконує для зовнішнього аудитора;
- отримати від внутрішніх аудиторів письмове підтвердження, що вони зберігатимуть конфіденційність конкретних питань відповідно до інструкцій зовнішнього аудитора та інформуватимуть його щодо будь-яких загроз для їх об'єктивності.
- повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями про характер та обсяг запланованого використання внутрішніх аудиторів для отримання від них прямої допомоги для забезпечення взаємного розуміння, що подібне використання не є надмірним за обставин завдання.

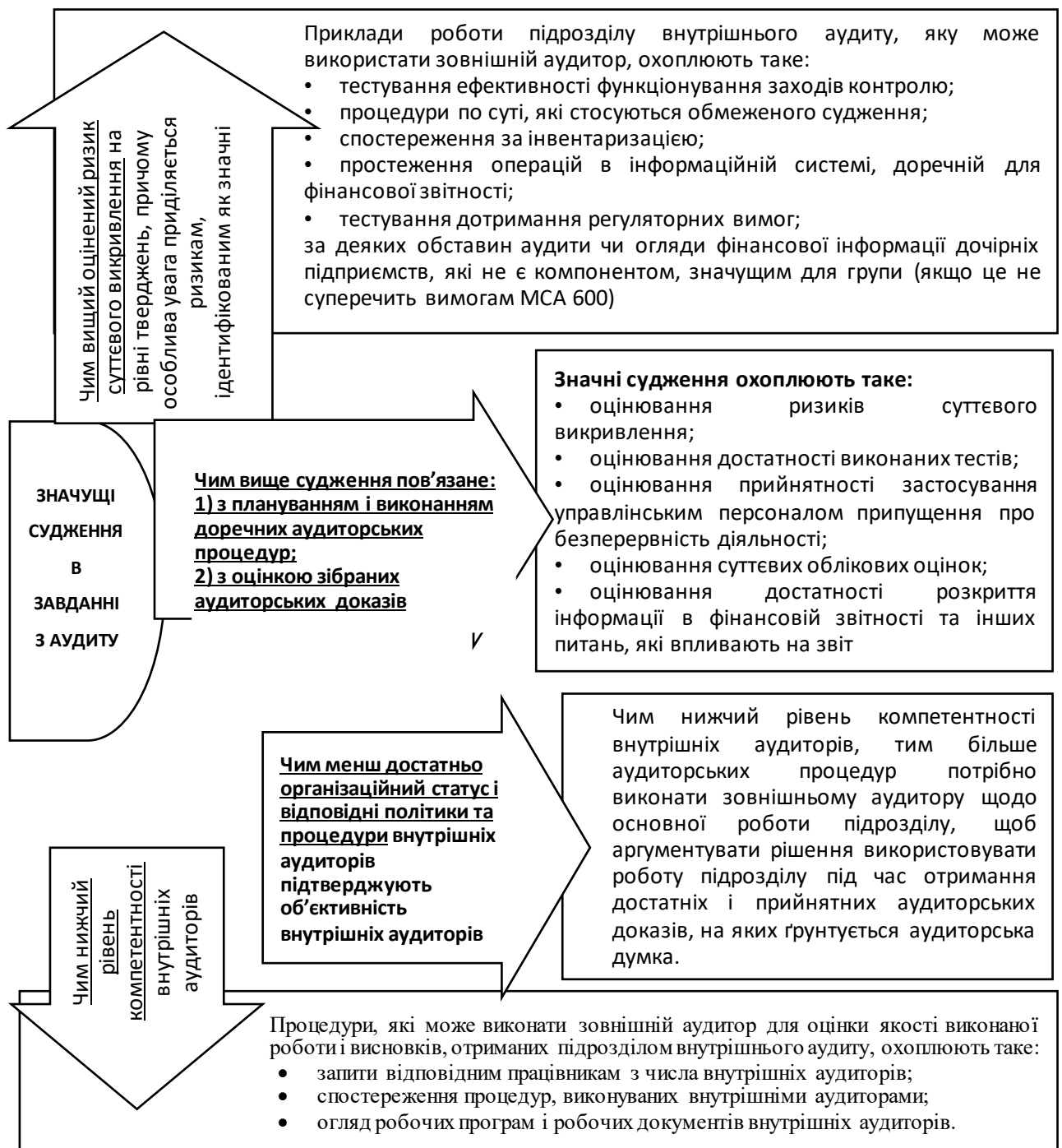


Рис. 8.2 Чинники, які впливають на визначення характеру та обсягу роботи підрозділу ВА

Визначаючи характер та обсяг роботи, яку можна доручити внутрішнім аудиторам, а також характер, час і обсяг керівництва, нагляду і перевірки їх роботи відповідно до обставин завдання, зовнішній аудитор повинен враховувати:

- ступінь використання судження під час:
 - планування й виконання доречних аудиторських процедур;
 - оцінювання отриманих аудиторських доказів;
- оцінені ризики суттєвого викривлення;
- свою оцінку існування і значущості загроз для об'єктивності та рівень компетентності внутрішніх аудиторів, що надаватимуть йому таку допомогу.

Зовнішній аудитор повинен управляти роботою, наглядати та перевіряти результати роботи, виконаної внутрішніми аудиторамі під час аудиту, відповідно до вимог МСА 220:

- характер, час та обсяг управління, нагляду і перевірки результатів роботи мають враховувати, що внутрішні аудитори не є незалежними від суб'єкта господарювання;
- процедури перевірки мають включати перевірку зовнішнім аудитором аудиторських доказів, отриманих під час деяких робіт, виконаних внутрішніми аудиторамі.

Роботи та завдання, для яких недоречно використовувати внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги:

- обговорення ризиків шахрайства (виключення – направлення запитів до внутрішніх аудиторів щодо ризиків шахрайства у суб'єкта господарювання);
- визначення аудиторських процедур без попередження відповідно до МСА 240;
- контроль за запитом щодо зовнішніх підтверджень та оцінювання результатів процедур зовнішнього підтвердження (виключення – внутрішні аудитори можуть надати допомогу в збиранні інформації, необхідної зовнішньому аудитору для розгляду винятків у відповідях із зовнішніми підтвердженнями).

Зовнішній аудитор не повинен використовувати внутрішнього аудитора для надання прямої допомоги, якщо:

- існують значні загрози для об'єктивності внутрішнього аудитора;
- у внутрішнього аудитора немає достатньої компетентності для виконання запропонованої роботи.

Зовнішній аудитор не повинен використовувати внутрішніх аудиторів для надання йому прямої допомоги у виконанні процедур, які:

- включають використання значних суджень під час аудиту;
- стосуються більш значних оцінених ризиків суттєвого викривлення, коли застосування судження, необхідного під час виконання доречних аудиторських процедур або оцінці отриманих аудиторських доказів, є вкрай обмеженим (див. параграф А38);
- стосуються роботи, якою займалися внутрішні аудитори, звіт щодо якої вже було надано чи буде надано ними управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями; або
- стосуються рішень, які зовнішній аудитор приймає відповідно до цього МСА щодо внутрішніх аудиторів та використання їхньої роботи або прямої допомоги).

Слід пам'ятати, що надмірне використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги може негативно вплинути на розуміння незалежності під час виконання завдання із зовнішнього аудиту.



ПИТАННЯ 6.

Використання роботи експерта аудитора (МСА 620).

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 управлінського персоналу (management's expert) – 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.

Експерт аудитора може бути або внутрішнім експертом аудитора (який є партнером або штатним працівником, у т.ч. тимчасовим працівником фірми аудитора або мережевої фірми), або зовнішнім експертом аудитора;

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.

Аудитор несе виняткову відповідальність за висловлену аудиторську думку, і ця відповідальність не зменшується при використанні ним роботи експерта.

Цілі аудитора за МСА 620 :

- визначити, чи використовувати роботу експерта аудитора;
- при використанні роботи експерта аудитора встановити, чи є ця робота достатньою для цілей аудитора.

МСА 620 не стосується:

- випадків, якщо до складу 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;
- використанням аудитором роботи особи чи організації, яка володіє спеціальними знаннями в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, і робота якої 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.

Визначення необхідності використання роботи експерта аудитора

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.

Експерт аудитора може бути необхідний для надання допомоги аудитору у виконанні одного або кількох завдань:

- отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи

його внутрішній контроль;

- ідентифікація та оцінювання 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;
- оцінка достатності та прийнятності аудиторських доказів, отриманих при формулюванні думки щодо фінансової звітності.

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 через:

- досвід аудиту суб'єктів господарювання, який вимагає таких спеціальних знань при складанні їх фінансової звітності;
- освіту або професійний розвиток у певній галузі;
- обговорення з аудиторами, які виконували подібні завдання.

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.

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;
- 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;
- компетентність і вміння експерта від управлінського персоналу. Інформація про компетентність, можливості та об'єктивність експерта управлінського персоналу може надходити з різних джерел:

- 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.

У разі, якщо експерт 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 управлінського персоналу може допомогти аудитору визначити,

чи відповідають його цілям такі чинники:

- характер, обсяг та мета роботи експерта;
- 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.

У разі, якщо експерт 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.

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 і 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.

Характер, час та обсяг аудиторських процедур

Характер, час та обсяг аудиторських процедур варіюються залежно від конкретних обставин. При визначенні характеру, часу та обсягу цих процедур аудитор повинен розглянути такі питання:

- характер питання, якого стосується робота експерта;
- ризики суттєвого викривлення в питанні, якого стосується робота цього експерта;
- значущість роботи цього експерта у контексті аудиту;
- знання та досвід аудитора стосовно попередньої роботи, виконаної цим експертом;
- чи поширюються на цього експерта політики і процедури контролю якості фірми аудитора.

Зовнішній експерт аудитора не є членом групи із завдання і на нього не поширюються політики та процедури стосовно контролю якості відповідно до МСКЯ 1.

На внутрішніх експертів аудитора поширюються відповідні етичні вимоги, включаючи ті, що стосуються незалежності

Аудитор повинен оцінити, чи має експерт необхідну компетентність, уміння та об'єктивність 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. 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 або умовами роботи експерта аудитора. Можуть також бути застережні заходи, пов'язані зі специфікою завдання з аудиту. Проте можуть існувати обставини, за яких застережні заходи не можуть зменшити загрози до прийняттого 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.

При оцінці об'єктивності зовнішнього експерта аудитора може бути доречно:

- 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;

- 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.

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.

Інформація стосовно компетентності, вмінь та об'єктивності експерта аудитора може надходити з багатьох джерел:

- особистий досвід попередньої роботи цього експерта;
- 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.
- Аудитор повинен отримати достатнє розуміння галузі спеціальних знань експерта аудитора, щоб мати змогу:
 - визначити характер, обсяг та цілі роботи цього експерта для цілей аудитора; та
 - оцінити достатність цієї роботи для цілей аудитора.

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;
- 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

Аудитор повинен узгодити в письмовій формі, якщо це доцільно, з експертом аудитора такі питання:

- характер, обсяг та цілі роботи цього експерта;
- відповідні ролі та відповідальність аудитора і цього експерта;
- характер, час та обсяг повідомлень між аудитором і цим експертом, включаючи форму будь-якого звіту, який має надати цей експерт;
- необхідність дотримання експертом аудитора вимог до конфіденційності.

Угода між аудитором та зовнішнім експертом аудитора часто має форму листа-зобов'язання.

Таблиця 8.5

Питання, які аудитор може розглядати для включення в Лист-зобов'язання або в будь-яку іншу форму угоди із зовнішнім експертом аудитора

Напрями	Питання договору
Характер, обсяг і цілі роботи зовнішнього експерта аудитора	<ul style="list-style-type: none"> • 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 фінансового звітування; • 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	<ul style="list-style-type: none"> • 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 звіті аудитора, 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; • доступ зовнішнього експерта аудитора до облікових записів суб'єкта господарювання (СГ), файлів, персоналу та експертів, залучених СГ; • процедури повідомлення між зовнішнім експертом аудитора та СГ; • 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 інформації та звітність	<ul style="list-style-type: none"> • методи і періодичність повідомлень, у т.ч.: <ul style="list-style-type: none"> - як повідомляти результати (висновки) зовнішнього експерта аудитора (письмовий звіт, усний звіт, вихідні дані, які слід надати групі із завдання); - ідентифікація конкретних осіб у межах 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 своєчасне повідомлення аудитора: <ul style="list-style-type: none"> - про будь-яку можливу затримку у виконанні роботи та будь-яке можливе застереження або обмеження щодо результатів чи висновків експерта; - про випадки, коли суб'єкт господарювання обмежує доступ цього експерта до облікових записів, файлів, персоналу або експертів, залучених СГ;

	<ul style="list-style-type: none"> - всієї інформації, яку він вважає доречною для аудиту, включаючи будь-які зміни в раніше повідомлених обставинах; - обставини, які можуть створити загрози для об'єктивності цього експерта, та будь-яких відповідних застережних заходів, які можуть усунути або зменшити такі загрози до прийняттого рівня.
Конфіденційність	<ul style="list-style-type: none"> • 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.

Якщо письмової угоди між аудитором та експертом аудитора немає, дані про угоду можна включити у меморандуми планування, відповідні робочі документи (програму аудиту), політики і процедури фірми аудитора.

Якщо експерт аудитора є членом 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.

Оцінка достатності роботи експерта аудитора

Аудитор оцінює достатність роботи експерта аудитора для цілей аудитора, включаючи:

1) Відповідність і обґрунтованість результатів або висновків цього експерта та їх узгодженість з іншими аудиторськими доказами. 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 (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 аудитора з управлінським персоналом.

2) Доречність та обґрунтованість припущень і методів за певних обставин, якщо робота експерта охоплює використання значущих припущень і методів.

3) Доречність, повноту і точність первинних даних, якщо робота експерта охоплює використання первинних даних, що є значущими для роботи експерта. 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.
- Якщо аудитор визначає, що робота експерта аудитора не є достатньою для цілей аудитора, він повинен:
 - узгодити з цим експертом характер та обсяг подальшої роботи, яку має виконати цей експерт;
 - виконати додаткові аудиторські процедури, що є прийнятними за певних обставин.

Посилання на експерта аудитора в аудиторському звіті

Аудитор не повинен посилатися на роботу експерта аудитора в звіті аудитора, що містить немодифіковану думку, якщо це не вимагається законом або нормативним актом.

Якщо таке посилання вимагається законом або нормативним актом (наприклад для цілей прозорості в державному секторі), аудитор повинен зазначити в звіті аудитора, що це посилання не зменшує відповідальності аудитора за думку аудитора.

Якщо аудитор робить посилання на роботу експерта аудитора в звіті аудитора, що містить модифіковану думку, для пояснення характеру модифікації, він повинен зазначити в звіті аудитора, що таке посилання не зменшує відповідальності аудитора за цю думку.

