ТЕМА 2: ПРОЦЕДУРНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ З АУДИТУ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

ПЛАН

1. Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду. Аудиторські процедури (МСА 510).
2. Присутність аудитора при інвентаризації запасів та додаткові міркування щодо окремих статей. Судові справи та претензії (МСА 501).
3. Процедури зовнішнього підтвердження. Результати процедур зовнішнього підтвердження та оцінка отриманих доказів. Негативні підтвердження (МСА 505).
4. Характер облікових оцінок. Процедури оцінки ризиків і відповідні дії. Подальші процедури по суті. Оцінка обґрунтованості облікових оцінок і визначення викривлень. Розкриття інформації, пов'язаної з обліковими оцінками (МСА 540).
5. Характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами. Ідентифікація та оцінка ризиків. Дії у відповідь на оцінені ризики. Розкриття операцій з пов'язаними сторонами. Письмові запевнення. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (МСА 550).

ПИТАННЯ 1.
Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду. Аудиторські процедури (МСА 510).

Перше завдання з аудиту (initial audit engagement) – завдання, при якому фінансова звітність за попередній період не підлягала аудиту або фінансова звітність за попередній період підлягала аудиту попереднім аудитором.

МСА 510 розглядає відповідальність аудитора щодо залишків на початок періоду під час виконання першого завдання з аудиту.

Метою аудитора при виконанні першого завдання з аудиту щодо залишків на початок періоду є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо того, чи:

- існують викривлення у залишках на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період;
- послідовно застосовувалися прийнятні облікові політики, відображені у залишках на початок періоду, у фінансовій звітності за поточний період та чи зміни в облікових політиках було враховано та адекватно подано й розкрито відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Аудиторські процедури

Аудитор повинен ознайомитися з останньою фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї попереднього аудитора для отримання інформації про залишки на початок періоду, включаючи розкриття інформації.

Аудитор повинен отримати аудиторські докази стосовно того, чи існують

викривлення залишків на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період. Для цього аудитору необхідно:

- перевірити правильність перенесення залишків на кінець попереднього періоду на початок поточного періоду;
- впевнитися у тому, чи відображають залишки на початок періоду застосування прийнятних облікових політик;
- ознайомитися з робочими документами попереднього аудитора для отримання доказів щодо залишків на початок періоду (якщо фінансова звітність за попередній рік підлягала аудиту);
- оцінити, чи надають аудиторські процедури, виконані в поточному періоді, докази щодо залишків на початок періоду;
- виконати спеціальні аудиторські процедури для отримання доказів щодо залишків на початок періоду, наприклад у випадку запасів:

- спостереження за поточною інвентаризацією запасів і звірка її результатів із кількістю запасів на початок періоду;
- виконання аудиторських процедур щодо оцінки елементів запасів на початок періоду;
- виконання аудиторських процедур щодо валового прибутку та закриття періоду.

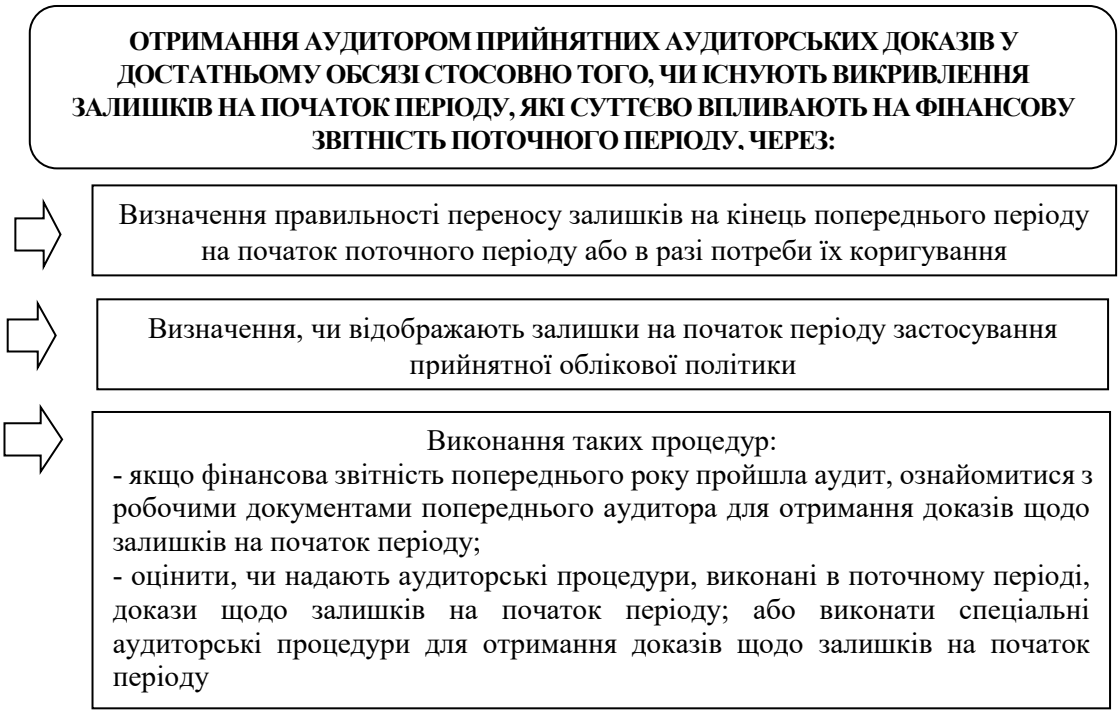

Рис. 1 Процедури отримання аудитором достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно того, чи існують викривлення залишків на початок періоду

Якщо аудитор отримує аудиторські докази, що залишки на початок періоду містять викривлення, які можуть суттєво вплинути на фінансову звітність за поточний період, аудитор повинен виконати додаткові аудиторські процедури. Якщо аудитор доходить висновку про наявність таких викривлень у фінансовій звітності за поточний період, аудитор повинен повідомити про викривлення управлінський персонал відповідного рівня та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідно до МСА 450.

Якщо у звіті попереднього аудитора мала місце модифікація думки то аудитор повинен оцінити вплив питання, яке призвело до модифікації, під час оцінки ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності за поточний період відповідно до МСА 315.

Рис. 2 Чинники, від яких залежить характер та обсяг аудиторських процедур

Аудиторські висновки та звітування

Таблиця 1 Варіанти аудиторської думки та підстави для її висловлення

Думка аудитора	Підстави для висловлення думки
Думка із застереженням або відмова від висловлення думки	Аудитор не може у достатньому обсязі отримати прийнятні аудиторські докази щодо залишків на початок періоду (МСА 705)
Думка із застереженнями або негативна думка	Аудитор доходить висновку, що: • залишки на початок періоду містять викривлення, яке суттєво впливає на фінансову звітність за поточний період, а вплив цього викривлення не було у належний спосіб відображено в обліку, або неадекватно подано чи розкрито (МСА 705) ;
	• облікові політики поточного періоду не застосовувалися послідовно до залишків на початок періоду відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (МСА 705);
	• зміну в облікових політиках не було у належний спосіб відображено в обліку або неадекватно подано й розкрито відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (МСА 705).
Модифікована думка	У разі коли думка попереднього аудитора щодо фінансової звітності за попередній період містила модифікацію думки і така модифікація залишається суттєвою для фінансової звітності за поточний період (МСА 705; МСА 710)

ПИТАННЯ 2.
Присутність аудитора при інвентаризації запасів та додаткові міркування щодо окремих статей. Судові справи та претензії (МСА 501).

Присутність аудитора при інвентаризації запасів та додаткові міркування щодо окремих статей

Аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо наявності та стану запасів (якщо вони є суттєвими для фінансової звітності) шляхом:

- присутності під час інвентаризації запасів, крім випадків, якщо це не є можливим на практиці;
- здійснення аудиторських процедур щодо остаточних даних про запаси підприємства, щоб визначити, чи точно вони відображають фактичні результати інвентаризації запасів.

Присутність аудитора під час інвентаризації запасів включає ряд процедур, які можуть слугувати тестами заходів контролю або процедурами по суті залежно від оцінки ризику, запланованого підходу і спеціальних виконаних процедур (табл. 2).

Таблиця 2 Аудиторські процедури під час присутності при інвентаризації

Процедури аудиту	Спрямваність при виконанні проедур
Оцінка інструкцій та процедур управлінського персоналу для відображення в обліку і контролю за результатами інвентаризації запасів	Питання, які доречно розглядати: • застосування прийнятних заходів контролю, наприклад збирання використаних інвентаризаційних відомостей, відображення в обліку невикористаних інвентаризаційних відомостей, та процедури підрахунку і перерахунку; • точне визначення стадії готовності незавершеного виробництва, запасів, що повільно обертаються, застарілих або пошкоджених запасів і запасів, які належать третій стороні, наприклад на умовах консигнації; • процедури, що використовуються для оцінки фізичних кількостей, де це застосовно, зокрема процедури, які можуть бути необхідними при оцінці фізичної кількості запасів вугілля у штабелі; • контроль над рухом запасів між різними регіонами, відвантаження й отримання запасів до та після дати закриття періоду.
Спостереження за процедурами проведення підрахунку, які здійснюються управлінським персоналом	Процедура допомагає аудитору в отриманні аудиторських доказів щодо адекватної розробки і впровадження інструкцій та процедур підрахунку, встановлених управлінським персоналом (наприклад, процедур щодо контролю за рухом запасів до, протягом або після підрахунку). Аудитор може отримати копії документів на дату закриття періоду, зокрема деталі про рух запасів, що допоможе йому виконати аудиторські процедури щодо відображення в обліку такого руху на більш пізню дату.
Інспектування запасів	Процедура допомагає аудитору підтвердити наявність запасів (хоча й необов'язково право власності на них) та ідентифікації, наприклад, застарілих і пошкоджених запасів або запасів, що починають старіти.
Виконання контрольних перерахунків	Процедура надає аудиторські докази щодо повноти та точності таких відомостей, наприклад, через відстежування об'єктів, відібраних з інвентаризаційних відомостей управлінського персоналу, до фізичної наявності запасів, а також відстежування відібраних об'єктів, які є у

	фізичній наявності до інвентаризаційних відомостей управлінського персоналу. Отримання аудитором копій заповнених інвентаризаційних відомостей управлінського персоналу допомагає аудитору у виконанні подальших аудиторських процедур для визначення, чи остаточні записи щодо запасів точно відображають фактичні результати інвентаризації.

Якщо інвентаризація запасів проводиться на іншу дату, ніж дата фінансової звітності, аудитор повинен додатково до процедур, наведних вище виконати аудиторські процедури для отримання аудиторських доказів про належне відображення в обліку змін у запасах між датою підрахунку та датою фінансової звітності.

Питання, що є доречними для розгляду при розробці аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів того, чи належно відображені зміни у запасах між датою або датами проведення інвентаризації та остаточними інвентаризаційними записами, включають:

- чи належно скориговано записи системи постійного обліку запасів;
- надійність записів системи постійного обліку запасів підприємства;
- причини значних розбіжностей між інформацією, отриманою протягом інвентаризації, та записами постійного обліку запасів.

Якщо аудитор не може бути присутнім під час проведення інвентаризації через непередбачувані обставини, аудитор повинен провести або спостерігати за проведенням інвентаризації деяких запасів на альтернативну дату та виконати аудиторські процедури щодо проміжних операцій.

Якщо присутність аудитора під час проведення інвентаризації не є можливою на практиці, аудитор повинен виконати альтернативні аудиторські процедури для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо наявності та стану запасів (наприклад, інспектування документації щодо подальшого продажу конкретних об’єктів запасів, набутих або закуплених до проведення підрахунку). Якщо це неможливо виконати, аудитор повинен модифікувати думку у звіті аудитора (МСА 705).

Якщо запаси, що перебувають на зберіганні та під контролем третьої сторони, є суттєвими для фінансової звітності, аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо наявності й стану таких запасів, виконавши певні процедури з аудиту (табл. 3)

Таблиця 3. Процедури отримання аудиторських доказів щодо наявності і стану запасів

Процедури аудиту	Спрямваність при виконанні проедур
Направлення запиту до третьої сторони щодо підтвердження кількості та стану запасів, які зберігаються від імені підприємства	При цьому необхідно дотримуватися вимог МСА 505, який встановлює вимоги та надає керівництво щодо здійснення процедур зовнішнього підтвердження.
Інспектування або інші аудиторські процедури, які є прийнятними за таких обставин	До інших аудиторських процедур відносять: • присутність або організацію присутності іншого аудитора під час інвентаризації запасів, що проводиться третьою стороною, якщо це можливо на практиці; • отримання звіту іншого аудитора або аудитора організації, що надає послуги, щодо адекватності внутрішнього контролю третьої сторони для забезпечення належного підрахунку та адекватного зберігання запасів;

	• інспектування документації щодо запасів, які перебувають у третіх сторін, наприклад складських розписок; • звернення до інших сторін з метою отримання підтверджень, якщо запаси були надані як застава.

Судові справи та претензії

Аудитор повинен розробити та виконати аудиторські процедури для виявлення судових справ і претензій, які стосуються суб'єкта господарювання та можуть призвести до виникнення ризику суттєвого викривлення (рис. 6.3).

Рис. 3 Характеристика аудиторських процедур для виявлення судових справ та претензій

Процедури повинні включати:

- запити управлінському персоналу;
- огляд протоколів засідань найвищого управлінського персоналу та листування з юристами суб'єкта господарювання;
- перевірку рахунку витрат на юридичне обслуговування;
- використання будь-якої іншої інформації.

Запити (відповіді) мають містити:

- перелік судових справ та претензій;
- оцінку управлінським персоналом результатів розгляду судових прав та претензій, а також прогноз щодо фінансових наслідків, в тому числі витрат;
- прохання до юриста підтвердити обґрунтованість пояснень управлінського персоналу.

Аудитор повинен звернутися безпосередньо до зовнішнього юриста підприємства коли ризик суттєвого викривлення щодо ідентифікованих судових справ або претензій або якщо виконані аудиторські процедури вказують, що інші суттєві судові справи або претензії

можуть існувати. Аудитор має надіслати зовнішньому юристу письмовий запит, який буде підготовлений управлінським персоналом. В запиті має бути зазначено, що інформацію слід надати безпосередньо аудитору.

Якщо законом, нормативними актами або відповідним професійним органом юристів забороняється зовнішньому юристу підприємства надавати інформацію безпосередньо аудитору, аудитор повинен виконати альтернативні аудиторські процедури (рис. 6.4).

Аудитор повинен зробити це, надсилаючи письмовий запит, підготовлений управлінським персоналом, в якому зовнішнього юриста суб’єкта господарювання просять надати інформацію безпосередньо аудитору.

Якщо управлінський персонал відмовляється дати аудиторові дозвіл на контакт з юристом, це є обмеженням обсягу аудиту, та призводить до того що аудитор повинен модифікувати думку у звіті.

СПІЛКУВАННЯ ІЗ ЗОВНІШНІМ ЮРИСТОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

- Допомагає аудитору отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо знання управлінським персоналом про потенційно суттєву судову справу й претензії та розуміння оцінок ним фінансових наслідків, включаючи витрати.
- Аудитор надсилає зовнішньому юристу суб’єкта господарювання загальний письмовий запит, де просить проінформувати його про будь-які судові справи та претензії, які йому відомі, а також оцінити результат судової справи і претензій та надати оцінку фінансових наслідків, включаючи пов'язані витрати
- Якщо маловірогідно, що зовнішній юрист суб'єкта господарювання належно відповість на загальний письмовий запит, то аудитор може намагатися встановити безпосереднє спілкування через спеціальний письмовий запит, який включає: перелік судових справ та претензій; оцінку управлінським персоналом результатів кожної ідентифікованої судової справи та претензій, якщо вона є, а також оцінку ним фінансових аспектів, включаючи пов'язані витрати; прохання до зовнішнього юриста суб'єкта господарювання підтвердити обґрунтованість оцінок управлінського персоналу і надати аудитору іншу інформацію, якщо, на думку зовнішнього юриста суб'єкта
- За деяких обставин аудитор може вважати за потрібне зустрітися із зовнішнім юристом суб'єкта господарювання для обговорення вірогідного результату судової справи або претензій
- Аудитор повинен датувати свій звіт датою не раніше від тієї, коли він отримав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, на яких ґрунтуватиметься думка аудиторів щодо фінансової звітності. Аудиторські докази про стан судових справ і претензій на дату аудиторського звіту можуть бути отримані через надання запиту управлінському персоналу, включаючи штатного юриста, який відповідає за вирішення відповідних питань. У деяких випадках аудитору, можливо, треба отримати оновлену інформацію від зовнішнього юриста суб'єкта господарювання

Рис. 4 Аспекти спілкування із зовнішнім юристом суб'єкта господарювання

ПИТАННЯ 3.
Процедури зовнішнього підтвердження. Результати процедур зовнішнього підтвердження та оцінка отриманих доказів. Негативні підтвердження (МСА 505).

Процедури зовнішнього підтвердження

Зовнішнє підтвердження (external confirmation) – аудиторські докази, отримані як пряма письмова відповідь аудитору від третьої сторони (сторони, що надає підтвердження) у паперовому вигляді або у електронній чи іншій формі.

Таблиця 4 МСА, які визнають важливість зовнішніх підтверджень як аудиторських доказів

МСА	Розгляд питань
МСА 500 «Аудиторські докази»	«…розглядає надійність аудиторських доказів залежить від джерела їх походження та характеру, а також від конкретних обставин їх отримання.» Аудиторські докази є більш надійними, якщо їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання. Аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором, є більш надійними порівняно з аудиторськими доказами, отриманими опосередковано або зроблені як висновок. Аудиторські докази є більш надійними, якщо вони існують в документарному вигляді (у паперовому вигляді, в електронній чи іншій формі).
	Тобто залежно від обставин аудиту аудиторські докази у вигляді зовнішніх підтверджень, які отримуються безпосередньо аудитором від сторін, що надають підтвердження, можуть бути більш надійними, ніж докази, підготовлені самим суб'єктом господарювання. «…визначає, що підтвердна інформація, отримана з незалежних стосовно суб'єкта господарювання джерел, такі як зовнішні підтвердження, можуть збільшити впевненість, яку аудитор отримує від доказів, існуючих серед облікових записів, або від запевнень, зроблених управлінським персоналом».
МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»	«…розглядає відповідальність аудитора за розробку та впровадження загальних дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, а також розробку й впровадження подальших аудиторських процедур, характер, час і обсяг яких ґрунтуються та відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення на рівні твердження. …вимагає від аудитора незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення розробки та виконання процедур по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку і розкриття. Аудитор повинен розглянути, чи мають процедури зовнішнього підтвердження виконуватись як аудиторські процедури по суті». «…чим вища оцінка аудитором ризику, тим переконливіші аудиторські докази аудитор повинен отримати. Для цього аудитор може збільшити кількість доказів або отримати більш доречні або надійні докази, або виконати те й інше. *Наприклад,* аудитор може робити більший наголос на отриманні доказів безпосередньо від третіх сторін або отриманні підтвердних доказів із кількох незалежних джерел. …визначає, що процедури зовнішнього підтвердження можуть допомогти аудитору в отриманні аудиторських доказів з високим рівнем надійності, які потрібні аудитору для дій у відповідь на значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки».

МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»	«… визначає, що аудитор може так формулювати запити щодо підтвердження, щоб отримати додаткову підтверджну інформацію як відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні твердження».

При використанні процедур зовнішнього підтвердження аудитор повинен встановити контроль над запитами про зовнішнє підтвердження (табл. 5)

Таблиця 5 Аудиторські процедури зовнішнього підтвердження

Перелік процедур	Характеристика
Визначення інформації для підтвердження або запиту	Процедури зовнішнього підтвердження виконуються для: • отримання підтвердження або запиту щодо інформації про залишки рахунків та їх елементи; • підтвердження умов угод, контрактів або операцій між суб'єктом господарювання та іншими сторонами або для підтвердження відсутності певних умов, таких як «додаткова угода».
Вибір належної сторони, що надає підтвердження	Відповіді на запити про підтвердження надають більш доречні та надійні аудиторські докази, коли запити про підтвердження надсилаються стороні, що надає підтвердження, яка, на думку аудитора, володіє інформацією, яку необхідно підтвердити.
	Наприклад, посадова особа фінансової установи, що знає про операції або угоди, стосовно яких здійснюється запит про підтвердження, може бути найбільш доречною особою у фінансовій установі для отримання запитів про підтвердження.
Формулювання запитів про підтвердження, включаючи визначення належного одержувача запитів і наявність інформації для надсилання відповідей безпосередньо аудитору	Чинники, які повинні бути розглянуті при формулюванні запитів про підтвердження, включають: • твердження, яких стосуються запити; • конкретні виявлені ризики суттєвого викривлення, в тому числі ризики шахрайства; • структура й подання запиту про підтвердження; • попередній досвід виконання завдань з аудиту або аналогічних завдань; • метод обміну інформацією (наприклад, у паперовому вигляді або у електронній чи іншій формі); • надання дозволу управлінським персоналом або заохочення ним сторін, що надають підтвердження, до надання відповіді аудитору. Сторони, що надають підтвердження, можуть забажати надати відповідь лише на запит про підтвердження, який включає дозвіл на це від управлінського персоналу; • здатність відібраної сторони, що надає підтвердження, надати підтвердження або необхідну інформацію (наприклад, суми окремих рахунків-фактур, а не загального залишку). Визначення належних одержувачів запитів включає тестування чинності деяких або всіх адрес у запитах про підтвердження до того, як вони будуть розіслані.
Надсилання запитів, включаючи подальші запити, якщо це застосовно, стороні, що надає підтвердження	Аудитор може надсилати додаткові запити про підтвердження, якщо відповідь на попередній запит не була отримана протягом розумного періоду часу. Наприклад, аудитор може, ще раз перевіривши точність адреси для першого запиту, надіслати додатковий або подальший запит.

Якщо управлінський персонал відмовляється дозволити аудитору надіслати запит про підтвердження, аудитор виконати певні дії (табл. 6).

Таблиця 6 Дії аудитора у відповідь на відмову персоналу в дозволі надіслати запит про підтвердження

Дії аудитора	Характеристика
Зробити запит про причини відмови управлінького персоналу та отримати аудиторські докази щодо їх правомірності й обґрунтованості	Відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору надіслати запит про підтвердження є обмеженням аудиторських доказів, які аудитор бажає отримати. Отже, аудитор повинен звернутися із запитом про причини обмеження. Аудитор повинен отримати аудиторські докази правомірності й обґрунтованості причин через ризик, що управлінський персонал може намагатися відмовити аудитору в доступі до аудиторських доказів, які можуть розкрити шахрайство або помилку.
Оцінити вплив відмови управлінського персоналу на оцінку аудитора відповід-них ризиків суттєвого викривлення, включаючи ризик шахрайства, а також характер, час та обсяг інших аудиторських процедур	Аудитор може дійти висновку щодо доцільності перегляду оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження і внесення змін у заплановані аудиторські процедури аудиту відповідно до МСА 315 Наприклад, якщо прохання управлінського персоналу не звертатися за підтвердженням є необґрунтованим, це може вказувати на ризик шахрайства, який необхідно оцінити згідно з МСА 240.
Виконати альтернативні аудиторські процедури, призначені для отримання відповідних та надійних аудиторських доказів	Приклади альтернативних аудиторських процедур, які аудитор може виконати, включають: • для залишків на рахунках дебіторської заборгованості – перевірку конкретних подальших надходжень грошових коштів, документів з відвантаження та продажу незадовго до кінця періоду; • для залишків на рахунках кредиторської заборгованості – перевірку подальших грошових виплат або кореспонденції, отриманої від третіх сторін, а також інших записів, таких як накладні. Відсутність відповіді на запит про підтвердження може вказувати на раніше неідентифікований ризик суттєвого викривлення. У таких випадках аудитору, потрібно переглянути оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження і модифікувати заплановані аудиторські процедури відповідно до МСА 315. Наприклад, менша кількість відповідей на запити про підтвердження, ніж очікувалось, або більша кількість таких відповідей, ніж очікувалось, може вказувати на раніше неідентифікований чинник ризику шахрайства, що потребує оцінки згідно з МСА 240.

Результати процедур зовнішнього підтвердження та оцінка отриманих доказів

Усі відповіді мають деякий ризик перехоплення, внесення змін або шахрайства. Такий ризик існує незалежно від форми, в якій отримується відповідь – у паперовому вигляді або в електронній чи іншій формі. Чинники, які можуть вказувати на сумнівність надійності відповіді, включають таке:

- відповідь було отримано аудитором опосередковано;
- є підстави думати, що відповідь надійшла не від тієї сторони, якій надсилався запит про підтвердження.

Відповіді, отримані в електронній формі характеризуються ризиками щодо надійності, оскільки підтвердження походження та повноважень респондента й виявлення змін може бути складним. Процес, який використовують аудитор і респондент та який створює безпечне середовище для відповідей, отриманих в електронній формі, може зменшувати такі ризики. Якщо аудитор вважає, що такий процес є безпечним і належно контрольованим, надійність цих відповідей підвищується. Процес електронного підтвердження може включати різноманітні методи для перевірки особи відправника інформації в електронній формі, наприклад через використання кодування, електронних цифрових підписів і процедур перевірки автентичності веб-сайта.

Якщо сторона, що надає підтвердження, використовує третю сторону для координації й надання відповідей на запити про підтвердження, аудитор може виконати процедури у відповідь на ризики того, що:

- відповідь може бути не з належного джерела;
- респондент може не мати повноважень і надання відповіді;
- цілісність каналів передачі може бути поставлена під загрозу.

Аудитор може вирішити перевірити джерело та зміст відповіді на запит про підтвердження, звернувшись до сторони, що надає підтвердження. Наприклад, якщо сторона, що надає підтвердження, відповідає електронною поштою, то аудитор може зателефонувати стороні, що надає підтвердження, щоб визначити, чи дійсно вона надіслала його.

Якщо відповідь надійшла до аудитора опосередковано (наприклад, якщо сторона, що надає підтвердження, помилково вказала адресу суб'єкта господарювання, а не аудитора), аудитор може надіслати запит до сторони, що надає підтвердження, надати письмову відповідь безпосередньо аудитору.

Усна відповідь на запит про підтвердження сама по собі не відповідає визначенню зовнішнього підтвердження, оскільки вона не є прямою письмовою відповіддю аудитору.

Відповідь на запит про підтвердження може містити обмеження стосовно її використання. такі обмеження необов'язково роблять відповідь ненадійною як аудиторський доказ.

Якщо аудитор визначає, що відповідь на запит про підтвердження не є надійною, аудитор повинен оцінити вплив цього на оцінку відповідних ризиків суттєвого викривлення, включаючи ризик шахрайства, і на відповідні характер, час та обсяг інших аудиторських процедур.

Позитивні та негативні підтвердження

Розрізняють два види запитів:

- **запит про позитивне підтвердження** (positive confirmation request) – запит, згідно з яким сторона, що надає підтвердження, надсилає свою відповідь безпосередньо аудитору і зазначає свою згоду або незгоду з наведеною у запиті інформацією чи надає зазначену в запиті інформацію.

Запит про позитивне зовнішнє підтвердження містить прохання до сторони, що надає підтвердження, надати аудитору відповідь на запит у будь-якому випадку. Це може бути зроблено або через підтвердження зазначеної у запиті інформації стороною, що надає підтвердження, або прохання до сторони, що надає підтвердження, надати певну інформацію. Відповідь на позитивне зовнішнє підтвердження зазвичай вважається такою, що забезпечує надійні аудиторські докази. Однак існує ризик того, що сторона, яка надає підтвердження, надасть відповідь без перевірки того, що інформація є правильною.

Аудитор може зменшити цей ризик, використовуючи запити про позитивне підтвердження, в яких не зазначається сума (або інша інформація), та просити сторону, що надає підтвердження, вписати суму або надати іншу інформацію.

З іншого боку, використання такого типу «незаповненого» запиту про підтвердження може знизити відсоток відповідей, оскільки це потребує додаткових зусиль з боку сторін, що

надають підтвердження.

- **запит про негативне підтвердження** (negative confirmation request) – запит, згідно з яким сторона, що надає підтвердження, надсилає свою відповідь безпосередньо аудитору тільки в разі незгоди з наведеною у запиті інформацією.

Негативні підтвердження надають менш переконливі аудиторські докази порівняно з позитивними підтвердженнями.

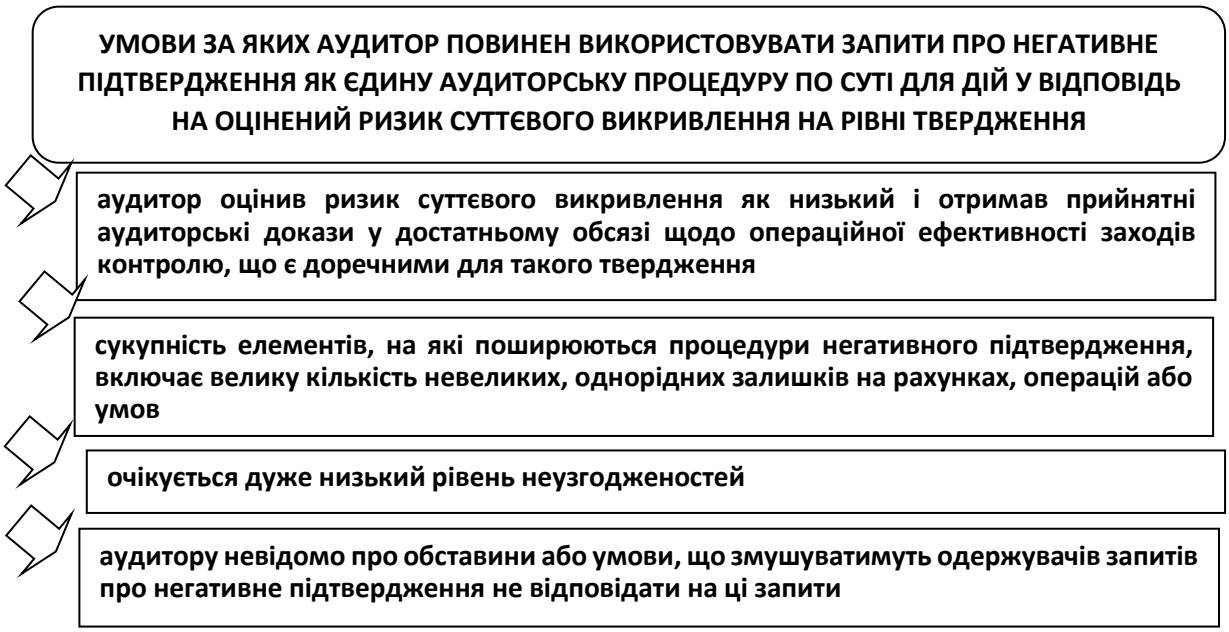

Рис. 5 Умови використання запитів про негативні підтвердження

ПИТАННЯ 4.

Характер облікових оцінок. Процедури оцінки ризиків і відповідні дії. Подальші процедури по суті. Оцінка обґрунтованості облікових оцінок і визначення викривлень. Розкриття інформації, пов'язаної з обліковими оцінками (МСА 540).

Характер облікових оцінок

МСА 540 визначає, що ціллю аудитора є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування щодо того:

- чи є обґрунтованими облікові оцінки, у тому числі облікові оцінки за справедливою вартістю, визнані або розкриті у фінансовій звітності;
- чи є достатнім розкриття доречної інформації у фінансовій звітності в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Облікова оцінка (accounting estimate) – наближене значення грошової суми за відсутності точних засобів вимірювання. Цей термін вживається щодо суми, яка оцінена за справедливою вартістю, у випадках, якщо існує невизначеність оцінок, а також щодо інших

сум, які потребують оцінювання.

Можливі процедури перевірки по суті які необхідно провести аудиторам для отримання достатніх і належних доказів аудиту стосовно визначення справедливої вартості об'єктів нерухомості включають в себе:

- перевірку на вибірковій основі значення справедливої вартості окремих об'єктів із даними про оцінку, наданими зовнішнім оцінювачем в своєму звіті;
- перевірку правильного включення переоцінених значень для цих активів до реєстру необоротних активів;
- перерахування загальної суми переоцінки і узгодження правильні записи цих значень у складі відповідних статей фінансової звітності для кожної групи нерухомості;
- погодження первісну вартість земельної ділянки, яка придбана в звітному періоді до супроводжуючої документації, наприклад – до рахунків-фактур, що підтверджують ціну придбання;
- перевірку яким чином визначалася справедлива вартість інвестиційної нерухомості, щоб уникнути подвійного обліку основних засобів, наприклад меблів, ліфтів та ін.;
- підтвердження власності земельної ділянки, яка придбана в звітному періоді шляхом перевірки правовстановлюючих документів.
- проведення переоцінку амортизаційних відрахувань за рік для того, щоб упевнитись, що амортизація переоцінених активів, впродовж року базувалась на правильній оцінці.
- перевірку договорів з консультантами та експертами, документів, що підтверджують факти надання ними послуг;
- перевірку розкриття фінансової звітності за справедливою вартістю та порядок її визначення для забезпечення відповідності із необхідними МСБО.

Характер і надійність інформації, доступної для управлінського персоналу для підтвердження здійснення облікових оцінок, широко варіюються, що впливає на рівень невизначеності щодо очікуваної вартості, пов'язаної з обліковими оцінками.

Рівень невизначеності щодо очікуваної вартості, в свою чергу, впливає на ризики суттєвого викривлення облікових оцінок, включаючи їх чутливість до ненавмисної або навмисної упередженості управлінського персоналу.

Різні концептуальні основи фінансового звітування вимагають або дозволяють застосовувати різноманітні оцінки за справедливою вартістю та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Як правило, концепція справедливої вартості припускає поточну операцію, а не розрахунок на минулу чи майбутню дату. Відповідно процес оцінки справедливої вартості буде пошуком орієнтовної ціни, за якою може відбутися така операція.

Концептуальні основи фінансового звітування можуть розглядати зміни в оцінках справедливої вартості, які з часом виникають різними способами.

Приклад:

Певна концептуальна основа фінансового звітування може вимагати, щоб зміни в оцінках за справедливою вартістю певних активів чи зобов'язань відображалися прямо у власному капіталі, тоді як згідно з іншою концептуальною основою такі зміни можуть відображатися у прибутку.

Таблиця 8 Приклади облікових оцінок з відносно низьким та високим рівнями невизначеності попереднього оцінювання

З відносно низьким рівнем (призводить до менших ризиків суттєвого викривлення)	**З відносно високим рівнем, якщо вони ґрунтуються на значущих припущеннях**
• облікові оцінки суб'єктів господарювання, які займаються підприємницькою діяльністю, що не є складною; • облікові оцінки, які часто здійснюються та оновлюються, оскільки належать до звичайних операцій; • облікові оцінки, отримані на основі загальнодоступних даних (опубліковані дані про відсоткові ставки або ціни на цінні папери, операції з якими здійснюються на біржі); • облікові оцінки за справедливою вартістю, якщо метод вимірювання, передбачений застосовною концептуальною основою фінансового звітування, простий та легко застосовується до активу або зобов'язання, що потребує оцінки за справедливою вартістю; • облікові оцінки за справедливою вартістю, якщо модель, яка використовується для оцінювання облікової оцінки, добре відома чи загальноприйнята за умови, що припущення або вхідні дані моделі є спостережними.	• облікові оцінки, що стосуються результату судового процесу; • облікові оцінки за справедливою вартістю для похідних фінансових інструментів, які відкрито не продаються і не купуються на біржі; • облікові оцінки за справедливою вартістю, для яких використову ється модель, розроблена вузькоспеціалізованим суб'єктом господарювання, або для яких припущення чи вхідні дані не є спостережними на ринку.

Різні концептуальні основи фінансового звітування можуть вимагати конкретних оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації у фінансовій звітності, а також можуть установлювати чи дозволяти їх різною мірою. Концептуальні основи фінансового звітування можуть:

- встановлювати вимоги до оцінки, подання і розкриття для певної інформації, включеної до фінансової звітності, або для інформації, розкритої у примітках до фінансової звітності чи поданої як додаткова інформація;
- дозволяти конкретні оцінки з використанням справедливої вартості за вибором суб'єкта господарювання чи лише в тому разі, якщо задовольняються певні критерії;
- встановлювати конкретний метод для визначення справедливої вартості, наприклад за допомогою використання незалежної оцінки або визначених способів використання дисконтованих потоків грошових коштів;
- дозволяти вибір методу для визначення справедливої вартості серед альтернативних методів (критерії вибору можуть бути або не бути передбачені концептуальною основою фінансового звітування); або
- не надавати рекомендацій щодо засобів оцінок за справедливою вартістю або розкриття інформації про них, крім випадків, якщо їх використання є очевидним через звичай або практику, наприклад галузеву.

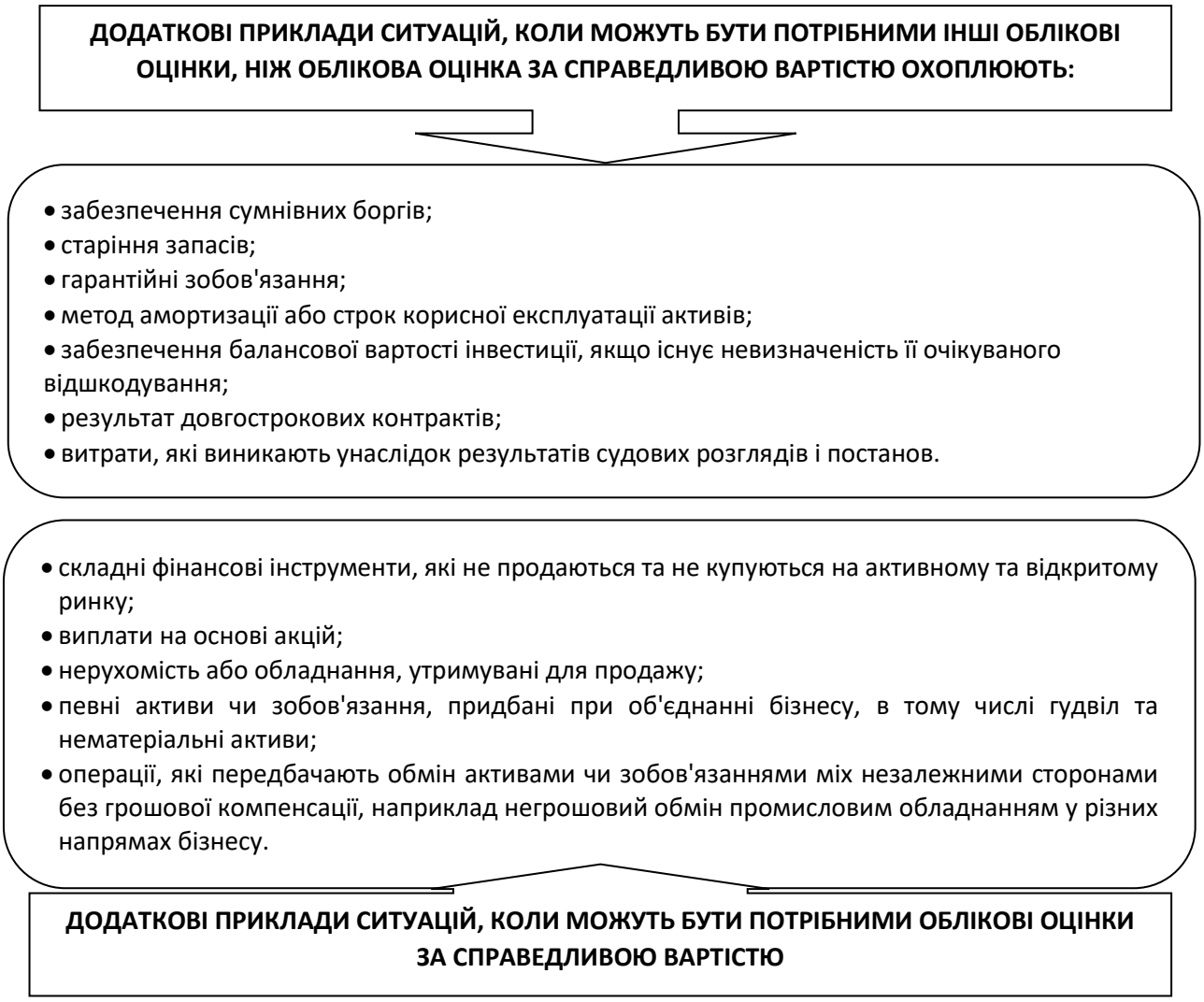

Рис. 6 Додаткові приклади ситуацій необхідності облікових оцінок

У більшості концептуальних основ фінансового звітування в основу концепції оцінок за справедливою вартістю покладено припущення про безперервність діяльності суб’єкта господарювання, якщо немає намірів чи потреби ліквідувати, суттєво скоротити обсяг діяльності чи здійснювати операцію за несприятливих умов.

Не всі статті фінансової звітності, які потребують оцінки за справедливою вартістю, пов’язані з невизначеністю попереднього оцінювання.

Приклад:

Якщо існує активний і відкритий ринок, що забезпечує загальнодоступною та достовірною інформацією про ціни, за якими відбуваються фактичні обміни, наявність опублікованого котирування цін зазвичай становить найкращі аудиторські докази справедливої вартості.

Проте невизначеність попереднього оцінювання може існувати навіть у тому разі, якщо метод оцінки та дані правильно визначені.

Приклад:

Визначення вартості цінних паперів, які котируються на активному і відкритому ринку за ринковою ціною, може потребувати коригування, якщо розмір пакета є значним відносно ринку або підлягає обмеженням з огляду на ринкову рентабельність. Крім того, загальні економічні обставини, що переважають у певний час, наприклад неліквідність на конкретному ринку, можуть мати вплив на невизначеність попереднього оцінювання.

Існують ситуації, коли можуть бути потрібними інші облікові оцінки, ніж облікова оцінка за справедливою вартістю та ситуації, коли можуть бути потрібними облікові оцінки за справедливою вартістю. Приклади таких ситуацій наведено на рисунку 6.12.

Аудитор не несе відповідальності за прогнозування майбутніх умов, операцій або подій, які могли б мати значний вплив на дії чи припущення управлінського персоналу, якщо були б відомі під час аудиту.

Процедури оцінки ризиків і відповідні дії

Під час виконання процедур оцінки ризиків та відповідних дій для отримання розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання, згідно з вимогами МСА 315, щоб забезпечити основу для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення в облікових оцінках, аудитор повинен отримати розуміння:

- вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування щодо облікових оцінок, включаючи пов'язане розкриття інформації;
- того, як управлінський персонал ідентифікує операції, події та умови, які можуть привести до необхідності визнання облікових оцінок або розкриття інформації щодо них у фінансовій звітності. Отримуючи це розуміння, аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу щодо змін в обставинах, які можуть призвести до необхідності нових або перегляду існуючих облікових оцінок. Запити можуть стосуватися, чи:
  - займався суб'єкт господарювання новими типами операцій, які можуть приводити до облікових оцінок;
  - змінились умови операцій, що приводять до зміни облікових оцінок;
  - змінились облікові політики щодо облікових оцінок унаслідок змін у вимогах застосовної концептуальної основи фінансового звітування чи з інших причин;
  - відбулися нормативні або інші зміни поза межами контролю управлінського персоналу, які можуть вимагати перегляду або здійснення нових облікових оцінок управлінським персоналом;
  - виникли нові умови чи події, що можуть призвести до необхідності нових або перегляду облікових оцінок.
- того, як управлінський персонал здійснює облікові оцінки, а також розуміння даних, на яких вони ґрунтуються, включаючи:
  - метод, у т.ч., де це прийнятно, модель, використану під час здійснення облікової оцінки;
  - відповідні заходи контролю;
  - чи використовував управлінський персонал експерта;
  - припущення, які покладено в основу облікових оцінок;
  - чи відбулася або мала відбутися зміна порівняно з попереднім періодом у методах здійснення облікових оцінок і, якщо це так, то з яких причин;
  - чи оцінив і, якщо це так, то як оцінив управлінський персонал вплив невизначеності попереднього оцінювання.

Аудитор повинен виконати огляд результату облікових оцінок, включених до фінансової звітності попереднього періоду, або, якщо це прийнятно, їх наступних переоцінок для цілей поточного періоду.

Характер

та обсяг огляду аудитором ураховують характер облікових оцінок, а також те, чи буде доречною інформація, отримана внаслідок огляду, для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення облікових оцінок, здійснених у фінансовій звітності поточного періоду. Проте метою перевірки не є поставити під сумнів судження, зроблені у попередніх періодах, що ґрунтувались на інформації, наявній на той час.

Оцінка обґрунтованості облікових оцінок і визначення викривлень

При ідентифікації та оцінюванні ризиків суттєвого викривлення відповідно до вимог МСА 315 аудитор повинен оцінити рівень невизначеності попереднього оцінювання, пов'язаного з обліковою оцінкою.

На рівень невизначеності попереднього оцінювання, пов'язаного з обліковою оцінкою, можуть впливати такі чинники:

- ступінь залежності облікової оцінки від судження;
- чутливість облікової оцінки до змін у припущеннях;
- існування визнаних методів оцінки, які можуть зменшувати невизначеність попереднього оцінювання (хоча суб'єктивність припущень, використаних як вхідні дані, може, однак, призвести до невизначеності попереднього оцінювання);
- тривалість прогнозного періоду та доречність даних, отриманих на основі минулих подій, для прогнозів майбутніх подій;
- доступність достовірних даних із зовнішніх джерел;
- ступінь, в якому облікова оцінка ґрунтується на спостережних або неспостережних вхідних даних.

Під час оцінки ризиків суттєвого викривлення аудитор розглядає такі питання, як:

- фактичну або очікувану величину облікової оцінки;
- відображену суму облікової оцінки (тобто точкову оцінку управ- лінського персоналу) стосовно суми, яку, за очікуванням аудитора, слід відобразити;
- дані про те, чи використовував управлінський персонал експерта під час здійснення облікової оцінки;
- результат огляду облікових оцінок попереднього періоду.

Аудитор повинен визначити, чи призводять за судженням аудитора будь-які облікові оцінки, які були ідентифіковані як такі, що мають високий рівень невизначеності попереднього оцінювання, до значних ризиків. До таких облікових оцінок належать:

- облікові оцінки, які значно залежать від суджень, наприклад суджень щодо результату судового розгляду або суми та часу майбутніх грошових потоків, які залежать від невизначених подій, що можуть мати місце через багато років у майбутньому;
- облікові оцінки, які не розраховувалися з використанням визнаних методів оцінки;
- облікові оцінки, коли результати огляду аудитором подібних облікових оцінок, здійснених у фінансовій звітності попереднього періоду, вказують на суттєву відмінність між первинною обліковою оцінкою та фактичним результатом;
- облікові оцінки за справедливою вартістю, для якої використовується модель, розроблена вузькоспеціалізованим суб'єктом господарювання, або для яких не існує спостережних вхідних даних.

Справедлива вартість може зазначатися та впливати на визначення у фінансовій звітності у кілька способів, у тому числі впливати на оцінку за справедливою вартістю:

- конкретних активів або зобов'язань, таких як ринкові цінні папери або зобов'язання, для погашення заборгованості за фінансовим інструментом, що регулярно або періодично переоцінюється за ринковою вартістю;
- конкретних компонентів власного капіталу, наприклад під час обліку, визнання, оцінки та подання певних фінансових інструментів з характеристиками власного капіталу, таких як облігації, які держатель може конвертувати у звичайні акції емітента;
- конкретних активів або зобов'язань, придбаних при об'єднанні бізнесу. Наприклад, первинне визначення гудвілу, що виникає при придбанні суб'єкта господарювання в об'єднанні бізнесу, зазвичай ґрунтується на оцінці придбаних ідентифікованих активів і

зобов’язань за справедливою вартістю та справедливій вартості отриманої компенсації;

- конкретних активів або зобов’язань, скоригованих на справедливу вартість на разовій основі. Деякі концептуальні основи фінансового звітування можуть вимагати використання оцінки за справедливою вартістю для кількісного визначення коригування активу або групи активів як частини визначення зменшення корисності активу;
- сукупності активів чи зобов’язань. За деяких обставин оцінка класу чи групи активів або зобов’язань потребує визначення загальної суми справедливої вартості деяких з індивідуальних активів або зобов’язань у такому класі або групі. Наприклад, згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування суб’єкта господарювання оцінка диверсифікованого кредитного портфеля може бути визначена на основі справедливої вартості деяких категорій позик, що становлять портфель;
- інформації, розкритої у примітках до фінансової звітності або поданої як додаткова інформація, але не визнаної у фінансовій звітності.

Інвестиційна нерухомість – нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для:

- використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних цілей, або
- продажу в звичайному ході діяльності.

Приклади інвестиційної нерухомості:

- земля, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу під час звичайної діяльності;
- земля, утримувана для майбутнього, але ще не визначеного використання. (Якщо суб'єкт господарювання ще не визначив, чи буде він використовувати землю як нерухомість, зайняту власником, чи для короткострокового продажу під час звичайної діяльності, тоді земля вважається утриманою для збільшення капіталу);
- будівля, яка є власністю суб'єкта господарювання (або утримується суб'єктом господарювання згідно з угодою про фінансову оренду) та надана в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду;
- будівля, яка не зайнята, але утримується для надання в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду.
- нерухомість, яка будується або поліпшується для майбутнього використання в якості інвестиційної нерухомості.

Модель справедливої вартості. Суб’єктові господарювання, який обирає модель справедливої вартості, після первісного визнання слід оцінювати всю його інвестиційну нерухомість за її справедливою вартістю. Прибуток або збиток від зміни в справедливій вартості інвестиційної нерухомості слід визнавати в прибутку або збитку за період, у якому він виникає.

Модель собівартості. Після початкового визнання суб’єкт господарювання, що обирає модель собівартості, повинен оцінювати всю свою інвестиційну нерухомість відповідно до вимог МСБО 16, визначених для цієї моделі, за винятком тієї нерухомості, яка відповідає критеріям для її класифікації як такої, що утримується для продажу (або включена до ліквідаційної групи, що класифікована як така, що утримується для продажу) відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу і припинена діяльність».

Розкриття інформації, пов'язаної з обліковими оцінками

Аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази про те, що розкриття у фінансовій звітності інформації, пов'язаної з обліковими оцінками, відповідає вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Щодо облікових оцінок, які призводять до значних ризиків, аудитор повинен оцінити достатність розкриття інформації про невизначеність попереднього оцінювання у фінансовій звітності у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

На основі оцінених ризиків суттєвого викривлення аудитор повинен визначити:

- чи належно застосував управлінський персонал вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, що стосуються облікової оцінки;
- чи були прийнятними та чи застосовувалися послідовно методи здійснення облікових оцінок, а також чи є прийнятними за конкретних обставин зміни, якщо вони були, в облікових оцінках або у методі їх здійснення порівняно з попереднім періодом.

Як дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення відповідно до вимог МСА 330 аудитор повинен вжити один або кілька з наведених нижче заходів з огляду на характер облікової оцінки:

- визначити, чи надають події, що відбуваються до дати аудиторського звіту, аудиторські докази щодо облікової оцінки;
- виконати тести того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку, а також даних, на яких вона ґрунтується. При цьому аудитор повинен оцінити:
  - чи є прийнятним за конкретних обставин застосований метод оцінки;
  - чи є обґрунтованими припущення, використані управлінським персоналом з огляду на цілі оцінки в застосовній концептуальній основі фінансового звітування;
- виконати тести ефективності функціонування заходів контролю за здійсненням облікової оцінки управлінським персоналом, а також відповідні процедури по суті;
- розробити точкову оцінку чи діапазон для оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу. З цією метою:
  - якщо аудитор використовує припущення або методи, які відрізняються від тих, що використовує управлінський персонал, він повинен отримати розуміння припущень або методів управлінського персоналу, достатнє для того, щоб визначити, що точкова оцінка аудитора чи діапазон аудитора враховують відповідні змінні, а також щоб оцінити будь-які значущі відмінності від точкової оцінки управлінського персоналу;
  - якщо аудитор доходить висновку, що доцільним є використання діапазону, він повинен звужувати діапазон, ґрунтуючись на наявних аудиторських доказах, поки всі результати в межах діапазону не вважатимуться обґрунтованими.

Під час виконання дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення аудитор повинен розглянути, чи потрібні особливі навички або знання стосовно одного або кількох аспектів облікових оцінок для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів.

Письмові запевнення та аудиторська документація

Аудитор повинен отримати письмові запевнення від управлінського персоналу, а також за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно того, чи вважають вони обґрунтованими значні припущення, які використовувалися при здійсненні облікових оцінок.

Залежно від характеру, суттєвості та рівня невизначеності попереднього оцінювання письмові запевнення щодо облікових оцінок, визнаних чи розкритих у фінансовій звітності, можуть включати запевнення щодо такого:

• прийнятності процесів оцінки, в тому числі відповідних припущень і моделей, використаних управлінським персоналом при визначенні облікових оцінок у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування, а також послідовності застосування процесів;
• припущення належно відображають намір і здатність управлінського персоналу виконувати конкретні плани дій за дорученням суб'єкта господарювання, якщо вони доречні для облікових оцінок та розкриття інформації;
• розкриття інформації, пов'язаного з обліковими оцінками, яке є повним та прийнятним згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування;
• жодна подальша подія не потребує коригування облікових оцінок і розкриття інформації, що містяться у фінансовій звітності.
• Аудитор повинен включати до аудиторської документації:
• основу для висновків аудитора щодо обґрунтованості облікових оцінок та розкриття інформації про них, що призводить до значних ризиків;
• ознаки можливої упередженості управлінського персоналу за їх наявності

ПИТАННЯ 5.

Характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами. Ідентифікація та оцінка ризиків. Дії у відповідь на оцінені ризики. Розкриття операцій з пов'язаними сторонами. Письмові запевнення. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (МСА 550).

Характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами

Пов'язана сторона (related party) – сторона, яка є однією з таких:
• пов'язаною стороною, як визначено у застосовній концептуальній основі фінансового звітування; або
• де застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює мінімальні (нечіткі) вимоги до пов'язаної сторони або не встановлює їх взагалі, тоді пов'язаною стороною є:
- фізична особа або інший суб'єкт господарювання, який здійснює контроль чи суттєвий вплив безпосередньо або опосередковано через одного або кількох посередників на суб'єкт господарювання, що звітує;
- інший суб'єкт господарювання, над яким суб'єкт господарювання, що звітує, здійснює контроль чи має суттєвий вплив безпосередньо або опосередковано через одного або кількох посередників; або
- інший суб'єкт господарювання, який перебуває під спільним контролем разом із суб'єктом господарювання, що звітує, через:її спільного контролюючого власника (власників); власників, які є близькими родичами абоспільний ключовий управлінський персонал.

Багато операцій з пов'язаними сторонами здійснюються за звичайного перебігу господарської діяльності. За таких обставин вони можуть не являти собою більш високого ризику суттєвого викривлення фінансової звітності порівняно з подібними операціями з непов'язаними сторонами. Однак характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами у деяких випадках може призводити до більш високих ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності порівняно з операціями з непов'язаними сторонами.

Приклад:
• пов'язані сторони можуть діяти в рамках широкого і складного діапазону відносин і

структур із відповідним збільшенням складності операцій з пов'язаними сторонами;

- інформаційні системи можуть бути неефективними при виявленні або узагальненні операцій і несплачених залишків між суб'єктом господарювання та пов'язаними з ним сторонами;
- операції з пов'язаними сторонами можуть здійснюватися не на нормальних ринкових умовах; наприклад, окремі операції з пов'язаними сторонами можуть відбуватися без грошової винагороди.

Розуміння відносин і операцій між суб'єктом господарювання і пов'язаними сторонами є доречним для оцінювання аудитором наявності одного або кількох чинників ризику шахрайства відповідно до МСА 240, оскільки шахрайство можна легше здійснити через пов'язані сторони.

Унаслідок властивих аудиту обмежень існує неминучий ризик невиявлення окремих суттєвих викривлень фінансової звітності навіть у тому випадку, якщо аудит належно було сплановано та виконано відповідно до МСА. У контексті пов'язаних сторін потенційний вплив властивих обмежень здатності аудитора виявити суттєві викривлення є більшим з таких причин:

- управлінський персонал може не знати про існування всіх відносин і операцій з пов'язаними сторонами, особливо, якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування не встановлює вимоги щодо пов'язаних сторін;
- відносини між пов'язаними сторонами можуть створювати більші можливості для змови, приховування або маніпуляцій з боку управлінського персоналу.

Вимоги МСА 550 спрямовані на те, щоб допомогти аудитору виявити й оцінити ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами, та розробити аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики.

Цілями аудитора є:

- отримати достатнє розуміння відносин і операцій з пов'язаними сторонами незалежно від того, чи встановлені застосовною концеп- туальною основою фінансового звітування вимоги до пов'язаних сторін для того, щоб:
  - визнати чинники ризику шахрайства, внаслідок відносин і операцій з пов'язаними сторонами, що є доречними для виявлення й оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;
  - дійти висновку на основі отриманих аудиторських доказів, чи є фінансова звітність, враховуючи вплив на неї таких відносин і операцій, такою, що забезпечує достовірне подання (для концептуальних основ достовірного подання); не вводить в оману (для концептуальних основ дотримання вимог);
- отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі належного виявлення, відображення в бухгалтерському обліку та розкриття інформації щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами у фінансовій звітності відповідно до цієї концептуальної основи, якщо вона встановлює вимоги до пов'язаних сторін.

Ідентифікація та оцінка ризиків

Аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо:

- ідентифікації пов'язаних сторін суб'єкта господарювання, включаючи зміни порівняно з попереднім періодом;
- характеру відносин між суб'єктом господарювання і цими пов'язаними сторонами;
- здійснення суб'єктом господарювання будь-яких операцій з цими пов'язаними сторонами протягом періоду і, якщо це так, типу й цілі операцій.

Аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського та іншого персоналу суб'єкта господарювання, а також виконати інші процедури оцінювання ризику, які аудитор

вважає прийнятними, для отримання розуміння заходів контролю (якщо такі є), встановлених управлінським персоналом для:

- ідентифікації, відображення в бухгалтерському обліку та розкрит- тя інформації щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- санкціонування і схвалення значних операцій та домовленостей з пов'язаними сторонами;
- санкціонування й схвалення значних операцій та домовленостей, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності.

Аудитор повинен обмінюватися відповідною інформацією про пов'язані сторони суб'єкта господарювання з іншими членами команди із завдання, наприклад про:

- ідентифікацію пов'язаних сторін суб'єкта господарювання;
- характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами;
- значні або складні відносини чи операції з пов'язаними сторонами, які можуть вимагати особливого розгляду під час аудиту, зокрема операції, в яких беруть фінансову участь управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями.

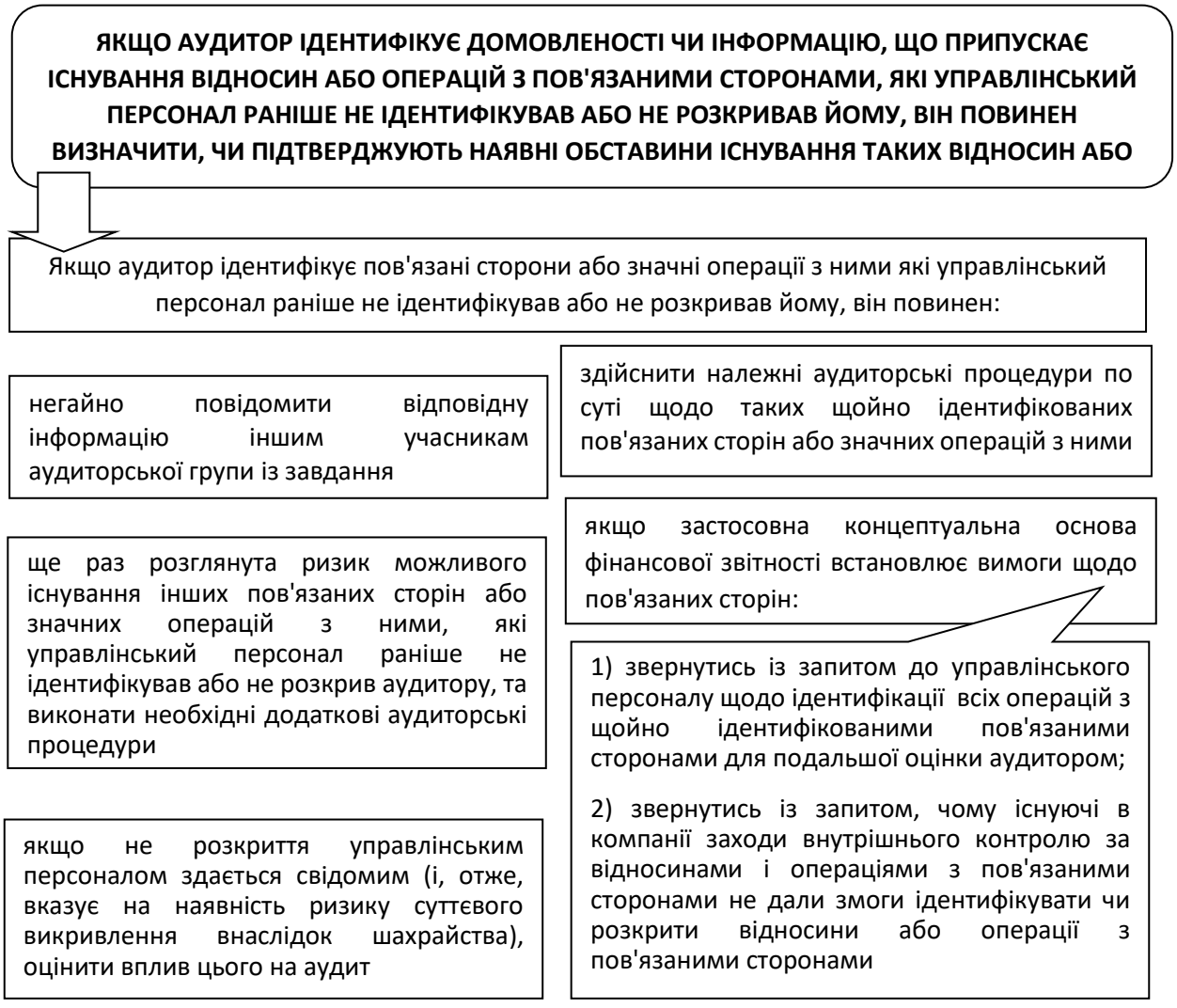

Рис. 7 Ідентифікація аудитором операцій з пов'язаними сторонами

Відповідно до вимоги МСА 315 аудитор повинен виявити й оцінити ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами та визначити, чи є будь-які з цих ризиків значними ризиками. Визначаючи це, аудитор повинен розглядати виявлені значні операції з пов'язаними сторонами, що виходять за межі звичайного перебігу

господарської діяльності суб’єкта господарювання, як такі, що призводять до значних ризиків.

Якщо аудитор виявляє чинники ризику шахрайства (включаючи обставини, що стосуються існування пов’язаної сторони з домінуючим впливом) при виконанні процедур оцінювання ризиків і відповідних дій у зв’язку з пов’язаними сторонами, аудитор повинен розглянути цю інформацію в процесі виявлення й оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства відповідно до вимог МСА 240.

Якщо аудитор ідентифікує домовленості чи інформацію, що припускає існування відносин або операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкривав йому, він повинен визначити, чи підтверджують наявні обставини існування таких відносин або операцій (рис. 7).

Дії у відповідь на оцінені ризики

Відповідно до вимоги МСА 330 аудитор розробляє і виконує подальші аудиторські процедури для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо оцінених ризиків суттєвого викривлення у зв’язку з відносинами і операціями з пов’язаними сторонами.

Характер, час і обсяг подальших аудиторських процедур залежать від характеру таких ризиків і обставин суб’єкта господарювання.

Прикладами аудиторських процедур по суті, які аудитор може виконати, оцінивши як значний ризик того, що управлінський персонал у належний спосіб не відобразив у бухгалтерському обліку або не розкрив інформацію про особливі операції з пов’язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (внаслідок шахрайства або помилки), включають:

- підтвердження або обговорення особливих аспектів операцій з такими посередниками, як банки, юридичні фірми, поручителі чи агенти, якщо це практично можливо і не заборонено законом, нормативними актами або етичними вимогами;
- підтвердження цілей, особливих умов або сум операцій з пов’язаними сторонами (така аудиторська процедура може бути менш ефективною, якщо аудитор вважає, що суб’єкт господарювання може вплинути на відповіді пов’язаних сторін аудитору);
- ознайомлення, якщо це застосовно, з фінансовою звітністю або іншою доречною фінансовою інформацією, якщо така є, пов’язаних сторін для отримання доказу щодо обліку операцій у бухгалтерських записах пов’язаних сторін.

Якщо аудитор оцінив значний ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства в результаті наявності пов’язаної сторони з домінуючим впливом, аудитор може додатково до процедур за МСА 240, виконати аудиторські процедури для отримання розуміння ділових відносин, які така пов’язана сторона могла встановити із суб’єктом господарювання безпосередньо або опосередковано, та визначити необхідність у подальших відповідних аудиторських процедурах по суті:

- звертання із запитом та обговорення з управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- звертання із запитом до пов’язаної сторони;
- інспектування значних контрактів з пов’язаною стороною;
- пошук належної історичної інформації, зокрема через інтернет або особливі зовнішні бази даних ділової інформації;
- огляд наданих працівниками звітів про порушення, якщо такі є.

Якщо аудитор виявляє пов’язані сторони або значні операції з ними, які управлінський персонал раніше не виявив або не розкрив інформацію аудитору, аудитор повинен:

- негайно повідомити відповідну інформацію іншим учасникам команди із завдання;
- якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює вимоги щодо пов’язаних сторін:

- звернутись із запитом до управлінського персоналу щодо виявлення всіх операцій з щойно виявленими пов'язаними сторонами для подальшої оцінки аудитором;
- звернутись із запитом, чому заходи контролю суб'єкта господарювання за відносинами і операціями з пов'язаними сторонами не дали змоги виявити чи розкрити інформацію про відносини або операції з пов'язаними сторонами;

• виконати належні аудиторські процедури по суті щодо таких щойно виявлених пов'язаних сторін або значних операцій з пов'язаними сторонами, наприклад:

- звернення із запитом щодо характеру відносин суб'єкта господарювання з щойно виявленими пов'язаними сторонами, включаючи звертання із запитами до зовнішніх стосовно суб'єкта господарювання сторін, які, як передбачається, можуть добре знати суб'єкт господарювання та його діяльність, зокрема юристів, основних агентів, головних представників, консультантів, поручителів та інших близьких ділових партнерів;
- проведення аналізу бухгалтерських записів щодо операцій із щойно виявленими пов'язаними сторонами. такий аналіз можна полегшити за допомогою використання комп'ютеризованих методик виконання аудиту;
- перевірка умов щойно виявлених операцій із пов'язаними сторонами і оцінка, чи в належний спосіб операції відображено в бухгалтерському обліку та розкрито інформацію відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

• ще раз розглянути ризик можливого існування інших пов'язаних сторін або значних операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал раніше не виявив або не розкрив інформацію аудитору, та виконати необхідні додаткові аудиторські процедури;

• якщо не розкриття інформації управлінським персоналом здається навмисним (і тому вказує на наявність ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства), оцінити вплив цього на аудит.

Для виявлених значних операцій з пов'язаними сторонами, які виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, аудитор повинен інспектувати відповідні контракти або угоди (якщо такі є) та оцінити чи вказує економічне обґрунтування (або його відсутність) операцій на те, що вони могли б бути здійснені для шахрайства під час фінансового звітування або приховування незаконного привласнення активів.

Оцінюючи економічне обґрунтування значної операції з пов'язаною стороною, що виходить за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, аудитор може розглянути такі питання:

• чи операція:

- є занадто складною (наприклад, у ній може брати участь багато пов'язаних сторін в рамках консолідованої групи);
- має незвичайні умови, такі як незвичайні ціни, відсоткові ставки, гарантії та умови погашення;
- характеризується відсутністю в ній очевидного логічного економічного обґрунтування;
- характеризується тим, що в ній беруть участь раніше невиявлені пов'язані сторони;
- обробляється в незвичний спосіб;

• чи обговорювалися управлінським персоналом з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, характер і відображення в бухгалтерському обліку такої операції;

• чи робить управлінський персонал більший наголос на конкретному методі бухгалтерського обліку, а не на наданні належної уваги економічному обґрунтуванню операції.

Розкриття операцій з пов'язаними сторонами

При формуванні думки щодо фінансової звітності відповідно до вимог МСА 700 аудитор повинен оцінити:

- чи відображено в бухгалтерському обліку і розкрито інформацію щодо виявлених відносин та операцій з пов'язаними сторонами в належний спосіб відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- чи є вплив відносин і операцій між пов'язаними сторонами таким, що:

- не забезпечує достовірне подання (для концептуальних основ достовірного подання);
- вводить в оману (для концептуальних основ дотримання вимог).

Письмові запевнення

Якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює вимоги до пов'язаних сторін, аудитор повинен отримати письмові запевнення від управлінського персоналу, що вони:

- розкрили аудитору інформацію щодо пов'язаних сторін суб'єкта господарювання та всі відносини й операції з пов'язаними сторонами, про які їм відомо;
- забезпечили належне відображення в бухгалтерському обліку і розкриттів інформації щодо таких відносин та операцій відповідно до вимог концептуальної основи.
- аудитор повинен отримати письмові запевнення від тих, кого наділено найвищими повноваженнями за таких обставин:
- якщо вони схвалили особливі операції з пов'язаними сторонами, що:
- суттєво впливають на фінансову звітність;
- стосуються управлінського персоналу;
- якщо вони надали особливі усні запевнення аудитору щодо деталей певних операцій з пов'язаними сторонами;
- якщо вони мають фінансову або іншу зацікавленість у пов'язаних сторонах або в операціях з пов'язаними сторонами.

Аудитор також може прийняти рішення отримати письмові запевнення щодо особливих тверджень, які міг би зробити управлінський персонал, наприклад запевнення, що особливі операції з пов'язаними сторонами не включають нерозкриту інформацію щодо додаткових угод.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

Аудитор повинен повідомити інфорацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні питання, які виникають протягом аудиту в зв'язку з пов'язаними сторонами суб'єкта господарювання:

- нерозкриття інформації (навмисне або ненавмисне) аудитору управлінським персоналом щодо пов'язаних сторін або операцій з пов'язаними сторонами, які можуть привернути увагу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до значних відносин і операцій з пов'язаними сторонами, про які вони не могли знати раніше;
- виявлення значних операцій з пов'язаними сторонами, які не було належно санкціоновано та схвалено, що може викликати підозру в шахрайстві;
- незгода з управлінським персоналом щодо відображення в бухгалтерському обліку і розкриттів інформації щодо значних операцій з пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- недотримання застосовних законів або нормативних актів, які забороняють чи обмежують особливі типи операцій з пов'язаними сторонами;
- складність при виявленні сторони, яка в кінцевому підсумку контролює суб'єкт господарювання.