



ТЕМА 3: ПРОЦЕДУРНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ПРИ ЗАВЕРШЕННІ АУДИТУ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

ПЛАН

1. Накопичення виявлених викривлень. Інформування про викривлення та їх виправлення. Оцінка впливу невикорислених викривлень (МСА 450).
2. Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора. Факти, виявлені після дати аудиторського звіту, але до опублікування фінансових звітів. Факти, виявлені після оприлюднення фінансових звітів (МСА 560).
3. Припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку. Оцінювання оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Додаткові аудиторські процедури, якщо виявлено події або умови. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (МСА 570 (переглянутий)).
4. Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу. Форма та дата письмових запевнень. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Сумніви щодо надійності письмових запевнень (МСА 580).
5. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, в т.ч. про недоліки внутрішнього контролю (МСА 260 (переглянутий), МСА 265).



ПИТАННЯ 1.

Накопичення виявлених викривлень. Інформування про викривлення та їх виправлення. Оцінка впливу невикорислених викривлень (МСА 450).

Цілями аудитора за МСА 450 є оцінка:

- впливу на аудит виявлених викривлень;
- впливу невикорислених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність.

Викривлення (misstatement) – розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які є обов'язковими для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Викривлення можуть виникати внаслідок:

- неточності в зборі чи обробці даних, на основі яких готується фінансова звітність;
- пропуску суми або розкриття інформації;
- неправильної облікової оцінки через ігнорування або вочевидь неправильного трактування фактів;
- судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає неприйнятними, або вибір і застосування облікових політик, які аудитор вважає неприйнятними.

Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства. Шахрайство може бути пов'язаним із складними та ретельно організованими схемами, розробленими для його приховування, такими як підробка, навмисний пропуск запису операцій або навмисне неправильне тлумачення для аудитора.

Невиправлені викривлення (uncorrected misstatements) – викривлення, які аудитор акумулював під час аудиту і які не було виправлено.

Накопичення виявлених викривлень

Аудитор повинен акумулювати викривлення, виявлені під час аудиту, крім тих, що є вочевидь незначними.

Аудитор повинен визначити необхідність перегляду загальної стратегії аудиту та плану аудиту, якщо:

- характер виявлених викривлень і обставини їхнього виникнення вказують на можливість існування інших викривлень, які разом із викривленнями, акумульованими під час аудиту, можуть виявитись суттєвими.

Приклад:

Викривлення, яке виникло внаслідок порушення в системі внутрішнього контролю або внаслідок недоречних припущень чи методів оцінки, які широко застосовуються суб'єктом господарювання;

- усі викривлення в сукупності, акумульовані під час аудиту, наближуються до рівня суттєвості.

Якщо на вимогу аудитора управлінський персонал перевіряв клас операцій, залишків рахунків або розкриття та виправив виявлені викривлення, аудитор повинен виконати додаткові аудиторські процедури для визначення, чи не залишилося цих викривлень.

Інформування про викривлення та їх виправлення

Аудитор повинен своєчасно повідомляти управлінський персонал про всі викривлення, акумульовані під час аудиту. Аудитор повинен вимагати від управлінського персоналу виправлення цих викривлень.

Якщо управлінський персонал відмовляється виправляти деякі або всі викривлення, аудитор повинен отримати розуміння підстав управлінського персоналу не робити виправлень і враховувати це розуміння, оцінюючи, чи фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень.

Аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про невиправлені викривлення та їх можливий вплив окремо або в сукупності на висновок у звіті незалежного аудитора. В повідомленні аудитора має зазначатися кожне окреме суттєве невиправлене викривлення. Аудитор повинен звернутися із запитом про виправлення невиправлених викривлень.

Аудитор повинен також повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, як про вплив невиправлених викривлень попередніх періодів на конкретні класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому.

Оцінка впливу невиправлених викривлень

До оцінювання впливу невиправлених викривлень аудитор повинен переглянути рівень суттєвості на підтвердження його відповідності в контексті дійсних фінансових результатів суб'єкта господарювання.

Аудитор повинен визначити, чи є невиправлені викривлення суттєвими самі по собі або взяті сукупно. Визначаючи це, аудитор повинен розглянути розмір і характер викривлень як стосовно конкретних класів операцій, залишків рахунків або розкриття, так і фінансової звітності в цілому, а також особливі обставини їх виникнення.

Обставини, що можуть вплинути на оцінку, включають ступінь, до якого викривлення:

- впливає на дотримання вимог законодавства;
- впливає на дотримання боргових або інших контрактних умов;
- стосується неправильного вибору або застосування облікової політики, що не має суттєвого впливу на фінансову звітність поточного періоду, проте, вірогідно, матиме суттєвий вплив на фінансову звітність майбутніх періодів;
- маскують зміни в доходах або інші тенденції, особливо в контексті загальної економічної ситуації або ситуації в галузі;
- впливає на коефіцієнти, які використовуються для оцінки фінансового стану, результати діяльності або рух грошових коштів суб'єкта господарювання;
- впливає на інформацію щодо сегментів, яка надається у фінансовій звітності (наприклад, значущість питання для сегмента або іншої частини бізнесу суб'єкта господарювання, які було виявлено як такі, що відіграють значну роль у роботі або прибутковості суб'єкта господарювання);
- має наслідком підвищення компенсацій управлінському персоналу, наприклад забезпечуючи, що витримано вимоги до виплат винагород, премій або інших заохочень;
- є значним для розуміння аудитором минулого повідомлення користувачів, наприклад щодо прогнозованої прибутковості;
- стосується статей, де задіяні конкретні сторони (наприклад, якщо зовнішні сторони в операціях мають родинні зв'язки з представниками управлінського персоналу);
- є пропуском інформації, яка конкретно не вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування, але яка, на думку аудитора, є важливою для розуміння користувачем фінансового стану, фінансових результатів або потоків грошових коштів суб'єкта господарювання;
- впливає на іншу інформацію, наведену в документах, що містять фінансову звітність, яка пройшла аудит (наприклад, інформацію, наведену в «Обговоренні та аналізі управлінського персоналу» або «Огляді операційних та фінансових показників»), і, як очікується, можуть вплинути на економічні рішення користувачів фінансовою звітністю.

Аудитор також повинен розглянути вплив не виправлених викривлень попередніх періодів як стосовно конкретних класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому.

Оскільки при підготовці фінансової звітності від управлінського персоналу і там, де це прийнятно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, вимагається коригування фінансової звітності для виправлення суттєвих викривлень, аудитор повинен звернутися до нього з вимогою надати письмові запевнення щодо не виправлених викривлень.

Аудитор повинен включити в аудиторську документацію:

- суму, нижчу за яку викривлення можна вважати вочевидь незначними;
- усі викривлення, акумульовані під час аудиту, та чи було їх виправлено;
- висновок аудитора щодо суттєвості цих не виправлених викривлень, взятих окремо або в сукупності, та основу такого висновку.



ПИТАННЯ 2.

Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора. Факти, виявлені після дати аудиторського звіту, але до опублікування фінансових звітів. Факти, виявлені після оприлюднення фінансових звітів (МСА 560).

На фінансову звітність можуть впливати певні події, що відбуваються після дати фінансової звітності. Концептуальні основи фінансового звітування визначають два типи подій:

- події, що надають докази щодо умов, які існували на дату фінансової звітності;
 - події, що надають докази щодо умов, які виникли після дати фінансової звітності.
- Цілями аудитора за МСА 560 є:
- отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі того, що події, які відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора потребують коригування або розкриттів інформації у фінансовій звітності, у належний спосіб відображені в цій фінансовій звітності відповідно до концептуальної основи фінансового звітування;
 - вжити належних дій у відповідь щодо фактів, що стали відомі аудитору після дати звіту аудитора і які, якби вони були відомі аудитору на дату звіту, могли б призвести до внесення аудитором змін до звіту аудитора.

Подальші події (subsequent events) – події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора, і факти, що стають відомими аудитору після дати звіту аудитора.

МСА 560 надає визначення відповідних «дат», які допомагають розглядати питання подальших подій (табл. 7.1)

Таблиця 1 Різновид дат, які допомагають розглядати питання подальших подій

Різновид дат	Визначення
Дата фінансової звітності	Дата, на яку припадає кінець найостаннішого періоду, який охоплює фінансова звітність;
Дата затвердження фінансової звітності	Дата, коли всі звіти, що входять до складу фінансової звітності, включаючи відповідні примітки, були складені, а ті, кого наділено визнаними повноваженнями, підтвердили, що вони несуть відповідальність за цю фінансову звітність;
Дата звіту аудитора	Дата, якою аудитор датує звіт аудитора щодо фінансової звітності, яка не може бути раніше ніж дата затвердження фінансової звітності;
Дата оприлюднення фінансової звітності	Дата, коли звіт аудитора і фінансова звітність, що підлягала аудиту, стали доступними третім сторонам.

Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора

Аудитор повинен виконувати аудиторські процедури (огляд або тестування бухгалтерських записів чи операцій, які відбуваються між звітною датою та датою звіту аудитора) для отримання доказів, що всі події, які відбуваються у цей і вимагають коригування або розкриттів у фінансовій звітності, були виявлені. Ці процедури аудитора має виконати якнайближче до дати звіту аудитора.

Проте не очікується, що аудитор виконуватиме додаткові аудиторські процедури стосовно питань, до яких аудиторські процедури застосовувалися і були отримані задовільні висновки (наприклад, для отримання аудиторських доказів щодо залишків рахунків станом

на звітну дату проводяться такі процедури, як процедури закриття періоду або процедури щодо подальших надходжень дебіторської заборгованості).

Аудитор повинен брати до уваги оцінювання ризиків аудитором під час визначення характеру і обсягу аудиторських процедур:

1) отримання розуміння будь-яких процедур, установлених управлінським персоналом з метою забезпечення виявлення всіх подальших подій;

2) здійснення запитів до управлінського персоналу (тих, кого наділено найвищими повноваженнями) чи відбулися будь-які подальші події, що могли б вплинути на фінансову звітність. При цьому запити можуть включати:

- чи з'явилися нові прийняті зобов'язання, позики, гарантії;
- чи здійснювалися або плануються продажі або придбання активів;
- чи було збільшення капіталу або випуск боргових інструментів, таких як випуск нових акцій чи облігацій, чи була укладена або планується укладення угоди про злиття чи ліквідацію;
- чи були будь-які активи конфісковані урядом; знищені через пожежу або повінь;
- чи були будь-які події, що стосуються умовних зобов'язань;
- чи були зроблені або чи передбачаються будь-які незвичайні бухгалтерські коригування;
- чи відбулися або чи є вірогідність того, що відбудуться будь-які події, які ставлять під сумнів прийнятність облікових політик, використаних при складанні фінансової звітності, як це було б, наприклад, якби такі події поставили під сумнів обґрунтованість припущення про безперервність діяльності;
- чи відбулися будь-які події, які стосуються перевірки облікових оцінок або забезпечень, відображених у фінансовій звітності;
- чи відбулися будь-які події, які стосуються відновлення активів.
- ознайомлення з протоколами засідань, якщо вони є, за участю власників, управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що проводилися після звітної дати (на яку складена фінансова звітність), та зробити запити щодо питань, які обговорювалися на тих засіданнях, протоколи яких недоступні;
- ознайомлення з останньою подальшою проміжною фінансовою звітністю, якщо вона є.

Якщо в результаті процедур аудитор виявляє події, які потребують коригування або розкриттів інформації у фінансовій звітності, він повинен визначити, чи кожна така подія належно відображена в цій фінансовій звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу (тих, кого наділено найвищими повноваженнями), про надання письмових запевнень, що всі події, які відбуваються після дати фінансової звітності і щодо яких застосовна концептуальна основа фінансового звітування вимагає коригування або розкриттів інформації, були скориговані або розкриті.

Факти, виявлені після дати аудиторського звіту, але до опублікування фінансових звітів

Аудитор не зобов'язаний виконувати будь-які аудиторські процедури щодо фінансової звітності після дати звіту аудитора.

Проте якщо після дати звіту аудитора, але до дати оприлюднення фінансової звітності аудитору стає відомим факт, який, якби був аудитору відомий на дату звіту аудитора, міг би призвести до внесення ним змін до звіту аудитора, аудитор повинен:

- обговорити це питання з управлінським персоналом або, де це доречно, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;

- визначити, чи потрібно вносити зміни до фінансової звітності і, якщо так, то зробити запити, як управлінський персонал має намір вирішити це питання у фінансовій звітності.

Якщо управлінський персонал вносить зміни до фінансової звітності, аудитор повинен:

- виконати аудиторські процедури, необхідні за обставин щодо зміни;
- надати новий звіт аудитора щодо зміненої фінансової звітності, який не повинен датуватися раніше, ніж дата затвердження зміненої фінансової звітності.

Якщо управлінський персонал не вносить зміни до фінансової звітності, а аудитор вважає, фінансову звітність необхідно змінити, тоді:

- якщо звіт аудитора ще не було надано, аудитор повинен модифікувати думку, а потім надати звіт аудитора;
- якщо звіт аудитора вже було надано, аудитор повинен повідомити управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що вони не повинні оприлюднювати фінансову звітність третім особам до внесення всіх необхідних змін.

Якщо незважаючи на це фінансова звітність була оприлюднена у подальшому без необхідних змін, аудитор повинен вжити належних заходів, щоб застерегти від довіри до звіту аудитора.

Факти, виявлені після оприлюднення фінансових звітів

Після оприлюднення фінансової звітності аудитор не зобов'язаний виконувати будь-які аудиторські процедури стосовно такої фінансової звітності.

Проте якщо після того як фінансова звітність була оприлюднена, аудитору стає відомий факт, який, якби він був відомий аудитору на дату звіту аудитора, міг призвести до внесення змін аудитором до звіту аудитора, аудитор повинен:

- обговорити це питання з управлінським персоналом (тими, кого наділено найвищими повноваженнями);
- визначити, чи потребує фінансова звітність внесення змін;
- зробити запит про те, як управлінський персонал збирається вирішити це питання у фінансовій звітності.

Якщо управлінський персонал вносить зміни до фінансової звітності, аудитор повинен:

- виконати аудиторські процедури, необхідні щодо зміни;
- виконати огляд заходів, вжитих управлінським персоналом для забезпечення того, щоб будь-яка особа, яка отримала раніше оприлюднену фінансову звітність разом із відповідним звітом аудитора, була повідомлена про цю ситуацію;
- змінити звіт аудитора або надати новий звіт аудитора – включити пояснювальний параграф або пояснювальний параграф з інших питань, що містить посилання на примітку в фінансовій звітності, в якій більш докладно зазначається причина зміни раніше оприлюдненої фінансової звітності та попереднього звіту аудитора, наданого аудитором.



Рис. 1 Обмеження аудиторських процедур щодо подальших подій

Якщо управлінський персонал не вживає необхідних заходів для забезпечення того, щоб будь-яка особа, яка отримала раніше оприлюднену фінансову звітність, була повідомлена про цю ситуацію, і не змінює фінансову звітність за обставин, а аудитор вважає, що вона (фінансова звітність) повинна бути змінена, аудитор повинен повідомити управлінський персонал (тих, кого наділено найвищими повноваженнями), що аудитор буде вживати заходів, щоб застерегти від довіри до звіту аудитора у майбутньому.

Якщо незважаючи на таке повідомлення управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають цих необхідних заходів, аудитор повинен вжити належних заходів, щоб застерегти від довіри до звіту аудитора.



ПИТАННЯ 3.

Припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку. Оцінювання оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Додаткові аудиторські процедури, якщо виявлено події або умови. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (МСА 570 (переглянутий)).

Цілями аудитора за МСА 570 є:

- отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо

доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності;

- дійти висновку, чи існує суттєва невизначеність стосовно подій чи умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі;
- звітувати відповідно до МСА 570.

Припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку

Згідно з припущенням про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку фінансова звітність складається на основі припущення, що суб'єкт господарювання є діючим на безперервній основі та продовжуватиме свою діяльність в осяжному майбутньому.

Таблиця 2 Припущення про безперервність відповідно до різних концептуальних основ

Концептуальна основа	Зміст
Фінансова звітність загального призначення	Складається з використанням припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.
Фінансова звітність спеціального призначення	Може складатися або не складатися відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, для якої припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є доречним (наприклад, припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку не є доречним для деякої фінансової звітності, що складається на основі податкового обліку в певних юрисдикціях).

Якщо використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є прийнятним, активи та зобов'язання відображаються в бухгалтерському обліку виходячи з того, що суб'єкт господарювання зможе реалізувати свої активи та погасити зобов'язання за звичайного перебігу господарської діяльності.

Відповідальність за оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі

Припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є фундаментальним принципом при складанні фінансової звітності. Складання фінансової звітності вимагає, щоб управлінський персонал оцінював здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, навіть у разі, якщо концептуальна основа фінансового звітування не містить чіткої вимоги робити це.

МСБО 1 та НП(С)БО 1 вимагають, щоб управлінський персонал здійснював оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Оцінка управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі включає висловлення судження у певний момент часу про майбутні результати подій чи умов, що є невизначеними за своєю природою. Для такого судження доречними є наступні чинники:

- ступінь невизначеності, пов'язаної з результатом події або умови, значно збільшується, чим більш віддаленими в майбутньому є така подія або умова, або результат. З цієї причини більшість концептуальних основ фінансового звітування, що вимагають чіткої оцінки управлінського персоналу, визначають період, за який управлінському персоналу

потрібно врахувати всю доступну інформацію;

- на судження стосовно результату подій або умов впливають розмір і складність суб'єкта господарювання, характер та стан його бізнесу і ступінь впливу зовнішніх чинників;
- будь-яке судження щодо майбутнього ґрунтується на інформації, що є доступною у той час, коли висловлюється таке судження. Подальші події можуть призвести до результатів, які не відповідатимуть судженням, що були обґрунтованими на час їх висловлення.

Відповідальність аудитора полягає в тому, щоб отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі та дійти висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку під час складання фінансової звітності, та дійти висновку, ґрунтуючись на отриманих аудиторських доказах, чи існує суттєва невизначеність стосовно здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Така відповідальність існує навіть у тому разі, якщо концептуальна основа фінансового звітування, застосована при складанні фінансової звітності, не містить чіткої вимоги до управлінського персоналу здійснювати особливу оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Як зазначено в МСА, потенційний вплив властивих обмежень на здатність аудитора виявити суттєві викривлення є більшим для майбутніх подій або умов, що можуть призвести суб'єкт господарювання до того, щоб припинити продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Аудитор не може передбачити такі майбутні події або умови. Відповідно відсутність будь-якого посилання на суттєву невизначеність щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі в звіті аудитора не може розглядатися як гарантія здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Оцінювання оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі

Виконуючи процедури оцінки ризиків за МСА 315, аудитор повинен розглянути, чи існують події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (рис. 2).

Значущість таких подій або умов часто може пом'якшуватися іншими чинниками (табл. 3).

Таблиця 3 Чинники, що обумовлюють події, які ставлять під сумнів безперервність діяльності підприємства

Події (умови)	Чинники впливу
Наслідки неможливості суб'єкта господарювання нормально погашати борги	Плани управлінського персоналу забезпечити достатні грошові потоки альтернативними засобами, такими як вибуття активів, реструктуризація погашення позик або отримання додаткового капіталу.
Втрата основного постачальника	Наявність прийнятного альтернативного джерела постачання.

ПРИКЛАДИ ПОДІЙ АБО УМОВ, ЯКІ ОКРЕМО АБО В СУКУПНОСТІ МОЖУТЬ ПОСТАВИТИ ПІД ЗНАЧНИЙ СУМНІВ ЗДАТНІСТЬ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ ПРОДОВЖУВАТИ ДІЯЛЬНІСТЬ НА БЕЗПЕРЕРВНІЙ ОСНОВІ

ФІНАНСОВІ

- Перевищення зобов'язань над активами або перевищення поточних зобов'язань над поточними активами.
- Позики з фіксованим строком, погашення яких наближається, за відсутності реальних перспектив пролонгації чи погашення; або надмірне використання короткострокових позик для фінансування довгострокових активів.
- Ознаки скасування фінансової допомоги кредиторами.
- Від'ємні грошові потоки від операційної діяльності, про які свідчить фінансова звітність за попередні періоди або прогнозна фінансова звітність.
- Негативні ключові фінансові коефіцієнти.
- Значні операційні збитки або значне зменшення вартості активів, що використовується для генерування грошових потоків.
- Борги або припинення виплати дивідендів.
- Неможливість вчасно платити кредиторам.
- Неможливість виконувати умови угод про позики.
- Перехід від системи оплати в кредит за доставлений товар, отриману послугу до системи оплати в момент доставки товару, отримання послуги.
- Неможливість отримати фінансування для розробки нових основних продуктів або для фінансування інших суттєвих інвестицій.

ОПЕРАЦІЙНІ

- Наміри управлінського персоналу ліквідувати суб'єкт господарювання або припинити діяльність.
- Втрати ключового управлінського персоналу без його заміни.
- Втрати основного ринку, ключового клієнта (клієнтів), франшизи, ліцензії або головного постачальника (постачальників).
- Труднощі з робочою силою.
- Нестача важливих ресурсів.
- Поява дуже успішного конкурента.

ІНШІ

- Недотримання вимог до рівня капіталу або інших законодавчих
- чи нормативних вимог, таких як вимоги до платоспроможності чи
- ліквідності для фінансових установ.
- Незавершені судові або регулятивні провадження проти суб'єкта господарювання, які, у разі їх задоволення, можуть призвести до претензій, які суб'єкт господарювання з великою вірогідністю не зможе задовольнити.
- Зміни у законодавчому чи нормативних актах або урядовій політиці, які, за очікуванням, негативно вплинуть на суб'єкт господарювання.

Рис. 2 Приклади подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів припущення про безперервність діяльності

При цьому аудитор повинен визначити, чи управлінський персонал вже виконав попередню оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Якщо така оцінка була виконана, аудитор повинен обговорити оцінку з управлінським персоналом і визначити, чи виявив управлінський персонал події та умови, що окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, і, якщо це так, обговорити плани:

- управлінського персоналу щодо їх усунення;
- якщо така оцінка ще не була виконана, аудитор повинен обговорити з управлінським персоналом основу для запланованого використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та зробити запит управлінському персоналу, чи існують такі події й умови, що окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Аудитор повинен залишатися уважним протягом усього аудиту до аудиторських доказів щодо подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Якщо події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, виявлені після виконаних аудитором процедур оцінок ризику, тоді потрібно переглянути оцінку ризиків суттєвого викривлення. Існування таких подій або умов також може впливати на характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики.

Аудитор повинен здійснити оцінювання оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Здійснюючи оцінювання оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, аудитор повинен охопити той самий період, який був використаний управлінським персоналом для виконання оцінки відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування або встановлений законодавчим чи нормативним актом довший період.

Якщо оцінка управлінського персоналу щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі охоплює менш як 12 місяців від звітної дати, тоді, як визначено у МСА 560, аудитор повинен звернутись із вимогою до управлінського персоналу розширити період оцінки щонайменше на 12 місяців від цієї дати.

Здійснюючи оцінювання оцінки управлінського персоналу, аудитор повинен розглянути, чи містить оцінка управлінського персоналу всю доречну інформацію, що стає відомою аудитору в результаті аудиту.

Аудитор не несе відповідальності за виправлення ситуації, якщо аналіз не був зроблений управлінським персоналом.

Аудитор повинен зробити запит до управлінського персоналу про те, чи відомо йому про події або умови після періоду оцінки управлінського персоналу, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Додаткові аудиторські процедури, якщо виявлено події або умови

Якщо виявлено події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, щоб визначити, чи існує суттєва невизначеність, пов'язана з подіями або умовами, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (далі «суттєва невизначеність»), за допомогою виконання додаткових аудиторських процедур, включаючи розгляд пом'якшувальних чинників.

За цих умов доречно виконати такі аудиторські процедури:

- аналіз та обговорення з управлінським персоналом грошових потоків, прибутку та прогнозів;
 - аналіз та обговорення останньої проміжної фінансової звітності;
 - розгляд умов боргових зобов'язань та угод про позики і визначення того, чи були вони порушені;
 - розгляд протоколів зборів акціонерів і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та відповідних комітетів для виявлення проблем з фінансуванням;
 - запити до зовнішнього юриста щодо існування судових позовів або претензій та обґрунтованості оцінок їх результатів управлінським персоналом та оцінки фінансових наслідків;
 - підтвердження існування, законності та виконання угод про надання або забезпечення фінансової підтримки із пов'язаними і третіми сторонами та оцінювання фінансової здатності таких сторін надавати додаткові кошти;
 - оцінювання планів суб'єкта господарювання щодо невиконаних замовлень клієнтів;
 - виконання аудиторських процедур стосовно подальших подій для виявлення подій, що пом'якшують чи в інший спосіб впливають на здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі;
 - підтвердження існування, умов та достатності можливостей отримати позики;
 - отримання та огляд звітів щодо заходів від регуляторних органів;
 - визначення адекватності підтвердження запланованого вибуття активів.
 - Ці процедури мають включати:
 - звернення з вимогою до управлінського персоналу виконати оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, якщо управлінський персонал ще не виконав оцінку;
 - здійснення оцінювання плану управлінського персоналу щодо майбутніх дій у зв'язку з його оцінкою безперервності діяльності, чи ймовірно, що результат цих планів поліпшить ситуацію, та чи здійсненні плани управлінського персоналу за обставин.
- Аудитор з метою оцінювання планів може направити запити до управлінського персоналу щодо його планів майбутніх дій, які стосуються, наприклад, ліквідації активів, отримання позик (кредитів), реструктуризації боргів, зменшення (відстрочення) видатків, збільшення капіталу:
- якщо суб'єкт господарювання склав прогноз руху грошових коштів та аналіз прогнозу є значущим чинником при розгляді майбутнього результату подій або умов в оцінці планів управлінського персоналу щодо майбутніх дій:
 - оцінити надійність даних, що покладено в основу складання прогнозу;
 - визначити, чи є належним підтвердження припущень, що покладено в основу складання прогнозу;
 - додатково аудитор може порівняти прогнозну фінансову інформацію за останні попередні періоди з фінансовою інформацією за попередні періоди; прогнозну фінансову інформацію за поточний період з фактичними результатами на поточну дату.
 - розглянути, чи стали доступними будь-які додаткові факти або інформація після дати, якщо управлінський персонал зробив свою оцінку;
 - надіслати запит про письмові запевнення від управлінського персоналу (тих, кого наділено найвищими повноваженнями) стосовно їхніх планів щодо майбутніх дій і здійсненості цих планів.

Висновки аудитора

На основі отриманих аудиторських доказів аудитор повинен дійти висновку, чи існує за судженням аудитора суттєва невизначеність, що стосується подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання

продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Термін «суттєва невизначеність» використовується у МСБО 1 при обговоренні невизначеностей, пов'язаних із подіями або умовами, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі та інформацію, що має бути розкрита у фінансовій звітності.

Суттєва невизначеність існує в разі, якщо значущість її потенційного впливу та ймовірність виникнення є такою, що, за судженням аудитора, доречне розкриття інформації про характер та вплив невизначеності є необхідними:

- для достовірного подання фінансової звітності у разі концептуальної основи достовірного подання, або
- для того, щоб фінансова звітність не вводила в оману, у разі концептуальної основи дотримання вимог.

• Якщо аудитор доходить висновку, що використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є доречним за обставин, але існує суттєва невизначеність, аудитор повинен визначити, чи фінансова звітність:

- належно розкриває інформацію про основні події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі та плани управлінського персоналу щодо розгляду цих подій або умов;
- чітко розкриває інформацію про те, що існує суттєва невизначеність, пов'язана з подіями або умовами, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, і, отже, він не зможе реалізувати свої активи та погасити зобов'язання за звичайного перебігу господарської діяльності.

Якщо виявлено події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, але на основі отриманих аудиторських доказів аудитор доходить висновку, що не існує суттєвої невизначеності, аудитор повинен оцінити, чи надає фінансова звітність належні розкриття інформації про такі події або умови з огляду на вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Вплив на звіт аудитора

Таблиця 4 Чинники, які впливають на думку аудитора

Наявна умова	Думка аудитора
Якщо фінансова звітність була складена з використанням припущення про безперервність діяльності як основи для бух. обліку, але за судженням аудитора використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку у фінансовій звітності не є прийнятним	Аудитор повинен висловити негативну думку незалежно від того, чи містить або не містить фінансова звітність розкриття інформації про неприйнятність використання управлінським персоналом припущення про безперервність як основи бухгалтерського обліку. (МСА 570, А26).
Якщо використання припущення про безперервність діяльності як основи для бух. обліку не є прийнятним за обставин, від управлінського персоналу може вимагатися або він може вибирати складання фін. звітності за іншим принципом (наприклад, на основі ліквідації). Аудитор зможе виконати аудит такої фін. звітності за умови, що він визначить, що цей принцип бух. обліку є доречним за обставин.	Аудитор також може висловити немодифіковану думку за умови, що в ній належно розкрито інформацію про принцип бухгалтерського обліку, на основі якого складається фінансова звітність. Аудитор може вважати за прийнятне або необхідне включити «Пояснювальний параграф» відповідно до МСА 706 в Звіт аудитора, щоб привернути увагу користувача до цього альтернативного принципу бухгалтерського обліку та причини його використання. (МСА 570, А27).

1	2
Якщо інформація про суттєву невизначеність належно розкрита у фінансовій звітності	Аудитор повинен висловити немодифіковану думку та звіт аудитора повинен містити окремий розділ під заголовком «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності» для того, щоб: <ul style="list-style-type: none"> • повернути увагу до Примітки у фін. звітності, в якій розкривається відповідна інформація; • зазначити, що ці події або умови вказують на існування суттєвої невизначеності, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, та що думка аудитора не модифікується у зв'язку з цим питанням. (МСА 570, А28-А31, А34)
Якщо інформація про суттєву невизначеність не розкрита належно у фінансовій звітності	Аудитор повинен висловити думку із застереженням або негативну думку, відповідно до МСА 705; У розділі «Основа для думки із застереженням (негативної думки)» Звіту аудитора зазначити, що існує суттєва невизначеність, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі і що фін.звітність не розкриває належно інформацію про це питання (МСА 570, А32-А34).
Якщо управлінський персонал не бажає зробити або розширити свою оцінку, коли його про це просить аудитор	Аудитор повинен розглянути вплив цього на Звіт аудитора (МСА 570, А35).

МСА 570 містить приклади Звітів аудитора, що стосуються безперервності діяльності.

Приклад 1: Немодифікована думка, якщо аудитор дійшов висновку, що існує суттєва невизначеність та інформація належно розкрита у фінансовій звітності.

Приклад 2: Думка із застереженням, якщо аудитор дійшов висновку, що існує суттєва невизначеність та що фінансова звітність містить суттєве викривлення через неналежне розкриття інформації.

Приклад 3: Негативна думка, якщо аудитор дійшов висновку, що існує суттєва невизначеність та фінансова звітність не містить необхідних розкриттів інформації, що стосуються суттєвої невизначеності.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

Аудитор повинен повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про виявлені події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Повідомлення має містити:

- чи становлять події або умови суттєву невизначеність;
- чи є прийнятним використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бух. обліку при складанні фінансової звітності;
- належну якість розкриттів відповідної інформації у фінансовій звітності;
- вплив на звіт аудитора, де це застосовно.



ПИТАННЯ 4.

Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу. Форма та дата письмових запевнень. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Сумніви щодо надійності письмових запевнень (МСА 580).

Письмові запевнення (written representation) – письмове декларування управлінського персоналу, надане аудитору для підтвердження певних питань або додаткової підтримки інших аудиторських доказів.

Цілями аудитора за МСА 580 є:

- отримати письмові запевнення від управлінського персоналу і, де це доречно, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в тому, що вони виконали свої обов'язки щодо складання фінансової звітності та повноти інформації, наданої аудитору;
- підтвердити інші аудиторські докази, що стосуються фінансової звітності або особливих тверджень у фінансовій звітності, за допомогою письмових запевнень, якщо аудитор визначить, що вони необхідні або якщо їх вимагають інші МСА;
- вжити належних дій у відповідь на письмові запевнення, надані управлінським персоналом, та, де це доречно, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або якщо управлінський персонал чи, де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надають письмові запевнення, щодо яких звертається аудитор.

Письмові запевнення як аудиторські докази

Аудиторські докази – це інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, які є основою для думки аудитора.

Письмові запевнення – це необхідна інформація, яка потрібна аудитору в зв'язку з аудитом фінансової звітності суб'єкта господарювання. тому подібно до відповідей на запити письмові запевнення є аудиторськими доказами.

Хоча письмові запевнення надають необхідні аудиторські докази, самі по собі вони не забезпечують прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі з будь-якого питання, про яке в них ідеться. Крім того, той факт, що управлінський персонал надав надійні письмові запевнення, не впливає на характер та обсяг інших аудиторських доказів, які отримує аудитор щодо виконання своїх обов'язків управлінським персоналом чи щодо особливих тверджень.

Управлінський персонал, до якого звертаються щодо надання письмових запевнень

Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу, який несе належну відповідальність за фінансову звітність і володіє інформацією з питань, що розглядаються, надати письмові запевнення.

Доречі, деяких випадках управлінський персонал може вирішити зробити запити до інших осіб, які беруть участь у складанні та поданні фінансової звітності та тверджень, які вона містить, включаючи осіб, які володіють спеціальними знаннями з тих питань, про які були запити (звернення) щодо надання письмових запевнень. такими особами можуть бути:

- актуарій, який несе відповідальність за визначення бухгалтерських даних, зроблених на основі актуарних розрахунків;
- штатні інженери, які можуть нести відповідальність та мати спеціальні знання щодо визначення зобов'язань з охорони навколишнього середовища;
- внутрішній юрист, який може надати інформацію, важливу для розрахунку забезпечень щодо судових справ (претензій).

Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу

Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу надати письмове запевнення:

- що він виконав свої обов'язки щодо складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи, де це доречно, її достовірне подання, як зазначено в умовах завдання з аудиту;
- він надав аудитору всю доречну інформацію і доступ до неї, як узгоджено в умовах завдання з аудиту; т
- усі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності.

Інші письмові запевнення

Не тільки МСА 580, встановлює перелік необхідних письмових запевнень. Достатня кількість МСА, вимагають особливих письмових запевнень щодо предмета перевірки (табл. 5).

Таблиця 5 Вимоги МСА щодо письмових запевнень

МСА	Вимога
1	2
МСА 240 парг. 39	Аудитор повинен отримати письмові запевнення від управлінського персоналу і за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про те, що вони: 1) визнають свою відповідальність за розробку, встановлення й підтримання системи внутрішнього контролю для запобігання та виявлення шахрайства; 2) розкрили аудитору інформацію про результати оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства; 3) розкрили аудитору інформацію про те, що знають про шахрайство або підозрюване шахрайство, яке впливає на суб'єкт господарювання, за участі: - управлінського персоналу; - працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, або - інших працівників, якщо шахрайство може мати суттєвий вплив на фінансову звітність; 4) розкрили аудитору інформацію про будь-які розслідування шахрайства або підозрюваного шахрайства, що впливають на фінансову звітність суб'єкта господарювання, про які повідомили працівники, колишні працівники, аналітики, регуляторні державні органи або інші особи.
МСА 250 парг. 16	Аудитор повинен звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо надання йому письмових запевнень, що аудитору було розкрито всі відомі випадки недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких слід розглядати при складанні фінансової звітності.
МСА 450 парг. 14	Аудитор повинен звернутися із запитом про надання письмового запевнення до управлінського персоналу та, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що він вважає, що вплив не виправлених викривлень, взятих окремо або в сукупності, на фінансову звітність у цілому не є суттєвим. Перелік таких статей має включатися в письмове запевнення або додаватися до нього.
МСА 501 парг. 12	Аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського персоналу та, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, надати письмові запевнення, що всі відомі фактичні або можливі судові справи і претензії, вплив яких має бути врахований при складанні фінансової звітності, були розкриті аудитору, а також враховані й розкриті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.
МСА 540 парг. 22	Аудитор повинен отримати письмові запевнення від управлінського персоналу, а також за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно того,

1	2
	чи вважають вони обґрунтованими значні припущення, які використовувалися при здійсненні облікових оцінок.
МСА 550 парг. 26	Аудитор повинен отримати письмові запевнення від управлінського персоналу і, де це доречно, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що вони: 1) розкрили аудитору інформацію щодо пов'язаних сторін та всі відносини й операції з пов'язаними сторонами, про які їм відомо; 2) забезпечили належне відображення в бухгалтерському обліку і розкриттів інформації щодо таких відносин та операцій відповідно до вимог концептуальної основи.
МСА 560 парг. 9	Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу і, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про надання ними письмових запевнень відповідно до МСА 580, що всі події, які відбуваються після дати фінансової звітності і щодо яких застосовна концептуальна основа фінансового звітування вимагає коригування або розкриттів інформації, були скориговані або розкриті.
МСА 570 парг. 16 (е)	Аудитор повинен надіслати запит про письмові запевнення від управлінського персоналу та, якщо це доречно, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно їхніх планів щодо майбутніх дій і здійсненності цих планів.
МСА 710 парг. 9	Аудитор повинен зробити запит на письмові запевнення за всі періоди, на які є посилання в думці аудитора. Аудитор також повинен отримати особливе письмове запевнення стосовно будь-якого коригування, здійсненого для виправлення суттєвого викривлення у фінансовій звітності за попередній період, яке впливає на порівняльну інформацію.

Дата та форма письмових запевнень

Письмові запевнення є необхідними аудиторськими доказами. У зв'язку з цим, дата звіту аудитора не може бути датована раніше ніж дата письмових запевнень. Дата письмових запевнень має бути якомога ближчою до дати звіту аудитора.

Письмові запевнення повинні поширюватися на всю фінансову звітність та період (періоди), зазначені в звіті аудитора. Можуть траплятися ситуації, в яких чинний управлінський персонал не виконував даних функцій протягом усього періоду. Такі особи можуть стверджувати, що вони не можуть надати деякі чи всі письмові запевнення, оскільки вони не обіймали відповідних посад протягом цього періоду. Проте цей факт не зменшує відповідальності таких осіб за фінансову звітність у цілому і аудитор зобов'язаний звернутися до таких осіб щодо письмових запевнень, які охоплюють весь відповідний період.

Письмові запевнення повинні бути у формі листа-запевнення, адресованого аудитору. Управлінський персонал може зробити письмові публічні заяви про свою відповідальність, і аудитор визначає, що такі заяви надають деякі або всі із запевнень, яких вимагають МСА, то відповідні питання, що охоплюються такими заявами, не потрібно включати до листа-запевнення.

У Додатку 2 до МСА 580 наведений приклад листа-запевнення, який містить письмові запевнення, які вимагають МСА.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

МСА 260 вимагає, щоб аудитор повідомляв інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про письмові запевнення, щодо яких аудитор звернувся до управлінського персоналу.

Сумніви щодо надійності письмових запевнень

Якщо аудитор має питання щодо компетентності, чесності, етичних цінностей чи добросовісності управлінського персоналу або щодо його відданості чи обов'язкового дотримання цих характеристик, аудитор повинен визначити, який вплив ці питання можуть мати на надійність запевнень (усних чи письмових) і на аудиторські докази в цілому. За таких

обставин аудитор може розглянути питання відмови від завдання.

Якщо письмові запевнення не узгоджуються з іншими аудиторськими доказами, аудитор повинен виконати аудиторські процедури для того, щоб спробувати вирішити це питання.

Якщо питання залишається невирішеним, аудитор повинен переглянути оцінку компетентності, чесності, етичних цінностей чи добросовісності управлінського персоналу або відданості чи обов'язкового дотримання цих характеристик і визначити, який вплив це може мати на надійність запевнень (усних чи письмових) і на аудиторські докази в цілому.

Якщо аудитор доходить висновку, що письмові запевнення не є надійними, аудитор повинен вжити належних заходів, включаючи визначення можливого впливу на думку в звіті аудитора відповідно до МСА 705.

Якщо управлінський персонал не надає одного чи кількох письмових запевнень, щодо яких було звернення, аудитор повинен:

- обговорити це питання з управлінським персоналом;
- повторно оцінити чесність управлінського персоналу та оцінити, який вплив це може мати на надійність запевнень (усних чи письмових) і аудиторських доказів у цілому;
- вжити відповідних заходів, включаючи визначення можливого впливу на думку у звіті аудитора відповідно до МСА 705.
- Аудитор повинен відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності відповідно до МСА 705, якщо:
 - аудитор доходить висновку про існування достатніх сумнівів щодо чесності управлінського персоналу таким, що письмові запевнення;
 - управлінський персонал не надає письмові запевнення яких вимагає МСА 580.



ПИТАННЯ 5.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, в т.ч. про недоліки внутрішнього контролю (МСА 260 (переглянутий), МСА 265)

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (МСА 260)

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями (those charged with governance) – це особа (особи) чи організація (організації) (наприклад, установа, що виконує функції довіреної особи), які відповідають за нагляд за стратегічними напрямками діяльності суб'єкта господарювання і несуть відповідальність за підзвітність суб'єкта господарювання. Така відповідальність також охоплює нагляд за процесом фінансового звітування. В окремих юрисдикціях до складу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть входити представники керівництва, наприклад виконавчі члени колегіального органу управління суб'єкта господарювання в приватному чи державному секторі або власник-керівник.

Управлінський персонал (management) – це особа (особи), які відповідають за керівництво операційною діяльністю суб'єкта господарювання. В окремих юрисдикціях до складу управлінського персоналу входять окремі або всі особи, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад виконавчі члени колегіального органу управління або власник-керівник.

Визнаючи важливість ефективного двостороннього повідомлення інформації під час аудиту фінансової звітності, МСА 260:

- забезпечує концептуальну основу щодо повідомлення аудитором інформації тим,

кого наділено найвищими повноваженнями;

- визначає конкретні питання, інформацію про які слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями (Додаток 2).

Аудитор повинен визначити належну особу (осіб) у структурі корпоративного управління суб'єкта господарювання, якій слід повідомляти інформацію.

Якщо аудитор повідомляє інформацію підгрупі осіб із тих, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад аудиторському комітету або конкретній особі, аудитор повинен визначити, чи потрібно також повідомляти інформацію органу управління.

Аудитор повинен повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями:

- про свою відповідальність стосовно аудиту фінансової звітності, включаючи те, що:
 - аудитор несе відповідальність за формулювання та висловлення думки щодо фінансової звітності, яка була складена управлінським персоналом під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
 - аудит фінансової звітності не звільняє управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, від їх відповідальності;
 - загальну інформацію про запланований обсяг та час виконання аудиту;
 - свою точку зору щодо значущих якісних аспектів підходів до бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, включаючи облікові політики, облікові оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності;
 - про значні труднощі, якщо вони мали місце, які виникли під час аудиту, в т.ч. які обговорювалися або повідомлялись управлінському персоналу;
 - про письмові запевнення, щодо яких аудитор здійснив запит;
 - інші питання, які за професійним судженням аудитора є значущими для нагляду за процесом фінансового звітування;
 - щодо незалежності аудитора, коли висловлюються значні судження щодо загрози незалежності та застосовуються відповідні застережні заходи, наприклад під час прийняття завдання з надання неаудиторських послуг і заключного обговорення.

Форми повідомлення інформації – письмова, якщо, за професійним судженням аудитора, усного повідомлення інформації буде недостатньо.

Час повідомлення інформації може бути узгодженим та доречним, який залежить від обставин завдання (значущість та характер питання, а також заходи, які, як очікується, будуть вжити тими, кого наділено найвищими повноваженнями).

Таблиця 6 Час повідомлення інформації

Зміст інформації	Час повідомлення
Питання планування для постійних клієнтів	На ранньому етапі завдання з аудиту
Питання планування для нового клієнта	Як складову частину узгодження умов завдання
Значні труднощі, що виникають під час аудиту	Як найшвидше
Модифікація думки аудитора	Як найшвидше

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

- модифікувати думку через обмеження обсягу;
- отримати консультацію юриста щодо наслідків різних варіантів дій;

- повідомити інформацію третім сторонам (наприклад, регуляторному органу) або вищому органу в структурі управління, який не є частиною суб'єкта господарювання, наприклад власникам бізнесу (таким, як акціонери, на загальних зборах), відповідному міністру уряду або членам парламенту в державному секторі;
- відмовитися від завдання, якщо відмова можлива за застосовним законодавчим чи нормативним актом.

Якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання аудитор повинен упевнитися, що повідомлення інформації особі (особам), які несуть відповідальність за корпоративне управління, приводить до достатнього інформування всіх тих, кому аудитор в інших випадках повідомляв би інформацію в їх ролі наділених найвищими повноваженнями.

Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу (МСА 265)

Аудитор повинен отримати розуміння внутрішнього контролю, яке стосується аудиту, під час ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення. Здійснюючи такі оцінки ризиків, аудитор розглядає внутрішній контроль для того, щоб розробити аудиторські процедури, які є прийнятними за конкретних обставин, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю. Аудитор повинен ідентифікувати недоліки внутрішнього контролю не тільки під час оцінки ризиків, а й на будь-якому іншому етапі аудиту.



Рис. 3 Характеристика показників значних недоліків внутрішнього контролю

СТУПІНЬ ДЕТАЛІЗАЦІЇ ПІД ЧАС ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ, ЯКУ СЛІД ПОВІДОМЛЯТИ ПРО ЗНАЧНІ НЕДОЛІКИ, Є ПИТАННЯМ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ АУДИТОРА ЗА КОНКРЕТНИХ ОБСТАВИН

Чинники, які може розглядати аудитор під час визначення прийняттого ступеня деталізації для повідомлення інформації, охоплюють:

- характер суб'єкта господарювання;
- розмір і складність суб'єкта господарювання;
- характер значних недоліків, ідентифікованих аудитором;
- структуру управління суб'єктом господарювання;
- законодавчі або нормативні вимоги до повідомлення інформації про конкретні типи недоліків внутрішнього контролю.

Рис. 4 Чинники, які впливають на ступінь деталізації інформації, яку слід повідомляти про значні недоліки

Недолік внутрішнього контролю (deficiency in internal control) існує, якщо:

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

Аудитор повинен письмово повідомляти тих, кого наділено найвищими повноваженнями та управлінський персонал про значні недоліки внутрішнього контролю та до письмового повідомлення інформації включити:

- опис недоліків та пояснення їх потенційного впливу;
- достатню інформацію, щоб надати можливість тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу зрозуміти контекст повідомлення. Зокрема, аудитор повинен пояснити, що:
 - мета аудиту полягала в тому, щоб аудитор висловив думку щодо фінансової звітності;
 - аудит охоплював розгляд внутрішнього контролю, важливого для складання фінансової звітності, щоб розробити аудиторські процедури, які є прийнятними за конкретних обставин, але не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю;
 - питання, про які йдеться, обмежуються тими недоліками, які аудитор ідентифікував під час аудиту і які, як він вважає, є досить важливими, щоб заслуговувати на увагу тих, кого наділено найвищими повноваженнями.