



## **ТЕМА 4: ПОЛОЖЕННЯ, ПОВ'ЯЗАНІ З ФОРМУВАННЯМ ЗВІТУ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ**

### **ПЛАН**

1. Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності (МСА 700 (переглянутий)). Якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання. Облікові політики, що у прийнятний спосіб розкриті у фінансовій звітності. Звіт аудитора. Додаткова інформація, що наведена разом із фінансовою звітністю.
2. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора (МСА 701).
3. Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора (МСА 706 (переглянутий)). Зв'язок між пояснювальними параграфами та ключовими питаннями аудиту в звіті аудитора. Обставини, за яких пояснювальний параграф може виявитись необхідним. Розміщення пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань у звіті аудитора.
4. Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність (МСА 710).
5. Ознайомлення та розгляд іншої інформації (МСА 720 (переглянутий)).

### **ПИТАННЯ 1.**



**Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності (МСА 700 (переглянутий)). Якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання. Облікові політики, що у прийнятний спосіб розкриті у фінансовій звітності. Звіт аудитора. Додаткова інформація, що наведена разом із фінансовою звітністю.**

МСА 700 розглядає відповідальність аудитора за формування думки щодо фінансової звітності та застосовується:

- до повного пакета фінансової звітності загального призначення;
- для завдань з аудиту, до яких застосовується МСА 800 або МСА 805.

Цілями аудитора є:

- сформувати думку щодо фінансової звітності виходячи з оцінювання висновків на основі отриманих аудиторських доказів;
- чітко висловити таку думку у письмовому звіті.

### **Якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання.**

Управлінський персонал робить низку суджень щодо сум і розкриття інформації у фінансовій звітності:

- 1) МСА 260 розглядає якісні аспекти облікових практик.

Розглядаючи якісні аспекти існуючих у суб'єкта господарювання облікових практик, аудитор може дізнатися про можливу упередженість суджень, зроблених управлінським

персоналом. Аудитор може дійти висновку, що сукупний вплив відсутності нейтральності разом з впливом не виправлених викривлень спричиняє суттєві викривлення у фінансовій звітності в цілому. Ознаки відсутності нейтральності, що можуть вплинути на оцінку аудитором наявності суттєвих викривлень у фінансовій звітності в цілому, включають:

- вибіркове коригування викривлень, які були доведені до відома управлінського персоналу під час аудиту (наприклад, здійснено коригування викривлень, що приводять до збільшення суми прибутків, відображеної у фінансовій звітності, але відсутні коригування викривлень, що призводять до зменшення суми прибутків, відображеної у фінансовій звітності);

- можливість упередженості управлінського персоналу при здійсненні облікових оцінок.

2) МСА 540 розглядає можливу упередженість управлінського персоналу при здійсненні облікових оцінок.

Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу не є викривленням для цілей формування висновку щодо обґрунтованості окремих облікових оцінок. Проте вони можуть впливати на оцінювання аудитором наявності суттєвих викривлень у фінансовій звітності в цілому.

### **Облікові політики, що у прийнятний спосіб розкриті у фінансовій звітності.**

Аудитор повинен оцінити з огляду на вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування чи забезпечує фінансова звітність адекватні розкриття суттєвих облікових політик, які були обрані та застосовані.

Оцінюючи, чи у відповідний спосіб розкриті у фінансовій звітності обрані та застосовані значущі облікові політики, аудитор розглядає такі питання, як:

- чи були здійснені всі розкриття інформації, що стосуються значущих облікових політик, включення яких вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування;

- чи є доречною розкрита інформація щодо значущих облікових політик та чи відображає вона внаслідок цього, як критерії визнання, вимірювання та подання, які містяться в застосовній концептуальній основі фінансового звітування, застосовувались для класів операцій, залишків рахунків та розкриттів інформації у фінансовій звітності в конкретних умовах роботи суб'єкта господарювання і його середовища;

- зрозумілість подання значущих облікових політик.

### **Опис застосовної концептуальної основи фінансового звітування**

У МСА 700 подані визначення:

*Фінансова звітність загального призначення* (general purpose financial statements) – фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи загального призначення;

*Концептуальна основа загального призначення* (general purpose framework) – концептуальна основа фінансового звітування, яка відповідає загальним потребам широкого кола користувачів у фінансовій інформації.

Концептуальна основа фінансового звітування може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог.

Термін «*концептуальна основа достовірного подання* (fair presentation framework)» вживається для зазначення концептуальної основи фінансового звітування, яка вимагає дотримання вимог концептуальної основи та:

- визнає, прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може виявитись необхідним надати

розкриття інформації додатково до тієї, яку конкретно вимагає концептуальна основа; або

- прямо визнає, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може виявитись необхідним відхилитися від вимоги концептуальної основи. Очікується, що такі відхилення необхідні лише за надзвичайно рідкісних обставин.

Термін «концептуальна основа дотримання вимог (compliance framework)» уживається для зазначення концептуальної основи фінансового звітування, яка вимагає дотримання, але не містить підтверджень, що наведені у концептуальній основі достовірного подання.

Аудитор повинен оцінити, чи зроблено у фінансовій звітності належне посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування або її описання підготовка фінансової звітності управлінським персоналом та, де це доречно, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, вимагає включення належного опису застосовної концептуальної основи фінансового звітування у фінансовій звітності. Такий опис повідомляє користувачів фінансової звітності про концептуальну основу, на якій ґрунтується фінансова звітність.

Опис того, що фінансова звітність складена відповідно до конкретної застосовної концептуальної основи фінансового звітування, буде прийнятним лише у випадку, якщо у фінансовій звітності дотримано всіх вимог цієї концептуальної основи, що діяли протягом періоду, покритого фінансовою звітністю.

Опис застосовної концептуальної основи фінансового звітування, що містить неточні умовні або обмежувальні висловлення (наприклад, «фінансова звітність значною мірою відповідає МСФЗ»), не є належним описом цієї концептуальної основи, оскільки він може ввести в оману користувачів цією фінансовою звітністю.

### **Формування думки щодо фінансової звітності**

Аудитор повинен сформувати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Для того щоб сформувати думку, аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки. такий висновок повинен враховувати:

- 1) висновок аудитора відповідно до МСА 330 щодо того, чи були отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі;

- 2) висновок аудитора відповідно до МСА 450 щодо суттєвості не виправлених викривлень (окремо або в сукупності);

- 3) оцінювання чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Таке оцінювання повинно включати розгляд якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання, в тому числі ознаки можливої упередженості суджень управлінського персоналу. Зокрема, аудитор повинен оцінити з огляду на вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування:

- чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття стислого викладу обраних та застосованих значущих облікових політик. Оцінюючи це, аудитор повинен розглянути доречність облікових політик для суб'єкта господарювання та чи викладені вони зрозуміло;

- чи відповідають обрані й застосовані облікові політики вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування та є належними;

- чи є обґрунтованими облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом;

- чи є інформація, подана у фінансовій звітності, доречною, надійною, порівнюваною і зрозумілою.

*При цьому аудитор повинен оцінити, чи*

- було включено ту інформацію, яка мала бути включеною, та чи класифіковано, узагальнено чи відокремлено й охарактеризовано таку інформацію;

- не було погіршене загальне подання фінансової звітності включенням інформації, що є недоречною або такою, яка ускладнює правильне розуміння розкритих питань;
- чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття даних у такий спосіб, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану у фінансовій звітності;
- чи є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту.

Якщо фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, то оцінювання повинно включати оцінювання того, чи забезпечено достовірне її подання.

Оцінювання аудитором достовірності подання фінансової звітності включає розгляд таких аспектів.

- загальне подання, структура і зміст фінансової звітності;
- чи показує фінансова звітність операції та події, покладені в основу її складання, у спосіб, що забезпечує достовірне подання.

### Форма думки аудитора

Аудитор повинен висловити немодифіковану думку, якщо він доходить висновку, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Якщо аудитор:

- доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; або
- не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень, то аудитор повинен висловити модифіковану думку в звіті аудитора відповідно до МСА 705.

Якщо фінансова звітність, складена згідно з вимогами концептуальної основи достовірного подання, не забезпечує достовірне подання, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і залежно від вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування та результату того, як це питання вирішено, визначити, чи потрібно висловлювати модифіковану думку в звіті аудитора відповідно до МСА 705.

Якщо фінансова звітність складається відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, від аудитора не вимагається оцінювати, чи забезпечено достовірне подання фінансової звітності.

### Звіт аудитора

Письмовий звіт охоплює звіти, випущені у паперовому вигляді та в електронній формі (табл. 1).

Таблиця 1 Порівняльна характеристика структури звітів аудитора

Структура звіту аудитора у разі висловлення немодифікованої думки, думки із застереженням, негативної думки	Структура звіту аудитора у разі відмови від висловлення думки
Назва	Назва
Адресат	Адресат
I. Звіт з аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності)	I. Звіт з аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності)
Думка аудитора (в залежності від виду думки)	Відмова від висловлення думки
Основа для думки (в залежності від виду думки)	Основа для відмови від висловлення думки

Суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності (там, де це застосовно, МСА 570)	Суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності (там, де це застосовно, МСА 570)
Ключові питання аудиту (для підприємств, цінні папери яких допущені до організованих торгів)	-
Пояснювальний параграф (там, де це застосовно, МСА 706)	Пояснювальний параграф (там, де це застосовно, МСА 706)
Інша інформація (там, де це застосовно, МСА 720)	-
Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями за фінансову звітність	Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями за фінансову звітність
Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності	Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності
П. Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів	П. Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів
Інша відповідальність щодо звітування	Інша відповідальність щодо звітування
Повне ім'я партнера із завдання	Повне ім'я партнера із завдання
Підпис аудитора	Підпис аудитора
Адреса аудитора	Адреса аудитора
Дата звіту аудитора	Дата звіту аудитора
Додаток до звіту аудитора до розділу «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»	-

### Додаткова інформація, що наведена разом із фінансовою звітністю

Якщо разом із фінансовою звітністю, яка підлягає аудиту, наводиться додаткова інформація, яка не вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування, аудитор повинен оцінити, чи є тим не менш на його професійне судження ця додаткова інформація невід'ємною частиною фінансової звітності внаслідок її характеру чи способу подання. Якщо ця додаткова інформація є невід'ємною частиною фінансової звітності, думка аудитора повинна поширюватись також на додаткову інформацію.

Якщо додаткова інформація, розкриття якої не вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування, не вважається невід'ємною частиною фінансової звітності, яка підлягає аудиту, аудитор повинен оцінити, чи наведено цю додаткову інформацію в такий спосіб, який ясно та чітко відрізняє її від фінансової звітності, що підлягала аудиту. Якщо це не так, аудитор повинен звернутись до управлінського персоналу з проханням змінити спосіб подання такої додаткової інформації, що не підлягала аудиту.

Якщо управлінський персонал відмовляється зробити це, аудитор повинен ідентифікувати додаткову інформацію, що не підлягала аудиту, та зазначити в звіті аудитора, що аудит цієї додаткової інформації не проводився.



### **ПИТАННЯ 2.**

### **Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора (МСА 701).**

МСА 701 застосовується:

- до завдань з аудиту повних комплектів фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, та обставин, за яких аудитор приймає рішення щодо повідомлення інформації з ключових питань аудиту в своєму звіті;

- у тих випадках, якщо від аудитора законодавчим чи нормативним актом вимагається повідомлення в своєму звіті інформації з ключових питань аудиту.

Інформація з ключових питань аудиту не повідомляється, якщо аудитор висловлює відмову від висловлення думки щодо фінансової звітності, крім випадків якщо таке повідомлення вимагається законодавчим чи нормативним актом.

Цілями аудитора за МСА 701 є визначення ключових питань аудиту і після формування своєї думки щодо фінансової звітності повідомлення інформації з цих питань через їх опис у своєму звіті.

### **Визначення ключових питань аудиту**

Ключові питання аудиту (key audit matters) – питання, які, на професійне судження аудитора, були значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду.

Ключові питання аудиту відбираються з поміж тих питань, інформація щодо яких повідомлялась тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Мета повідомлення інформації з ключових питань аудиту – підвищення інформаційної цінності звіту аудитора через більшу прозорість завдання з аудиту, яке було виконано.

Повідомлення інформації з ключових питань аудиту забезпечує додатковою інформацією визначених користувачів фінансової звітності («визначені користувачі») для допомоги їм у розумінні питань, які, на професійне судження аудитора, були значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду.

Аудитор повинен визначити з числа питань, інформація щодо яких повідомлялась тим, кого наділено найвищими повноваженнями, ті питання, які вимагали від нього значної уваги під час виконання аудиту. Під час такого визначення аудитор повинен враховувати:

- зони оціненого підвищеного ризику суттєвого викривлення або значні ризики, ідентифіковані відповідно до МСА 315;
- значні судження, зроблені ним щодо питань у фінансовій звітності, які містили значні судження управлінського персоналу включно з обліковими оцінками, ідентифікованими ним як такі, що мають високу невизначеність;
- вплив на аудит важливих подій або операцій, що відбулись протягом періоду.

Процес прийняття рішень аудитором під час визначення ключових питань аудиту призначений для відбору меншої кількості питань із тих, інформація про які повідомляється тим, кого наділено найвищими повноваженнями, на основі його судження щодо того, які з питань були значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду.

Визначення аудитором ключових питань аудиту обмежується тими питаннями, які були значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду, навіть у разі, якщо подається порівняльна фінансова звітність (тобто навіть у разі, якщо думка аудитора містить посилення на кожний із періодів, за який подано фінансову звітність).

### **Повідомлення інформації з ключових питань аудиту**

Повідомлення інформації з ключових питань аудиту може допомогти визначеним користувачам у розумінні суб'єкта господарювання та зони застосування значного судження управлінського персоналу у фінансовій звітності, що підлягала аудиту.

Значущість може розглядатись як відносна вагомість питання, визначена в контексті завдання. Значущість може розглядатись у контексті кількісних та якісних чинників, наприклад відносної величини, характеру і впливу на предмет завдання та виражених інтересів визначених користувачів або отримувачів. При цьому застосовується об'єктивний аналіз фактів та обставин включно з характером та обсягом повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Вимога до аудитора повідомляти інформацію з ключових питань аудиту в своєму звіті може також поліпшити спілкування між аудитором і тими, кого наділено найвищими

повноваженнями, стосовно цих питань та підвищити увагу управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до розкриття інформації у фінансовій звітності, на які робляться посилання у звіті аудитора.

МСА 320 пояснює, що для аудитора доречним буде припустити, що користувачі фінансової звітності:

- мають належні знання з питань ведення бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку, а також бажання вивчати інформацію у фінансовій звітності з достатньою уважністю;
- розуміють, що фінансова звітність складена, подана та пройшла аудиторську перевірку відповідно до рівнів суттєвості;
- визнають наявність випадків невизначеності, властивих для кількісного визначення сум на основі використання оцінок, суджень і врахування майбутніх подій;
- приймають обґрунтовані економічні рішення на основі інформації у фінансовій звітності.

Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті аудитора не є:

- заміною розкриттів у фінансовій звітності, які або вимагаються від управлінського персоналу застосовною концептуальною основою фінансового звітування, або в інший спосіб є необхідними для досягнення достовірного подання;
- заміною висловлення аудитором модифікованої думки, якщо це вимагається обставинами конкретного завдання з аудиту відповідно до МСА 705;
- заміною для повідомлення інформації у звіті аудитора відповідно до МСА 570 про існування суттєвої невизначеності щодо подій або умов, яка б могла поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі;
- окремою думкою з конкретних питань.

Розміщення окремого розділу «Ключові питання аудиту» поряд із думкою аудитора може привернути додаткову увагу до цієї інформації та визнати очікувану цінність інформації, отриманої під час конкретного завдання, для визначених користувачів.

Порядок подання окремих питань у розділі «Ключові питання аудиту» є питанням професійного судження аудитора.

Приклад:

Таку інформацію можна подавати у порядку відносної важливості на основі професійного судження аудитора або у порядку, який відповідає розкриттю питань у фінансовій звітності.

Аудитор повинен описати кожне ключове питання аудиту з використанням відповідного підзаголовку в окремому розділі звіту аудитора під заголовком «Ключові питання аудиту». У вступній частині даного розділу в звіті аудитора має зазначатися, що:

- ключові питання аудиту – це питання, які, на професійне судження аудитора, були значущими під час аудиту фінансової звітності [поточного періоду];
- ці питання розглядались у контексті аудиту фінансової звітності в цілому та під час формування відповідної думки аудитора щодо неї, а також що аудитор не висловлює окремої думки щодо цих питань.

Опис кожного з ключових питань аудиту в розділі «Ключові питання аудиту» звіту аудитора повинен містити посилання на відповідне розкриття, якщо таке є, у фінансовій звітності та пояснювати:

- чому це питання вважалось одним із значущих для аудиту та як наслідок було визначене як одне з ключових питань аудиту ;
- як це питання вирішувалося під час аудиту.

Аудитор повинен описати кожне з ключових питань аудиту в своєму звіті, крім випадків якщо:

- законодавчим чи нормативним актом заборонено публічне розкриття такого питання (наприклад, заборонено надавати громадськості будь-яку інформацію, яка б могла стати причиною упередженості під час розслідування дійсного або підозрюваного порушення закону, а саме, питань, пов'язаних із фактичним або підозрюваним відмиванням грошей) з боку відповідного органу;

- за вкрай виняткових обставин аудитор вирішує, що це питання не слід повідомляти в своєму звіті, оскільки негативні наслідки від такого повідомлення можуть, за оцінками, перевершити вигоди від такого висвітлення в інтересах громадськості. Ця умова не стосується випадків, якщо суб'єкт господарювання сам публічно розкрив інформацію з цього питання.

Питання, яке призводить до висловлення модифікованої думки відповідно до МСА 705, або суттєва невизначеність стосовно подій або умов, що можуть викликати значні сумніви щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570, є по своїй суті ключовими питаннями аудиту. Однак за таких обставин ці питання не описують у розділі «Ключові питання аудиту» звіту аудитора. У цьому випадку аудитор повинен:

- включити у звіт ці питання відповідно до вимог застосовного МСА;
- включити посилання на розділ «Основа для висловлення думки із застереженням (негативної думки)» або розділ «Суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності» до розділу «Ключові питання аудиту».

Якщо залежно від фактів та обставин суб'єкта господарювання і завдання з аудиту, аудитор визначає, що не існує ключових питань аудиту, інформацію про які слід повідомити, аудитор повинен включити твердження про це окремим розділом під заголовком «Ключові питання аудиту» в звіт аудитора.

### **Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями**

Аудитор повинен повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо:

- тих питань, які він визначив як ключові питання аудиту; або
- якщо це застосовно, залежно від фактів та обставин суб'єкта господарювання та завдання з аудиту – визначення аудитором відсутності ключових питань аудиту, інформацію про які потрібно було б повідомити у звіті аудитора.



### **ПИТАННЯ 3.**

**Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора (МСА 706 (переглянутий)). Зв'язок між пояснювальними параграфами та ключовими питаннями аудиту в звіті аудитора. Обставини, за яких пояснювальний параграф може виявитись необхідним. Розміщення пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань у звіті аудитора.**

*Пояснювальний параграф (emphasis of Matter paragraph)* – параграф, включений до звіту аудитора, що посилається на питання, яке в належний спосіб подане або розкрито у фінансовій звітності, що, за судженням аудитора, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами.



*Параграф з інших питань* (other Matter paragraph) – параграф, включений до звіту аудитора, що посилається на питання, крім тих, які подані або розкриті у фінансовій звітності, та, за судженням аудитора, є доречним для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора або звіту аудитора.

МСА 706 розглядає повідомлення додаткової інформації в звіті аудитора, якщо аудитор вважає за потрібне:

- привернути увагу користувачів до питання чи питань, поданих або розкритих у фінансовій звітності, однак настільки важливих, що є фундаментальними для розуміння фінансової звітності користувачами; або
- привернути увагу користувачів до будь-якого іншого питання чи питань, крім тих, що подані або розкриті у фінансовій звітності, однак є доречними для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора або звіту аудитора.

Ціллю аудитора за МСА 706 який уже сформулював думку щодо фінансової звітності, якщо за судженням аудитора необхідно привернути увагу користувачів шляхом чітко викладеної додаткової інформації в звіті аудитора:

- щодо питання, яке хоча й було належно подане чи розкрите у фінансовій звітності, однак настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами; або
- щодо будь-якого іншого питання, що є доречним для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора або звіту аудитора.

#### **Зв'язок між пояснювальними параграфами та ключовими питаннями аудиту в звіті аудитора**

Ключові питання аудиту визначено в МСА 701 як питання, що, на професійне судження, аудитора були значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду.

Ключові питання аудиту відібрані з поміж питань, які було повідомлено тим, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи суттєві результати аудиту фінансової звітності поточного періоду. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту надає додаткову інформацію визначеним користувачам фінансової звітності для допомоги в розумінні цих питань, які на професійне судження аудитора були значущими під час аудиту, та може допомогти їм у розумінні суб'єкта господарювання і сфер значних суджень управлінського персоналу в фінансовій звітності, що підлягала аудиту.

Якщо застосовується МСА 701, використання пояснювальних параграфів не буде заміною опису окремих ключових питань аудиту.

Питання, визначені відповідно до МСА 701 ключовими питаннями аудиту, можуть, на судження аудитора, бути також фундаментальними для розуміння користувачами фінансової звітності. В таких випадках, повідомляючи інформацію з цього питання у формі ключового питання аудиту відповідно до МСА 701, аудитор можливо побажає виділити або привернути додаткову увагу до його відносної значущості. Аудитор може досягти цього привертанням до нього більшої уваги, ніж до інших питань, у розділі з ключових питань аудиту (*наприклад, поставивши його першим*), або включенням додаткової інформації в опис ключового питання аудиту для підкреслення значущості питання для розуміння користувачами фінансової звітності.

Може існувати питання, яке, хоча й не визначене ключовим питанням аудиту відповідно до МСА 701 (*оскільки воно, наприклад, не вимагає значної уваги аудитора*), але, на судження аудитора, є фундаментальним для розуміння користувачами фінансової звітності (*наприклад, подальша подія*). Якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів до такого питання, то це питання має бути включено до звіту аудитора в розділ з пояснювальним параграфом відповідно до цього МСА.

## Обставини, за яких пояснювальний параграф може виявитись необхідним

В Додатку 1 до МСА 706 наведено перелік МСА (*n. 19(b) МСА 210; n. 12(b), 16 МСА 560; n. 19 МСА 570; n. 14 МСА 800*), які містять конкретні вимоги до аудитора щодо включення пояснювальних параграфів у звіт аудитора за певних обставин. такі обставини включають:

- якщо концептуальна основа фінансового звітування, встановлена законодавчим чи нормативним актом, була б неприйнятною якби не той факт, що її встановлено законодавчим чи нормативним актом;
- попередження користувачів, що фінансова звітність підготовлена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення;
- якщо після дати звіту аудитора йому стали відомі факти, внаслідок яких він надає новий або змінений звіт (наприклад, подальші події).
- Прикладами обставин, за яких аудитор може вважати необхідним включення пояснювального параграфа:
  - невизначеність стосовно майбутнього результату виняткового судового процесу або дії регуляторного органу;
  - значна подальша подія, яка трапилась між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора;
  - дострокове застосування (якщо це дозволено) нового стандарту бухгалтерського обліку, що має суттєвий вплив на фінансову звітність;
  - значна катастрофа, що впливає або продовжує значно впливати на фінансовий стан суб'єкта господарювання.

## Розміщення пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань у звіті аудитора

Розміщення пояснювального параграфа або параграфа з інших питань у звіті аудитора залежить від характеру інформації, яка повідомляється, та судження аудитора щодо відносної значущості цієї інформації для визначених користувачів у порівнянні з іншими елементами, про які слід звітувати відповідно до МСА 700.

Таблиця 2 Розміщення пояснювальних параграфів

Пояснювальні параграфи	Параграфи з інших питань
Якщо пояснювальний параграф стосується застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи обставини, коли аудитор визначає, що концептуальна основа фінансового звітування, встановлена законодавчим чи нормативним актом, є в інший спосіб неприйнятною, аудитор може вважати за потрібне розмістити цей параграф безпосередньо після розділу «Основа для думки» для створення прийняттого контексту для думки аудитора.	Якщо звіт аудитора містить розділ з ключових питань аудиту, а аудитор вважає потрібним включити в звіт ще й параграф з інших питань, аудитор може надати додатковий контекст заголовку «Інші питання», наприклад «Інші питання – обсяг аудиту», щоб відрізнити параграф з інших питань від окремих питань, викладених у розділі з ключових питань аудиту.
Якщо звіт аудитора містить розділ з ключових питань аудиту, пояснювальний параграф можна розмістити безпосередньо перед чи після розділу з ключових питань аудиту залежно від судження аудитора щодо відносної значущості інформації, що включено в пояснювальний параграф. Аудитор може надати додатковий контекст заголовка	Якщо параграф з інших питань включено в звіт аудитора для привертання уваги користувачів до питання стосовно іншої відповідальності щодо звітування, яка розглядається в звіті аудитора, то цей параграф можна включити в розділ «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів».
	Якщо це стосується всієї відповідальності аудитора або розуміння користувачами звіту

«Пояснювальний параграф», наприклад «Пояснювальний параграф – подальші події», для того щоб відрізнити пояснювальний параграф від окремих питань, викладених у розділі з ключових питань аудиту.

аудитора, параграф з інших питань можна включити в звіт аудитора окремим розділом після розділів «Звіт щодо аудиту фінансової звітності» та «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів».



#### **ПИТАННЯ 4.**

### **Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність (МСА 710).**

*Порівняльна інформація* (comparative information) – суми та розкриття інформації, що входять до складу фінансової звітності одного чи кількох попередніх періодів відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

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

Цілі аудитора за МСА 710:

- отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо того, чи була подана порівняльна інформація, яка включена до фінансової звітності, в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами щодо порівняльної інформації у застосовній концептуальній основі фінансового звітування; та
- надати звіт згідно з відповідальністю аудитора щодо звітування.

#### **Характер порівняльної інформації**

Характер порівняльної інформації залежить від вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Існують два різні широкі підходи до відповідальності аудитора щодо звітування, які стосуються такої порівняльної інформації:

- **відповідні показники** – порівняльна інформація, що містить суми та розкриття іншої інформації за попередній період, подані як невід’ємна частина фінансової звітності поточного періоду, наведена для розуміння інформації, що стосується поточного періоду (які мають назву «дані поточного періоду»). Рівень деталізації інформації, поданої у відповідних сумах і розкритті, обумовлюється в основному її доречністю для даних поточного періоду;
- **порівняльна фінансова звітність** – порівняльна інформація, яка містить суми та розкриття іншої інформації за попередній період для порівняння з фінансовою звітністю поточного періоду, проте, якщо ця звітність перевірена аудитором, на неї робиться посилання в аудиторській думці. Рівень інформації, що входить до складу цієї порівняльної фінансової звітності, є зіставним із рівнем інформації у фінансовій звітності поточного періоду.

#### **Аудиторські процедури**

Аудитор повинен визначити, чи включає фінансова звітність порівняльну інформацію, яка вимагається згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування, та чи належно класифікована така інформація. Для цього аудитор повинен здійснити оцінку того, чи:

- узгоджується порівняльна інформація із сумами та іншим розкриттям інформації, поданими у попередньому періоді, або, якщо це доцільно, чи були вони перераховані; та
- облікові політики, відображені у порівняльній інформації, узгоджуються з обліковими політиками, застосованими у поточному періоді; або якщо в облікових політиках мали місце зміни, чи були вони належно відображені в обліку та в достатній мірі подані й розкриті.

Якщо аудитор стає відомо про можливе суттєве викривлення у порівняльній інформації під час проведення аудиту фінансової звітності за поточний період, він повинен виконати додаткові аудиторські процедури.

Якщо аудитор проводив аудит фінансової звітності за попередній період, він також повинен дотримуватися відповідних вимог МСА 560. У разі внесення поправок до фінансової звітності за попередній період він повинен встановити, чи узгоджується порівняльна інформація зі зміненою фінансовою звітністю.

Аудитор повинен зробити запит на письмові запевнення за всі періоди, на які є посилення в думці аудитора (МСА 580).

Аудитор 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.

### Звітування аудитора

При поданні відповідних показників думка аудитора не повинна містити посилення на відповідні показники, за винятком певних обставин (табл. 3)

Таблиця 3 Перелік обставин, за яких думка аудитора має містити посилення на показники

Обставини	Вплив на думку аудитора у Звіті
1	2
Раніше оприлюднений звіт аудитора за попередній період містив думку модифіковану думку, а питання, яке призвело до неї, вирішене і в належний спосіб відображене в обліку чи розкриті у фінансовій звітності згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування.	В думці аудитора щодо поточного періоду не потрібно робити посилення на попередню модифікацію.
Раніше оприлюднений Звіт за попередній період містив модифіковану думку і питання, що призвело до неї не вирішене.	Аудитор повинен модифікувати думку щодо фінансової звітності за поточний період. У параграфі звіту аудитора, в якому йдеться про основу для модифікації, аудитор повинен або: <ul style="list-style-type: none"> <li>• зробити посилення як на показники поточного періоду, так і на відповідні показники при описі питання, що призвело до внесення модифікацій, якщо вплив або можливий вплив цього питання на показники поточного періоду є суттєвим; або</li> <li>• надати пояснення, що аудиторська думка була модифікована у зв'язку із впливом або можливим впливом невирішеного питання на порівняльність показників поточного періоду та відповідних показників.</li> </ul> (Ілюстративні приклади звіту аудитора наведені у прикладах 1 і 2 Додатка до МСА 710).

1	2
Раніше висловлена думка аудитора щодо попереднього періоду була модифікована, невирішене питання яке призвело до неї, може не мати відношення до показників поточного періоду.	Може вимагатися модифікована щодо фінансової звітності за поточний період унаслідок впливу або можливого впливу невирішеного питання на порівнянність поточних і відповідних показників.
До фінансової звітності за попередній період, яка містить викривлення, не були внесені поправки та Звіт аудитора не був оприлюднений повторно, але відповідні показники були в належний спосіб перераховані або інформація була належно розкрита у фінансовій звітності за поточний період	Звіт аудитора може містити пояснювальний параграф, в якому зазначаються обставини і робляться посилання, якщо це доречно на розкриття, де у повній мірі описується питання, яке можна знайти у фінансовій звітності.

Якщо фінансова звітність за попередній період:

1) підлягала аудиту попереднім аудитором (законодавством або нормативним актом аудитором не забороняється робити посилання на Звіт попереднього аудитора щодо відповідних показників, і аудитор вирішує зробити таке посилання) – у параграфі «Інші питання» Звіту аудитора необхідно зазначити, що:

- аудит фінансової звітності за попередній період був проведений попереднім аудитором; тип думки, висловленої попереднім аудитором, та, якщо
- думка була модифікована, причини цього, і
- дату цього звіту.

2) не підлягала аудиту – аудитор повинен зазначити у параграфі «Інші питання» в звіті аудитора, що відповідні показники не підлягали аудиту. Проте така заява не звільняє аудитора від вимоги, яка стосується отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо того, що залишки на початок періоду не містять викривлень, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період.

При поданні порівняльної фінансової звітності думка аудитора повинна містити посилання на кожний період, за який подано фінансову звітність та щодо якої висловлюється аудиторська думка (табл. 4).

Таблиця 4 Висловлення аудиторської з посиланням на попередні періоди

Обставини	Вплив на думку аудитора у Звіті
Думка аудитора щодо фінансової звітності попереднього періоду у зв'язку з аудитом поточного періоду, відрізняється від раніше висловленої аудитором думки	Аудитор повинен розкрити суттєві причини для висловлення іншої думки у параграфі «Інші питання» згідно з п. А10 МСА 706.
Фінансова звітність за попередній період підлягала аудиту попереднім аудитором, окрім висловлення думки щодо фінансової звітності за поточний період	Аудитор повинен зазначити у параграфі «Інші питання»: <ul style="list-style-type: none"> <li>• що фінансова звітність за попередній період підлягала аудиту попереднім аудитором;</li> <li>• тип думки, висловленої попереднім аудитором, та, якщо думка була модифікована, причини цього, і</li> <li>• дату цього звіту, за винятком випадків, коли звіт попереднього аудитора щодо фінансової звітності за попередній період оприлюднюється повторно разом із фінансовою звітністю.</li> </ul>
1) Аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення, яке впливає на фінансову звітність за попередній період,	1) Аудитор повинен: <ul style="list-style-type: none"> <li>• повідомити про викривлення управлінському персоналу, тим, кого наділено найвищими</li> </ul>

<p>щодо якої попередній аудитор раніше надав звіт, що не містив модифікацій</p> <p>2) Якщо у фінансову звітність за попередній період вносяться виправлення та попередній аудитор погоджується випустити новий звіт аудитора щодо виправленої фінансової звітності за попередній період</p>	<p>повноваженнями;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• вимагати про повідомлення попереднього аудитора.</li> </ul> <p>2) Аудитор повинен надати Звіт тільки щодо поточного періоду.</p>
<p>Фінансова звітність за попередній період не підлягала аудиту</p>	<p>Аудитор у параграфі «Інші питання» повинен зазначити, що порівняльна фінансова звітність не підлягала аудиту. Увага! Така заява не звільняє аудитора від вимоги щодо отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно того, що залишки на початок періоду не містять викривлень, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період.</p>

Якщо раніше оприлюднений звіт аудитора за попередній період містив думку із застереженням або відмову від висловлення думки, або негативну думку, а питання, яке призвело до надання модифікованої думки, вирішене і в належний спосіб відображене в обліку чи розкрито у фінансовій звітності згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування, в думці аудитора щодо поточного періоду не потрібно робити посилення на попередню модифікацію.

У разі, якщо раніше оприлюднений звіт аудитора за попередній період містив думку із застереженням, відмову від висловлення думки або негативну думку і питання, що призвело до модифікації, не вирішене, аудитор повинен модифікувати думку аудитора щодо фінансової звітності за поточний період. У параграфі звіту аудитора, в якому йдеться про основу для модифікації, аудитор повинен або:

- зробити посилення як на показники поточного періоду, так і на відповідні показники при описі питання, що призвело до внесення модифікацій, якщо вплив або можливий вплив цього питання на показники поточного періоду є суттєвим; або
- в інших випадках надати пояснення, що аудиторська думка була модифікована у зв'язку із впливом або можливим впливом невирішеного питання на порівняльність показників поточного періоду та відповідних показників.



## **ПИТАННЯ 5.**

### **Ознайомлення та розгляд іншої інформації (МСА 720 (переглянутий)).**

МСА 720 розглядає відповідальність аудитора щодо іншої інформації, незалежно від того, чи є вона фінансовою або нефінансовою (крім фінансової звітності та звіту аудитора щодо неї), яка включається до річного звіту суб'єкта господарювання. Річний звіт суб'єкта господарювання може бути одним документом або сукупністю документів, які призначені для задоволення тієї самої мети.

Частиною річного звіту (залежно від законодавства чи нормативного акта) може бути один чи кілька з наведених нижче документів:

- звіт управлінського персоналу, коментарі управлінського персоналу або операційний та фінансовий огляд чи подібні звіти тих, кого наділено найвищими

повноваженнями (наприклад, звіт ради директорів);

- звіт голови правління;
- звіт про корпоративне управління;
- звіти про внутрішній контроль та оцінку ризиків.

При цьому, у разі якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мають затверджувати іншу інформацію до її випуску суб'єктом господарювання, то остаточний варіант такої іншої інформації – це варіант, затверджений для випуску тими, кого наділено найвищими повноваженнями.

МСА 720 не застосовується до:

- попереднього оприлюднення фінансової інформації; або
- документів, що використовуються в пропозиціях цінних паперів включно з проспектами емісії.
- Цілі аудитора за, який ознайомився з іншою інформацією полягають у тому щоб:
- розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю;
- розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту;
- вжити належних дій, якщо аудитор виявляє, що такі суттєві невідповідності можуть існувати, або якщо аудитору стане відомо, що інша інформація може бути суттєво викривленою; та
- звітувати відповідно до вимог МСА 720.

Відповідальність аудитора згідно з цим МСА 720 не є завданням з надання впевненості стосовно іншої інформації та не встановлює зобов'язання аудитора отримати впевненість щодо іншої інформації.

### **Ознайомлення та розгляд іншої інформації**

Аудитор, виконуючи вимоги МСА 720 повинен:

- визначити через обговорення з управлінським персоналом, які документи становлять річний звіт та запланований порядок і час їх оприлюднення;
- узгодити з управлінським персоналом вчасне та до дати звіту аудитора, якщо це можливо, отримання остаточного варіанта документа (документів), що становлять річний звіт;
- якщо деякі або всі документи будуть надані тільки після дати звіту аудитора, звернутися до управлінського персоналу щодо надання письмового запевнення стосовно того, що остаточний варіант документів буде наданий аудитору, коли він буде доступний і до його оприлюднення суб'єктом господарювання, для того щоб аудитор міг завершити процедури отримання письмових запевнень.
- розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю;
- розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту, в контексті отриманих аудиторських доказів і висновків, яких дійшли під час аудиту.

### **Відповідні дії, якщо може існувати суттєва невідповідність або якщо інша інформація може містити суттєве викривлення**

**Викривлення іншої інформації** (misstatement of the other information) – викривлення іншої інформації існує, якщо інша інформація неправильно наведена чи в інший спосіб вводить в оману (у тому числі тому, що вона не містить чи приховує інформацію, потрібну для правильного розуміння питання, наведеного в іншій інформації).

Якщо аудитор виявляє, що може існувати суттєва невідповідність (або йому стає відомо, що інша інформація може бути суттєво викривленою), він повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і в разі потреби виконати інші процедури, щоб дійти висновку :

- чи існує суттєве викривлення іншої інформації;
- чи існує суттєве викривлення фінансової звітності; або
- чи потрібно оновити розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища.

Якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації, аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу з вимогою щодо виправлення іншої інформації. Якщо управлінський персонал:

- погоджується зробити виправлення – аудитор повинен впевнитись, що виправлення зроблено, або
- відмовляється зробити виправлення – аудитор повинен повідомити інформацію про це питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та вимагати її виправлення.

Аудитор може дійти висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації, отриманої за певний період (табл. 5).

Таблиця 5 Дії аудитора у відповідь на розуміння про наявність суттєвих викривлень

Період	Дії аудитора
1	2
<i>до дати звіту аудитора, а також що інша інформація не виправлена після повідомлення інформації про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- розглянути вплив на звіт аудитора та повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про те, як аудитор планує розглядати в звіті аудитора це суттєве викривлення;</li> <li>- відмовитися від завдання, якщо відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом.</li> </ul>
<i>після дати звіту аудитора, якщо інша інформація виправлена</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- виконати процедури, які вимагаються за конкретних обставин, а саме визначення того, що виправлення і можуть містити огляд заходів, вжитих управлінським персоналом щодо повідомлення тих, хто раніше отримав іншу інформацію, про внесення до неї змін.</li> </ul>
<i>після дати звіту аудитора, якщо інша інформація не виправлена після повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>вжити належних заходів, враховуючи свої юридичні права та обов'язки, прагнучи належно довести невикореговане суттєве викривлення до відома користувачів, для яких складається звіт аудитора:</li> <li>- звернення за юридичною консультацією щодо своїх юридичних прав і обов'язків;</li> <li>- надання нового чи доповненого звіту аудитора управлінському персоналу включно з модифікованим розділом і звернення до управлінського персоналу щодо надання цього нового чи зміненого звіту аудитора користувачам, для яких складається звіт аудитора;</li> <li>- доведення інформації про суттєве викривлення іншої інформації до відома користувачів, для яких складається звіт аудитора (наприклад, розгляд питання на загальних зборах акціонерів);</li> <li>- повідомлення інформації про невикореговане суттєве викривлення регуляторному органу чи відповідній професійній організації; або розгляд впливу щодо доречності продовження завдання.</li> </ul>



## Звітування аудитора

Звіт аудитора повинен включати окремий розділ із заголовком «Інша інформація» якщо на дату Звіту аудитора (*приклади формулювань розділу наведені в Додатку 2 МСА 720*):

- для аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів – аудитор отримав або очікує отримати іншу інформацію; або
- для аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, який не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів – аудитор отримав деяку або всю іншу інформацію.

При цьому, розділ «Інша інформація» повинен включати:

- 1) твердження про те, що управлінський персонал несе відповідальність за іншу інформацію;
- 2) зазначення:
  - іншої інформації, якщо така є, отриманої аудитором до дати звіту аудитора;
  - іншої інформації, якщо така є, отримання якої очікується після дати звіту аудитора (для аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів);
  - твердження про те, що думка аудитора не поширюється на іншу інформацію та відповідно, що аудитор не висловлює (або не буде висловлювати) аудиторської думки чи робити висновок з будь-яким рівнем впевненості щодо іншої інформації;
  - опис відповідальності аудитора, яка стосується ознайомлення, розгляду та звітування щодо іншої інформації, як передбачено вимогами цього МСА; та
  - якщо інша інформація отримана до дати звіту аудитора;
  - твердження про те, що аудитор не виявив фактів, які б необхідно було включити до звіту; або
  - твердження, в якому описане не виправлене суттєве викривлення іншої інформації, якщо аудитор дійшов висновку, що має місце не виправлене суттєве викривлення іншої інформації.

Якщо аудитор висловлює думку із застереженням або негативну думку відповідно до МСА 705, аудитор повинен розглянути вплив питання, яке призводить до модифікації думки.

Якщо законодавство або нормативний акт конкретної юрисдикції вимагає, щоб аудитор посилався на іншу інформацію в звіті аудитора із використанням конкретної структури або формулювання, звіт аудитора повинен містити посилання на МСА, тільки якщо звіт аудитора принаймні містить:

- ідентифікацію іншої інформації, отриманої аудитором до дати звіту аудитора;
- опис відповідальності аудитора стосовно іншої інформації; та
- чітке твердження, в якому розглядається результат роботи аудитора з цією метою.