



## **ТЕМА 5: АУДИТИ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ЗАВДАННЯ З ОГЛЯДУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ**

### **ПЛАН**

1. Аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення (МСА 800).
2. Особливі аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту (МСА 805).
3. Завдання з огляду фінансових звітів (МСЗО 2400 (переглянутий)).
4. Завдання з огляду проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання (МСЗО 2410).



### **ПИТАННЯ 1.**

**Аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення (МСА 800).**

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

Приклади концептуальної основи спеціального призначення:

- податкова основа обліку для комплексу фінансової звітності, що супроводжує податкову декларацію суб'єкта господарювання;
- основа обліку методом грошових надходжень та витрат, необхідна для інформації про рух грошових коштів, яку можуть замовити у суб'єкта господарювання для надання кредиторам;
- положення фінансового звітування, встановлені регуляторним органом для задоволення вимог цього органу, або
- положення контракту, що стосуються фінансового звітування, такі як боргова угода, договір позики або угода субсидії.

*Фінансова звітність (в контексті МСА 800) – повний комплект фінансових звітів спеціального призначення, включаючи відповідні примітки. Відповідні примітки охоплюють стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію.*

Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування встановлюють форму фінансової звітності; зміст фінансової звітності; склад повного комплексу фінансової звітності.

Ціллю аудитора за МСА 800 є належний розгляд особливостей:

- прийняття завдання;
- планування і виконання цього завдання;
- формування думки та звіту щодо фінансової звітності.

## **Визначення концептуальної основи спеціального призначення**

Концептуальна основа спеціального призначення (special purpose framework) – концептуальна основа фінансового звітування, призначена для задоволення інформаційних потреб конкретних користувачів. така фінансова основа може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог.

Концептуальна основа спеціального призначення може ґрунтуватися на концептуальній основі фінансового звітування, встановленій повноважною або визнаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативним актом, але не узгоджується з усіма вимогами цієї концептуальної основи.

### Приклад:

Прикладом може бути контракт, згідно з яким вимагається складання за більшістю, проте не за всіма стандартами фінансового звітування юрисдикції Х. Водночас хоча таке припустимо в обставинах завдання, це є недоречним для описання застосовної концептуальної основи фінансового звітування у фінансовій звітності спеціального призначення, що означало б повну відповідність із концептуальною основою фінансового звітування, встановленою повноважною або визнаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативним актом. У наведеному вище прикладі контракту описання застосовної концептуальної основи фінансового звітування може мати посилання швидше на положення контракту, що стосуються фінансового звітування, ніж будь-які посилання на стандарти фінансового звітування юрисдикції Х.

Фінансова звітність, складена відповідно до концептуальних основ спеціального призначення, може бути єдиною фінансовою звітністю, яку складає суб'єкт господарювання. У такому разі ця фінансова звітність може бути застосована іншими користувачами, ніж ті, для яких ця концептуальна основа фінансового звітування була призначена. Незважаючи на поширення фінансової звітності у цих обставинах, фінансова звітність все ще вважається фінансовою звітністю спеціального призначення для цілей МСА.

## **Особливості прийняття завдання, планування та проведення аудиту**

МСА 210 вимагає, щоб аудитор визначив, чи є прийнятною концептуальна основа фінансового звітування, яку слід застосовувати при складанні фінансової звітності. Аудитор повинен отримати розуміння таких аспектів:

- призначення фінансової звітності;
- визначених користувачів;
- заходів, вжитих управлінським персоналом для визначення того, що застосовна концептуальна основа фінансового звітування прийнятна за цих обставин.

Аудитор має дотримуватися (за МСА 200):

- етичних вимог, включаючи вимоги щодо незалежності, які стосуються завдань з аудиту фінансової звітності;
- усіх МСА, які є доречними для аудиту.

Під час планування та проведення аудиту фінансової звітності спеціального призначення аудитор повинен визначити, чи застосування цих МСА потребує особливого розгляду за конкретних обставин завдання.

Аудитором має отримати розуміння та застосування облікових політик суб'єкта господарювання (за МСА 315).

## **Формування думки та звіту**

При формуванні думки та звіту щодо фінансової звітності спеціального призначення аудитор повинен дотримуватися вимог МСА 700.

МСА 700 потребує, щоб аудитор оцінив, чи зроблено у фінансовій звітності адекватне посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування або її описання. МСА

700 стосується форми та змісту звіту аудитора. В разі звіту аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення:

- звіт аудитора повинен визначати мету, з якою складатиметься фінансова звітність, та в разі потреби її користувачів вказувати на примітку до фінансової звітності спеціального призначення, що містить цю інформацію;

- якщо управлінський персонал має можливість обрати концептуальну основу фінансового звітування під час складання такої фінансової звітності, то пояснення відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність має містити посилання на його відповідальність за визначення того факту, що застосовна концептуальна основа фінансового звітування є прийнятною за цих обставин.

Звіт аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення має містити «Пояснювальний параграф», привертаючи особливу увагу користувачів звіту аудитора, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення та внаслідок цього не може використовуватися з іншою метою. Аудитор повинен дати цьому параграфу відповідний заголовок.

Додаток до МСА 800 приклади Звітів аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення:

*Приклад 1.* Звіт аудитора щодо повного комплексу фінансової звітності, складеної згідно з положеннями контракту, що стосуються фінансового звітування (для цілей цього прикладу – концептуальна основа дотримання вимог).

*Приклад 2.* Звіт аудитора щодо повного комплексу фінансової звітності, складеної згідно з податковою основою обліку в юрисдикції X (для цілей цього прикладу – концептуальна основа дотримання вимог).

*Приклад 3.* Звіт аудитора щодо повного комплексу фінансової звітності, складеної згідно з положеннями фінансового звітування, встановленими регуляторним органом (для цілей цього прикладу – концептуальна основа достовірного подання).



## **ПИТАННЯ 2.**

### **Особливі аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту (МСА 805).**

Ціллю аудитора під час застосування МСА 805 є належний розгляд особливостей:

- прийняття завдання;
- планування та проведення цього завдання;
- формування думки та звіту щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента, рахунку або статті фінансового звіту.

### **Сфера застосування**

МСА 200 вимагає від аудитора дотримання вимог усіх МСА, які є доречними для аудиту. У разі аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту ця вимога застосовується незалежно від того, чи залучений аудитор також до аудиту повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Якщо аудитор не залучений до аудиту повного комплексу фінансової звітності, він повинен визначити, чи можливий аудит окремого фінансового звіту або окремого елемента

тієї фінансової звітності відповідно до МСА.

Дотримання вимог МСА стосовно аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту може бути недоречним, якщо аудитор не виконує завдання з аудиту повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання. У такому разі аудитор часто не має (як при аудиті повного комплекту фінансової звітності):

- розуміння суб'єкта господарювання та сфери його діяльності;
- системи внутрішнього контролю;
- аудиторських доказів щодо загальної якості облікових записів або іншої облікової інформації.

Відповідно аудитор можуть знадобитися подальші докази з метою підтвердження аудиторських доказів, отриманих з облікових записів.

Якщо аудитор доходить висновку, що аудит окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту відповідно до МСА може бути практично неможливим, він може обговорити з управлінським персоналом, чи зможе бути більш доречним інший вид завдання.

### Формування думки та звіту

Узгоджені умови завдань з аудиту мають містити очікувану форму звіту, який надає аудитор (МСА 210).

У разі проведення аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту аудитор має розглянути, чи є очікувана форма звіту прийнятною за таких обставин.

Форма думки, висловленої аудитором, залежатиме від застосовної концептуальної основи фінансового звітування та будь-якого застосовного законодавчого або нормативного акту (табл. 1).

Таблиця 1 Залежність типу думки аудитора від концептуальної основи

Тип думки аудитора	Приклади формулювання думки
Немодифікована думка щодо повного комплекту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання	<ul style="list-style-type: none"><li>• фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування]</li><li>• фінансова звітність надає правдиву та неупереджену інформацію про ... відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування]</li></ul>
Немодифікована думка щодо повного комплекту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог	<ul style="list-style-type: none"><li>• фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування]</li></ul>

У разі аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту використана концептуальна основа фінансового звітування може не чітко визначати подання фінансового звіту або елемента фінансового звіту. Це може мати місце, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування встановлена вповноваженою та визаною організацією, яка розробляє стандарти складання повного комплекту фінансової звітності (наприклад, *Міжнародні стандарти фінансової звітності*).

Отже, аудитор розглядає, чи очікувана форма думки є прийнятною у зв'язку із використаною концептуальною основою фінансового звітування. чинники, які можуть вплинути на розгляд аудитора того факту, чи використовувати формулювання «відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах» чи «надає правдиву та неупереджену інформацію» в звіті аудитора, містять таке:

- чи застосовна концептуальна основа фінансового звітування обмежується прямо чи

опосередковано складанням повного комплексу фінансової звітності;

- чи окремий фінансовий звіт або окремий елемент фінансового звіту:
  - повністю відповідає кожній із цих вимог концептуальної основи, доречної щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента, а також подання фінансового звіту або елемента включає відповідні примітки;
  - якщо потрібно досягти достовірного подання, надає розкриття на додаток до тих розкриттів, яких потребує концептуальна основа, або у виняткових обставинах відхиляється від вимог концептуальної основи.

Рішення аудитора щодо очікуваної форми думки є питанням професійного судження. На нього може вплинути той факт, чи застосування формулювання «відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах» або «надає правдиву та неупереджену інформацію» в аудиторській думці щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, складеного відповідно до концептуальної основи достовірного подання, є загальноприйнятим в окремих юрисдикціях.

Додаток 2 до МСА 805 містить приклади Звітів аудитора щодо окремого фінансового звіту та його окремого елемента:

*Приклад 1.* Звіт аудитора щодо окремого фінансового звіту, складеного відповідно до концептуальної основи загального призначення (для цілей цього прикладу – концептуальної основи достовірного подання).

*Приклад 2.* Звіт аудитора щодо окремого фінансового звіту, складеного відповідно до концептуальної основи спеціального призначення (для цілей цього прикладу – концептуальної основи достовірного подання).

*Приклад 3.* Звіт аудитора щодо окремого елемента, рахунку або статті фінансового звіту, складеного відповідно до концептуальної основи спеціального призначення (для цілей цього прикладу – концептуальної основи дотримання вимог).



### **ПИТАННЯ 3.**

#### **Завдання з огляду фінансових звітів (МСЗО 2400 (переглянутий)).**

Цілі практикуючого фахівця під час виконання огляду фінансової звітності відповідно до цього МСЗО є такими:

- отримання обмеженої впевненості через запити та аналітичні процедури, що фінансова звітність у цілому не містить фінансову звітність не складену в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- надання звіту щодо фінансової звітності в цілому та повідомлення інформації відповідно до вимог цього МСЗО.

Огляд фінансової звітності може виконуватись для широкого кола суб'єктів господарювання різних типів, розмірів чи рівня складності їх фінансової звітності; за різних обставин; замовленим добровільно.

#### **Виконання завдання з огляду відповідно до МСЗО**

Практикуючий фахівець повинен дотримуватись усіх вимог МСЗО 2400 крім випадків, якщо конкретна вимога не застосовна до завдання з огляду.

Вимога вважається застосовною до завдання з огляду, коли існують обставини, що розглядаються цією вимогою.

## Етичні вимоги

Практикуючий фахівець повинен дотримуватись етичних вимог (чесність; об'єктивність; професійна компетентність і належна ретельність; конфіденційність; професійна поведінка), включаючи вимоги до його незалежності.

Практикуючий фахівець повинен планувати та виконувати завдання з професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати такі обставини, які призведуть до суттєвого викривлення фінансової звітності.

Професійний скептицизм включає очікування, що:

- існують докази, що суперечать іншим отриманим доказам;
- існує інформація, що ставить під сумнів надійність документів та відповідей на запити, які планувалось використати як докази;
- існують умови, що можуть вказувати на можливість шахрайства;
- існують інші обставини, що можуть викликати необхідність додаткових процедур.

Дотримання професійного скептицизму протягом виконання завдання з огляду є необхідним у разі необхідності зменшення ризику того що аудитор:

- не помітить незвичайні обставини;
- зробить занадто загальні висновки з отриманих доказів;
- використає неприйнятні припущення при визначенні характеру, часу виконання й обсягу процедур, виконаних під час огляду, та оцінці отриманих завдяки ним результатів.

При виконанні завдання з огляду практикуючий фахівець повинен використовувати професійне судження:

- прийняття рішень щодо суттєвості та характеру, часу й обсягу процедур, що використовуються для забезпечення дотримання вимог цього МСЗО та отримання доказів;
- оцінки, чи зменшують докази, отримані під час виконання процедур, ризик завдання до рівня, який є прийнятним за обставин завдання;
- розгляду суджень управлінського персоналу при застосуванні застосовної концептуальної основи фінансового звітування суб'єкта господарювання;
- формування висновку щодо фінансової звітності на основі отриманих доказів, включаючи розгляд прийнятності оцінок, зроблених управлінським персоналом під час складання фінансової звітності.

## Контроль якості на рівні завдання

Групи із завдань несуть відповідальність за виконання процедур контролю якості, застосовних до завдання, та надання фірмі доречної інформації для функціонування тієї частини системи контролю якості фірми, яка стосується незалежності.

Партнер із завдання повинен нести відповідальність за:

- загальну якість кожного завдання з огляду, на яке його призначено;
- керівництво, нагляд, планування та виконання завдання з огляду відповідно до професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих та нормативних актів;
- звіт практикуючого фахівця, який би відповідав обставинам;
- виконання завдання відповідно до політики контролю якості фірми, включаючи:
  - бути впевненим, що відповідні процедури прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом були дотримані, а отримані висновки є правильними, включаючи розгляд, чи є в наявності інформація, яка б змусила партнера із завдання дійти висновку, що управлінському персоналу не вистачало чесності;
  - бути впевненим, що команда із завдання в цілому має достатню компетентність і можливість, включаючи навички виконання завдань з надання впевненості, а також знання фінансової звітності для: а) виконання завдання з огляду відповідно до

професійних стандартів та застосовних вимог законодавчих і нормативних актів;

б) надання звіту, прийнятного в обставинах завдання;

- нести відповідальність за ведення й наявність відповідної документації із завдання.

Ефективна система контролю якості фірми включає процес моніторингу, розрахованого на надання фірмі обґрунтованої впевненості, що політика та процедури системи контролю якості є прийнятними, адекватними та працюють ефективно.

Партнер із завдання повинен розглянути результати процесу моніторингу, наведені в останній інформації, поширеній фірмою, або, якщо це застосовно, іншими фірмами мережі, та чи недоліки, вказані в цій інформації, можуть вплинути на завдання з огляду

### **Прийняття та продовження відносин з клієнтом і завдання з огляду**

Практикуючий фахівець не повинен приймати завдання з огляду, якщо:

- 1) він не впевнений, що існує раціональна причина для завдання завдання з огляду буде прийнятним за даних обставин;
- 2) має підстави вважати, що відповідні етичні вимоги, включаючи незалежність, не будуть дотримані;
- 3) його попереднє розуміння обставин завдання вказує на те, що інформація, необхідна для виконання завдання, буде швидше за все недоступною або ненадійною;
- 4) наявні причини ставити під сумнів чесність управлінського персоналу; управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, обмежують обсяг роботи практика в рамках запропонованого завдання з огляду, тобто практикуючий фахівець вважає, що обмеження призведе до його відмови від надання висновку щодо фінансової звітності.

До прийняття завдання з огляду практикуючий фахівець повинен:

- 1) визначити, чи є концептуальна основа фінансового звітування прийнятною;
- 2) отримати підтвердження управлінського персоналу, що він визнає та розуміє свою відповідальність за:
  - складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи, якщо це застосовно, її достовірне подання;
  - внутрішній контроль, який управлінський персонал визнає необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства чи помилки;
  - надання практикуючому фахівцю: а) доступу до всієї інформації, про яку відомо управлінському персоналу, що є доречною для складання фінансової звітності; б) додаткової інформації, яку практикуючий фахівець може затребувати; в) необмеженого доступу до працівників суб'єкта господарювання, від яких він вважає необхідним отримати докази.

Якщо практикуючий фахівець не має впевненості щодо будь-якого з питань, як передумов для прийняття завдання з огляду, він повинен обговорити це питання з управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Якщо неможливо внести зміни, які б задовольнили практикуючого фахівця, він повинен відмовитись від прийняття запропонованого завдання.

Практикуючий фахівець повинен узгодити умови завдання з управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це доречно, до початку виконання завдання.

Узгоджені умови завдання повинні бути викладеними в Листі-угоді (див. приклад в Додатку 1 до МСОЗ 2400) або угоді, викладеній у письмовому вигляді та повинні включати:

- очікуване використання й поширення фінансової звітності та, де це застосовно, будь-які обмеження щодо її використання або поширення;
- ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

- ціль та обсяг завдання з огляду;
- відповідальність практикуючого фахівця;
- відповідальність управлінського персоналу;
- заяву, що завдання не є завданням з аудиту, і практикуючий фахівець не висловлюватиме аудиторську думку щодо фінансової звітності;
- посилання на очікувану форму та зміст звіту, який надаватиметься практикуючим фахівцем, і заяву, що можуть існувати обставини, за яких форма та зміст звіту можуть відрізнятись від очікуваних.

Практикуючий фахівець не повинен погоджуватись на зміну умов завдання, якщо цьому немає розумного пояснення.

Якщо до закінчення виконання завдання до практикуючого фахівця звертаються з проханням змінити завдання на завдання, в якому не треба отримувати впевненість, він повинен розглянути, чи є цьому розумне обґрунтування.

Якщо умови завдання змінюються під час його виконання, практикуючий фахівець та управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це доречно, повинні узгодити та викласти нові умови завдання в Листі-угоді або угоді, викладеній у письмовому вигляді.

Якщо після прийняття завдання стає зрозумілим, що у практикуючого фахівця немає впевненості щодо будь-якої з наведених вище передумов, він повинен обговорити це питання з управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та визначити:

- чи можна вирішити це питання;
- чи є прийнятним продовження виконання завдання;
- чи включати це питання в свій звіт і, якщо включати, то в який спосіб.

### **Виконання завдання**

Практикуючий фахівець повинен визначити суттєвість для фінансової звітності в цілому та застосувати цю суттєвість під час розробки процедур і оцінки результатів, отриманих під час їх виконання.

Може виявитись необхідним під час виконання завдання переглянути визначену практикуючим фахівцем суттєвість для фінансової звітності в цілому внаслідок:

- змін в обставинах, що відбулися під час виконання огляду (наприклад, рішення позбутися значної частини бізнесу суб'єкта господарювання);
- нової інформації або зміни в розумінні практикуючим фахівцем суб'єкта господарювання та його середовища в результаті виконання ним процедур огляду відповідно до цього МСЗО (наприклад, якщо під час виконання огляду виявилось, що фактичні фінансові результати можуть значно відрізнятись від очікуваних фінансових результатів на кінець періоду, які початково використовувались для визначення суттєвості для фінансової звітності в цілому).

Практикуючий фахівець повинен отримати розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, а також застосовної концептуальної основи фінансового звітування для ідентифікації частин фінансової звітності, де можуть виявитись суттєві викривлення, що надасть йому можливість розробити процедури для оцінки цих частин.

Розуміння, отримане практикуючим фахівцем, повинно включати:

- розуміння галузевих, регуляторних та інших зовнішніх чинників, включаючи застосовну концептуальну основу фінансового звітування;
- розуміння характеру суб'єкта господарювання включно з: а) його операціями; б) структурою його власності й управління; в) типами інвестицій, які робить або планує з робити суб'єкт господарювання; г) типом структурування та фінансування суб'єкта господарювання; д) цілями та стратегіями суб'єкта господарювання;
- розуміння системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання та його бухгалтерських записів;



- розуміння вибору та застосування суб'єктом господарювання облікових політик.

Для отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі практикуючий фахівець повинен розробити й виконати запити та аналітичні процедури:

- для розгляду всіх суттєвих статей фінансової звітності включно з розкриттями інформації;
- для фокусування на тих частинах фінансової звітності, де можуть виявитись суттєві викривлення.

Запити до управлінського персоналу або інших осіб суб'єкта господарювання стосуються питань:

- 1) як управлінський персонал здійснює важливі облікові оцінки, які вимагаються застосовною концептуальною основою фінансового звітування;
- 2) ідентифікації пов'язаних сторін та операцій з ними, включаючи мету цих операцій;
- 3) наявності значних, незвичайних або складних операцій, подій чи питань, які вплинули або можуть вплинути на фінансову звітність суб'єкта господарювання, включаючи:
  - важливі зміни в господарській діяльності або операціях суб'єкта господарювання;
  - важливі зміни в умовах контрактів, що суттєво впливають на фінансову звітність суб'єкта господарювання, включно з умовами фінансових та боргових контрактів або односторонніх зобов'язань;
  - значні записи в книгах або інші коригування фінансової звітності;
  - значні операції, що здійснюються або визнаються наприкінці звітного періоду;
  - статус будь-яких невивірених відхилень, ідентифікованих під час виконання попередніх завдань; та
  - вплив і можливі наслідки операцій або відносин з пов'язаними сторонами для суб'єкта господарювання;
- 4) існування фактичних, підозрюваних або заявлених випадків:
  - шахрайства або незаконних дій, що впливають на суб'єкт господарювання;
  - недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які, як це загальноновизнано, безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності, наприклад пенсійних законодавчих і нормативних актів;
- 5) чи ідентифікував та розглянув управлінський персонал події між датою, на яку складена фінансова звітність, і датою звіту практикуючого фахівця, які б вимагали коригувань фінансової звітності або розкриття інформації в них;
- 6) основи для оцінки управлінським персоналом можливості безперервної діяльності суб'єкта господарювання;
- 7) існування подій або умов, які могли б поставити під сумнів можливість безперервної діяльності суб'єкта господарювання;
- 8) суттєвих прийнятих зобов'язань, контрактних зобов'язань або умовних зобов'язань, які вплинули або можуть вплинути на фінансову звітність суб'єкта господарювання, включаючи розкриття інформації в них;
- 9) суттєвих немонетарних операцій або операцій, які б не враховувалися в періоді фінансової звітності, що розглядається.

Виконання аналітичних процедур під час огляду фінансової звітності дає змогу практикуючому фахівцю:

- ідентифікувати розбіжності або відмінності від очікуваних тенденцій, величин або норм у фінансовій звітності, наприклад рівня узгодженості фінансової звітності з ключовими даними, включаючи ключові показники роботи суб'єкта господарювання;

- отримати підтверджувальні докази щодо інших запитів чи вже виконаних аналітичних процедур;
- використати їх як додаткові процедури, якщо йому стає відомо про питання, які можуть змусити практикуючого фахівця вважати, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою (наприклад, порівняльний аналіз даних про дохід та витрати за місяць для центрів доходу, відділів або інших компонентів суб'єкта господарювання, що надасть йому докази щодо фінансової інформації, наведеної в окремій статті, або розкриття інформації в фінансовій звітності).

Для виконання аналітичних процедур використовуватись різні методи, наприклад, порівняння, аналіз із застосуванням статистичних підходів, аналіз ймовірних взаємозв'язків фінансових і нефінансових даних з подальшою оцінкою результатів щодо їх відповідності очікуваним даним; фінансовий, економічний, коефіцієнтний аналіз, індексний метод і т.д.

Прикладами джерел, які часто використовуються практикуючим фахівцем для розробки очікувань, залежно від обставин завдання є:

- фінансова інформація за порівнювані попередні періоди з урахуванням відомих йому змін;
- інформація щодо очікуваних операційних та фінансових результатів, наприклад бюджети та прогнози, включаючи екстраполяції з проміжних чи річних даних;
- взаємозв'язки елементів фінансової інформації протягом періоду;
- інформація про галузь, в якій працює суб'єкт господарювання, наприклад інформація про валовий прибуток, або порівняння доходу від реалізації продукції з дебіторською заборгованістю з відповідними середніми даними для галузі або даними інших суб'єктів господарювання подібного розміру в такій самій галузі;
- взаємозв'язки між фінансовою та нефінансовою інформацією, наприклад фонд заробітної плати і кількість працівників.

Під час виконання огляду практикуючий фахівець повинен бути пильним стосовно домовленостей або інформації, що можуть вказувати на наявність пов'язаних сторін або операцій, які управлінський персонал не ідентифікував або не розкрив йому.

Якщо є свідчення, що в суб'єкта господарювання спостерігається шахрайство або недотримання вимог законодавчих і нормативних актів (або є підозра) практикуючий фахівець повинен:

- повідомити вищий управлінський персонал відповідного рівня або, якщо це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
- звернутись до управлінського персоналу із запитом щодо оцінки ним впливу на фінансову звітність за його наявності;
- розглянути за наявності вплив оцінки управлінського персоналу щодо впливу шахрайства або недотримання вимог законодавчих або нормативних актів, наданої практикуючому фахівцеві у відповідь на його висновки щодо фінансової звітності та звіту практикуючого фахівця;
- визначити, чи несе він відповідальність за повідомлення про наявність або підозру шахрайства чи незаконних дій будь-якій стороні поза межами суб'єкта господарювання.

Огляд фінансової звітності включає також розгляд можливості суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність. Якщо під час виконання огляду практикуючому фахівцю стає відомо про події або умови, що можуть поставити під значний сумнів можливість суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, він повинен:

- 1) звернутись із запитом до управлінського персоналу щодо плану майбутніх дій, що вплинуть на можливість продовжувати безперервну діяльність, реалістичність цих планів та чи вірить управлінський персонал, що результати виконання цих планів

покращать можливості суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі;

2) оцінити результати цих запитів для визначення, чи надають відповіді управлінського персоналу достатнє підґрунтя для того, щоб:

- продовжувати подавати фінансову звітність на основі безперервності, якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності включає припущення можливості суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність;

- дійти висновку, що фінансова звітність суттєво викривлена або вводить в оману стосовно можливості суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність;

3) розглянути відповіді управлінського персоналу в світлі всієї доречної інформації, про яку йому стало відомо в результаті виконання огляду.

### **Оцінювання доказів, отриманих під час виконання процедур**

Практикуючий фахівець повинен оцінити, чи отримав він прийнятні докази у достатньому обсязі внаслідок виконання процедур, і, якщо ні, виконати інші процедури, які на його професійне судження є необхідними за обставин для отримання можливості сформулювати висновок щодо фінансової звітності.

Якщо практикуючий фахівець не може отримати прийнятні докази у достатньому обсязі для формування судження, він повинен обговорити з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, вплив таких обмежень на обсяг огляду.

Практикуючий фахівець повинен відмовитись від завдання у разі наявності таких умов:

- через обмеження обсягу огляду, накладеного управлінським персоналом після того, як практикуючий фахівець прийняв завдання, він не може отримати прийнятні докази у достатньому обсязі для формування висновку щодо фінансової звітності;

- він визначив, що можливий вплив невиявлених викривлень на фінансову звітність є суттєвим та всеохоплюючим;

- така відмова можлива відповідно до застосовних законодавчих чи нормативних актів.

### **Формування практикуючим фахівцем висновку щодо фінансової звітності**

При формуванні свого висновку щодо фінансової звітності практикуючий фахівець повинен:

1) оцінити, чи адекватно фінансова звітність посилається на застосовну концептуальну основу фінансового звітування або описує її;

2) розглянути в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності та результатів виконаних процедур, чи:

- є прийнятною термінологія, використана в фінансовій звітності включно з назвою кожного фінансового звіту;

- адекватно фінансова звітність розкриває обрану та застосовану облікову політику;

- обрана та застосована облікова політика є прийнятною та відповідає застосовній концептуальній основі фінансового звітування;

- облікові оцінки, зроблені управлінським персоналом, є прийнятними;

- інформація, подана в фінансовій звітності, є обґрунтованою, надійною, порівнюваною та зрозумілою;

- забезпечує фінансова звітність адекватні розкриття інформації, надаючи користувачам можливість зрозуміти вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, подану в фінансовій звітності.

Практикуючий фахівець повинен розглянути вплив:

- невиявлених викривлень, ідентифікованих під час огляду, та невиявлених викривлень, ідентифікованих під час огляду фінансової звітності, виконаного в попередній рік, на фінансову звітність в цілому;

- якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання включно з ознаками можливої необ'єктивності управлінського персоналу в своїх судженнях.
- Якщо фінансову звітність складено відповідно до концептуальної основи достовірного подання, практикуючий фахівець повинен також розглянути:
  - загальне подання, структуру і зміст фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи;
  - репрезентує фінансова звітність разом з відповідними примітками до неї операції та події в такий спосіб, що досягається їх достовірне подання, або вони надають правдиву та неупереджену інформацію, якщо це доречно, в контексті фінансової звітності в цілому.

Висновок практикуючого фахівця щодо фінансової звітності повинен формулюватися з урахуванням концептуальної основи фінансового звітування, застосованої у фінансовій звітності.

Таблиця 2 Формування звіту практикуючого фахівця

Висновок	Підстави формування думки
1	2
Немодифікований висновок	Якщо отримано обмежену впевненість та ніщо не привернуло увагу, що б могло примусити вважати, що фін. звітність не підготовлена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.
Практикуючий фахівець повинен надати модифікований висновок у своєму звіті щодо фін. звітності в цілому, якщо: <ul style="list-style-type: none"> <li>• на основі виконаних процедур та отриманих доказів він визначив, що фін. звітність суттєво викривлена;</li> <li>• він не може отримати прийнятні докази у достатньому обсязі стосовно однієї або кількох статей у фінансовій звітності, які є суттєвими для фінансової звітності в цілому.</li> </ul>	
Висновок із застереженням	Якщо практикуючий фахівець визначає, що фінансова звітність суттєво викривлена та вплив питань, які призвели до модифікації, є суттєвим, але не всеохоплюючим для фінансової звітності; Якщо практикуючий фахівець не може сформулювати висновок щодо фін. звітності внаслідок неможливості отримати прийнятні докази у достатньому обсязі та доходить висновку, що можливий вплив невиявлених викривлень, якщо такі є, на фін. звітність може бути суттєвим, але не всеохоплюючим.
Негативний висновок	Якщо практикуючий фахівець визначає, що фінансова звітність суттєво викривлена та вплив питань, які призвели до модифікації, є суттєвим та всеохоплюючим для фінан. звітності.
Відмова від надання висновку	Якщо практикуючий фахівець не може сформулювати висновок щодо фін. звітності внаслідок неможливості отримати прийнятні докази у достатньому обсязі та доходить висновку, що можливий вплив невиявлених викривлень, якщо такі є, на фін. звітність може бути суттєвим та всеохоплюючим.

Якщо практикуючий фахівець надає модифікований висновок щодо фін. звітності, він повинен надати під відповідним заголовком опис питання, яке призвело до модифікації («Основа для висновку із застереженням», «Основа для негативного висновку» або «Основа для відмови від надання висновку», якщо це доречно), а в окремому параграфі звіту безпосередньо перед параграфом з висновком (у подальшому іменується параграфом з підставою для висновку).

Таблиця 3 Формування модифікованого висновку

Висновок	Формулювання думки
	В результаті нашого огляду ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що фінансова звітність не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або не надає правдиву та неупереджену інформацію), ...

Немодифікований висновок	<p>відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» (для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання)</p> <p>В результаті нашого огляду ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що фінансова звітність не підготовлена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» (для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог).</p>
<p>Якщо практикуючий фахівець надає модифікований висновок щодо фінансової звітності, він повинен використовувати заголовок: «Висновок із застереженням», «Негативний висновок» «Відмова від надання висновку»</p>	
Висновок із застереженням (щодо фінансової звітності внаслідок суттєвого викривлення)	<p>На основі нашого огляду за винятком впливу питань, викладених у параграфі «Основа для висновку із застереженням», ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що фінансова звітність не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або не надає правдиву та неупереджену інформацію), ... відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» (для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання).</p> <p>На основі нашого огляду за винятком впливу питань, викладених у параграфі «Основа для висновку із застереженням», ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що фінансову звітність не складено в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» (для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог).</p>
Висновок із застереженням (щодо фінансової звітності через неможливість отримати прийнятні докази у достатньому обсязі)	<p>На основі нашого огляду за винятком впливу питань, викладених у параграфі «Основа для висновку із застереженням», ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що фінансова звітність не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або не надає правдиву й неупереджену інформацію), ... відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» <i>(для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання).</i></p> <p>На основі нашого огляду за винятком впливу питань, викладених у параграфі «Основа для висновку із застереженням», ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що фінансова звітність не підготовлена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» <i>(для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог).</i></p>
Негативний висновок	<p>На основі нашого огляду внаслідок важливості питань, викладених у параграфі «Основа для негативного висновку», фінансова звітність не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або не надає правдиву й неупереджену інформацію), ... відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» <i>(для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання).</i></p>
	<p>На основі нашого огляду внаслідок важливості питань, викладених у параграфі «Основа для негативного висновку», фінансова звітність не підготовлена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» (для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог).</p> <p>В параграфі з висновком слід зазначити:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• «Внаслідок важливості питань, викладених у параграфі «Основа для негативного висновку», практикуючий фахівець не може отримати прийнятні докази у достатньому обсязі для формування висновку щодо фінансової звітності;</li> <li>• «Відповідно практикуючий фахівець не надає висновку щодо фінансової звітності».</li> </ul>

У разі надання модифікованого висновку практикуючий фахівець зобов'язаний відповідно до вимог МСОЗ 2400 розкрити інформацію у параграфі, що є основою для висновку (табл. 4).

Таблиця 4 Вимоги до змісту параграфу, що є основою для висновку

Висновок	Вимоги до змісту параграфу, що є основою для висновку
Висновок із застереженням, Негативний висновок (навні суттєві викривлення)	<ul style="list-style-type: none"> <li>описати та кількісно показати фінансовий вплив викривлення, якщо суттєве викривлення стосується конкретних сум в фінансовій звітності (включно з кількісними розкриттями інформації); якщо ж це не є практичним, то практикуючий фахівець повинен на це вказати;</li> <li>пояснити, як викривлено розкриття інформації, якщо суттєве викривлення стосується текстового розкриття інформації;</li> <li>описати характер пропущеної інформації, якщо суттєве викривлення стосується нерозкриття інформації, яка повинна бути розкритою. Якщо це не заборонено йому законодавчими або нормативними актами, практикуючий фахівець повинен включити пропущені розкриття інформації, якщо це практично.</li> </ul>
Висновку із застереженням внаслідок не можливості отримати прийнятні докази у достатньому обсязі	Необхідно викласти причину (причини) неможливості отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі.

### Звіт практикуючого фахівця

Звіт практикуючого фахівця із завдання з огляду повинен надаватись у письмовій формі та містити певні елементи (табл. 5).

Таблиця 5 Елементи звіту практикуючого фахівця із завдання з огляду

Розділ звіту	Характеристика подання інформації
Назва звіту	Має чітко вказувати, що це звіт незалежного практикуючого фахівця щодо завдання з огляду
Адресат (ти)	Мають відображати умови завдання
Вступний параграф	<ul style="list-style-type: none"> <li>ідентифікується фінансова звітність, яка пройшла огляд, включаючи ідентифікацію назви кожного зі звітів у комплекті фінансової звітності, а також</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>дату й період, що покривається кожним фінансовим звітом;</li> <li>міститься посилання на стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію, зазначається, що фінан. звітність пройшла огляд;</li> </ul>
Відповідальність управлінського персоналу	<p>Опис відповідальності управлінського персоналу за підготовку фінансової звітності, включаючи пояснення, що управлінський персонал несе відповідальність за:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>її підготовку відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи, якщо це доречно, їх достовірне подання;</li> <li>такі заходи внутрішнього контролю, які на думку управлінського персоналу необхідні для забезпечення складання фінансової звітності, яка б не містила суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки;</li> </ul>
Концептуальна основа фінансового звітування	<p>Якщо фінансова звітність є фінансовою звітністю спеціального призначення:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>опис мети, з якою підготовлена ця фінансова звітність та, якщо це необхідно, визначених користувачів, або посилання на примітку до фінансової звітності спеціального призначення, в якій міститься ця інформація;</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• якщо управлінський персонал мав можливість вибору концептуальної основи фінансового звітування під час складання цієї фін. звітності, посилання під час викладення відповідальності управлінського персоналу щодо фін. звітності на те, що відповідальність управлінського персоналу включає визначення, яка із застосованих концептуальних основ фін. звітності є прийнятною за обставин завдання;</li> </ul>
Відповідальність практикуючого фахівця	Викладення відповідальності практикуючого фахівця за надання висновку щодо фінансової звітності, включаючи посилання на МСЗО 2400, та, якщо це необхідно, на застосовні законодавчі чи нормативні акти.
Опис огляду фінансової звітності та його обмежень, а також відповідних тверджень	<p>Опис огляду фінансової звітності та його обмежень, а також твердження, що:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• завдання з огляду відповідно до цього МСЗО є завданням з надання обмеженої впевненості;</li> <li>• практикуючий фахівець виконує процедури, які, в основному включають запити до управлінського персоналу та інших осіб суб'єкта господарювання, якщо це доречно, та аналітичні процедури з подальшою оцінкою отриманих доказів;</li> <li>• процедури, які виконуються під час огляду, значно менші за обсягом, ніж процедури, які виконуються під час аудиту відповідно до МСА, внаслідок чого практикуючий фахівець не висловлює аудиторської думки щодо фін. звітності;</li> </ul>
Висновок	Висновок практикуючого фахівця щодо фін. звітності в цілому і якщо це доречно; то посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування, використану при складанні фін. звітності, включаючи ідентифікацію юрисдикції походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо це не МСФЗ або для малих і середніх суб'єктів господарювання, виданих Радою з МСО, або МСОДС, видані Радою з МСОДС.
Якщо висновок є модифікованим	<ul style="list-style-type: none"> <li>• параграф під відповідним заголовком, який містить модифікований висновок;</li> <li>• параграф під відповідним заголовком, який містить опис питань, що призвели до модифікації висновку;</li> </ul>
Посилання на відповідальність практикуючого фахівця відповідно до МСЗО 2400 за дотримання застосованих етичних вимог;	
Дата звіту практикуючого фахівця – не може бути раніше від дати, коли він отримав прийнятні докази у достатньому обсязі як основу для надання свого висновку щодо фінансової звітності, включаючи свою впевненість: - <i>всі звіти, які входять до фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування включно, де це застосовно, з примітками до них, були підготовлені;</i> - <i>фізичні особи, які мають визнані повноваження, підтвердили, що вони взяли на себе відповідальність за цю фінансову звітність).</i>	
Підпис практикуючого фахівця;	
Адреса в юрисдикції, де практикує практикуючий фахівець.	

Практикуючий фахівець може вважати за потрібне звернути увагу користувачів на питання, подане або розкрито у фінансовій звітності, яке на його думку настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння користувачем фінансової звітності. В такому разі практикуючий фахівець повинен включити в свій звіт пояснювальний параграф, якщо він отримав прийнятні докази у достатньому обсязі для того, щоб дійти висновку, що питання в тому вигляді, в якому його викладено в фінансовій звітності, навряд чи буде суттєво викривленим. Такий параграф повинен посилатись лише на інформацію, подану або розкрити в фінансовій звітності.

Пояснювальний параграф під заголовком «Пояснювальний параграф» або під іншим прийнятним заголовком розміщується безпосередньо після параграфа, в якому міститься висновок щодо фінансової звітності.

Якщо практикуючий фахівець вважає за потрібне повідомити про питання, яке не подавалось або розкривалось у фінансовій звітності, але на його судження є доречним для

розуміння користувачами завдання з огляду, відповідальності практикуючого фахівця або його звіту, та це не заборонено законодавчими чи нормативними актами, він повинен зробити це в окремому параграфі свого звіту під заголовком «Інші питання» або під іншим прийнятним заголовком.



#### **ПИТАННЯ 4.**

### **Завдання з огляду проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання (МСЗО 2410).**

*Проміжна фінансова інформація* – це фінансова інформація, яка складається і подається відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування та містить повний або скорочений комплект фінансової звітності за період, менший за фінансовий рік суб'єкта господарювання.

#### **Мета та загальні принципи огляду проміжної фінансової інформації**

Ціллю завдання з огляду проміжної фінансової інформації є надання аудитору можливості дійти на основі огляду висновку, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Аудитор робить запити та виконує аналітичні й інші процедури огляду з метою зменшення до помірному рівня ризику надання невідповідного висновку в разі, якщо проміжна фінансова інформація суттєво викривлена.

Аудитор має дотримуватись етичних вимог, що стосуються аудиту річної фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Аудитор має виконувати процедури контролю якості, застосовні до конкретного завдання.

Аудитору слід планувати та виконувати огляд з професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які спричиняють суттєве коригування проміжної фінансової інформації для того, щоб вона відповідала в усіх суттєвих аспектах застосовній концептуальній основі фінансового звітування.

#### **Рівень впевненості**

Огляд проміжної фінансової інформації не надає основи для висловлення думки про те, чи надана фінансова інформація правдиво й неупереджено або подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

На відміну від аудиту огляд не призначений для отримання обґрунтованої впевненості в тому, що проміжна фінансова інформація не містить суттєвих викривлень.

Огляд передбачає здійснення запитів в основному особам, що відповідають за фінансові й облікові питання, і застосування аналітичних та інших процедур огляду.

Огляд може привернути увагу аудитора до важливих питань, що впливають на проміжну фінансову інформацію, проте він не надає всіх доказів, яких вимагав би аудит.

#### **Узгодження умов завдання**

Аудитор та клієнт повинні узгодити умови завдання.



Узгоджені умови завдання зазвичай викладаються в Листі-угоді. Подібне спілкування дає змогу уникнути непорозуміння щодо характеру завдання, зокрема щодо цілі й обсягу огляду, відповідальності управлінського персоналу, обсягу відповідальності аудитора, рівня впевненості, що отримується, та характеру й форми звіту. При цьому обговорюються такі питання:

- ціль огляду проміжної фінансової інформації;
- обсяг огляду;
- відповідальність управлінського персоналу за проміжну фінансову інформацію;
- відповідальність управлінського персоналу за встановлення та підтримання системи ефективного внутрішнього контролю, що стосується складання проміжної фінансової інформації;
- відповідальність управлінського персоналу за надання аудитору всієї фінансової документації та відповідної інформації;
- згода управлінського персоналу надати письмові записи на підтвердження усних пояснень під час огляду і пояснень, що не висловлені прямо в бухгалтерських записях суб'єкта господарювання;
- передбачена форма та зміст звіту, який слід надати, включаючи визначення адресатів звіту;
- згода управлінського персоналу суб'єкта господарювання, що в разі, якщо будь-який документ, який містить проміжну фінансову інформацію, свідчить, що проміжну фінансову інформацію оглянуто аудитором суб'єкта господарювання, звіт щодо огляду також буде включено до документа.

Зразок Листа-угоди наведено в Додатку 1 до МСЗО 2410.

### **Процедури огляду проміжної фінансової інформації**

Аудитор використовує розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, щоб визначити, які запити слід зробити, які аналітичні та інші процедури огляду потрібно застосувати, щоб встановити, щодо яких конкретних подій, операцій і тверджень треба здійснити запити або застосувати аналітичні чи інші процедури огляду.

Процедури, які виконує аудитор для оновлення розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю включають:

- 1) процедури ознайомлення з:
  - документацією аудиту за попередній рік і оглядами проміжної фінансової інформації за попередній період (попередні періоди) поточного року та відповідний проміжний період (проміжні періоди) попереднього року, що дасть змогу аудитору ідентифікувати питання, які можуть вплинути на проміжну фінансову інформацію поточного періоду;
  - останньою річною та порівняльною проміжною фінансовою інформацією за попередній період;
- 2) процедури розгляд:
  - суттєвих ризиків, включаючи ризик нехтування заходами контролю з боку управлінського персоналу суб'єкта господарювання, які було ідентифіковано під час аудиту фінансової звітності за попередній період;
  - суттєвості з посиланням на застосовну концептуальну основу фінансової звітності тієї мірою, якою це стосується проміжної фінансової інформації, для допомоги у визначенні характеру й обсягу процедур, які слід виконати, та оцінки впливу викривлень;
  - характеру виправлених суттєвих викривлень і ідентифікованих не виправлених несуттєвих викривлень у фінансовій звітності за попередній рік;
  - важливих питань фінансового обліку та звітності, які можуть справляти постійний вплив, наприклад суттєві недоліки внутрішнього контролю;

- результатів виконаних аудиторських процедур щодо фінансової звітності за поточний рік;
- результатів виконаного внутрішнього аудиту та подальших дій, здійснених управлінським персоналом;

3) процедури запиту управлінському персоналу про:

- результати оцінки ним ризику того, що проміжна фінансова інформація може бути викривленою внаслідок шахрайства;
- про вплив змін у діяльності суб'єкта господарювання;
- значні зміни у внутрішньому контролі та потенційного впливу цих змін на складання проміжної фінансової інформації;
- процес складання проміжної фінансової інформації та достовірності основних бухгалтерських записів, з якими збігається або узгоджується проміжна фінансова інформація.

Аудитору слід робити запити в основному особам, які відпо видають за фінансові та облікові питання, і виконувати аналітичні та інші процедури огляду для надання можливості надати на основі виконаного ним огляду висновок, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Для розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в т.ч. СВК аудитор виконує процедури:

1) ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, і відповідних комітетів для виявлення питань, що можуть впливати на проміжну фінансову інформацію, а також здійснення запитів щодо питань, які розглядалися на зборах, протоколи яких відсутні;

2) розгляд впливу (якщо є) питань, які обумовлюють модифікацію звіту щодо аудиту чи огляду, облікові коригування або не виправлені викривлення, ідентифіковані під час попереднього аудиту чи оглядів;

3) обговорення, де це доречно, з іншими аудиторами, які виконують огляд проміжної фінансової інформації, важливих компонентів суб'єкта господарювання, що звітує;

4) здійснення запитів членам управлінського персоналу, що відповідають за фінансові та облікові питання, і в разі потреби іншим особам щодо зазначеного нижче:

- чи складена та подана проміжна фінансова інформація відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- чи відбулися зміни в облікових принципах або методах їх застосування;
- чи призвели будь-які нові операції до необхідності застосування нових облікових принципів;
- чи містить проміжна фінансова інформація будь-які відомі не виправлені викривлення;
- незвичних або складних ситуацій, які могли вплинути на проміжну фінансову інформацію, наприклад об'єднання бізнесу або вибуття сегмента бізнесу;
- суттєвих припущень, що стосуються оцінки за справедливою вартістю або розкриття інформації, а також наміру й спроможності управлінського персоналу дотримуватися конкретних планів дій від імені суб'єкта господарювання;
- чи операції з пов'язаними сторонами було відображено в обліку належно та чи розкривалася інформація про них у проміжній фінансовій інформації;
- значних змін прийнятих зобов'язань та контрактних зобов'язань;
- значних змін непередбачених зобов'язань, включаючи судові справи або позови;
- дотримання боргових зобов'язань;
- питань, щодо яких виникли сумніви під час застосування процедур огляду;

- значних операцій, здійснених в останні кілька днів проміжного періоду чи перші кілька днів наступного проміжного періоду;

- відомостей відносно шахрайства або підозрюваного шахрайства за участю: управлінського персоналу; працівників, які відіграють важливу роль у внутрішньому контролі або інших осіб, якщо шахрайство може мати суттєвий вплив на проміжну фінансову інформацію;

- заяв про шахрайство чи підозрюване шахрайство, яке впливає на проміжну фінансову інформацію суб'єкта господарювання, з боку працівників, колишніх працівників, аналітиків, регуляторних органів або інших осіб;

- відомостей про фактичне або можливе недотримання законів чи вимог нормативних актів, яке могло мати суттєвий вплив на проміжну фінансову інформацію;

5) ознайомлення з проміжною фінансовою інформацією та розгляд того, чи привернув увагу аудитора будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

б) застосування аналітичних процедур щодо проміжної фінансової інформації, призначених виявляти відносини чи окремі статті, які можуть здаватися незвичайними і вказувати на суттєве викривлення в проміжній фінансовій інформації. Аналітичні процедури можуть включати аналіз фінансових коефіцієнтів та статистичні методи, наприклад аналіз тенденцій або регресійний аналіз, які можна виконувати вручну чи з використанням комп'ютеризованих методів. Додаток 2 до цього МСЗО містить приклади аналітичних процедур, які аудитор може розглядати під час виконання огляду проміжної фінансової інформації.

Огляд проміжної фінансової інформації не потребує підтвердження запитів щодо судових справ чи позовів. Тому немає необхідності надсилати листа із запитом юристу суб'єкта господарювання, а доречно провести пряме спілкування з юристом.

Аудитор може отримати докази, що проміжна фінансова інформація збігається або узгоджується з основними бухгалтерськими записами, простежуючи проміжну фінансову інформацію до бухгалтерських записів (наприклад Головної книги або таблиці консолідації, яка збігається або узгоджується з бухгалтерськими записами); інших даних у записах суб'єкта господарювання, якщо необхідно.

Аудитор повинен зробити запит:

- чи ідентифікував управлінський персонал усі події до дати звіту щодо огляду, які можуть потребувати коригувань чи розкриття інформації в проміжній фінансовій інформації. Аудитору немає необхідності виконувати інші процедури для того, щоб ідентифікувати події, які відбуваються після дати звіту щодо огляду.

- чи змінив управлінський персонал свою оцінку безперервності діяльності. Якщо в результаті такого запиту чи інших процедур аудитору стає відомо про події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, він має: а) здійснити запит управлінському персоналу щодо його планів подальших дій на основі оцінки безперервності діяльності суб'єкта господарювання чи вважає управлінський персонал, що результат цих планів поліпшить ситуацію; б) розглянути належне розкриття інформації цих питань у проміжній фінансовій інформації.

Якщо увагу аудитора привертає питання, чи слід зробити суттєве коригування проміжної фінансової інформації для того, щоб вона була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, він має зробити додаткові запити чи виконати інші процедури для отримання можливості надати висновок у звіті щодо огляду.

*Наприклад*, якщо в результаті виконання процедур огляду перед аудитором постає питання, чи обліковано значну операцію продажу відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, він виконує додаткові процедури, достатні

для вирішення сумнівів аудитора, наприклад обговорення умов операції з персоналом відділу маркетингу чи бухгалтерського відділу вищого рівня або ознайомлення з контрактом на продаж.

### **Оцінювання викривлень**

Аудитор повинен оцінити окремо та в сукупності, чи є суттєвими для проміжної фінансової інформації не виправлені викривлення, які привернули увагу аудитора.

Огляд проміжної фінансової інформації не призначений для отримання обґрунтованої впевненості, що проміжна фінансова інформація не містить суттєвих викривлень. Однак викривлення, включаючи неналежне розкриття інформації, які привернули увагу аудитора, оцінюються окремо та в сукупності, щоб визначити, чи необхідно робити суттєве коригування проміжної фінансової інформації для того, щоб вона була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Аудитор при оцінці суттєвості будь-яких викривлень, не виправлених суб'єктом господарювання застосовує професійне судження щодо:

- характеру, причин та сум викривлень;
- чи виникли викривлення в попередньому році або в проміжному періоді поточного року;
- потенційний вплив викривлень на майбутні проміжні чи річні періоди.

Аудитор може визначити суму, нижче від якої підсумок викривлень можна не визначати, оскільки аудитор очікує, що підсумок таких викривлень безсумнівно не матиме суттєвого впливу на проміжну фінансову інформацію. При цьому аудитор враховує той факт, що визначення суттєвості пов'язане як із кількісними, так і з якісними положеннями, і що відносно незначна сума може все-таки мати суттєвий вплив на проміжну фінансову інформацію.

### **Запевнення управлінського персоналу**

Аудитор повинен отримати письмові запевнення управлінського персоналу про те, що управлінський персонал:

- визнає свою відповідальність за розробку і впровадження внутрішнього контролю для запобігання й виявлення шахрайства та помилок;
- підтверджує, що проміжна фінансова інформація складена та подана відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- вважає, що вплив не виправлених викривлень, підсумованих аудитором під час огляду, є несуттєвим як окремо, так і в сукупності для проміжної фінансової інформації, взятої в цілому (узагальнення викривлень включається чи додається до письмових запевнень);
- розкрив аудитору всі важливі факти, відомі управлінському персоналу щодо шахрайства або підозрюваного шахрайства, які могли б вплинути на суб'єкт господарювання;
- розкрив аудитору результати оцінювання ризиків суттєвого викривлення проміжної фінансової інформації внаслідок шахрайства;
- розкрив аудитору всі відомі випадки фактичного або можливого недотримання законів та нормативних актів, вплив яких слід враховувати під час складання проміжної фінансової інформації;
- розкрив аудитору всі суттєві події, що відбулися після дати балансу до дати звіту щодо огляду, які можуть потребувати коригування або розкриття інформації в проміжній фінансовій інформації.

Аудитор може отримувати і додаткові запевнення щодо питань, характерних для бізнесу або галузі суб'єкта господарювання. Приклад такого Листа-запевнення управлінського персоналу наведено в Додатку 3 до МСЗО 2410.

## Повідомлення інформації

Аудитор має якнайшвидше повідомити управлінський персонал відповідного рівня разі коли під час виконання огляду проміжної фінансової інформації увагу аудитора привертає:

- питання, яке дає йому підстави вважати, що необхідно зробити суттєве коригування проміжної фінансової інформації для того, щоб вона була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- будь-який факт, який дає йому підстави зробити припущення про шахрайство або недотримання суб'єктом господарювання законів і нормативних актів.

Аудитор має якнайшвидше повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями коли:

- за судженням аудитора управлінський персонал не надає належні відповіді в обґрунтований період часу;
- увагу аудитора привертає будь-який факт, який дає йому підстави зробити припущення про шахрайство або недотримання суб'єктом господарювання законів і нормативних актів за участю представника управлінського персоналу.
- можуть стати відомими питання, які на його думку є важливими та доречними для тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в процесі нагляду за складанням фінансової звітності та розкриттям інформації.

Коли за судженням аудитора ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надають належні відповіді в обґрунтований період часу, аудитор повинен визначити:

- чи модифікувати звіт;
- можливість відмови від завдання;
- можливість відмови від призначення аудитором річної фінансової звітності.

### **Звіти щодо характеру, обсягу та результатів огляду проміжної фінансової інформації**

Аудитор повинен надати письмовий звіт, який містить такі елементи:

- відповідний заголовок;
- адресат відповідно до обставин завдання;
- ідентифікацію проміжної фінансової інформації, що під лягала огляду, в т.ч. ідентифікацію назви кожного із звітів, що входять до складу повного або скороченого комплексу фін. звітності, дати й періоду, охопленого проміжною фін. інформацією;
- якщо проміжна фін. інформація складається з повного комплексу фінансової звітності загального призначення, складеної відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, призначеної для досягнення достовірного подання, – зазначення того, що за складання й достовірне подання проміжної фінансової інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування несе відповідальність управлінський персонал;
- за інших обставин – зазначення того, що за складання та подання проміжної фін. інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування несе відповідальність управлінський персонал;
- зазначення того, що аудитор несе відповідальність за надання висновку щодо проміжної фінансової інформації на основі результатів огляду;
- зазначення того, що огляд проміжної фін. інформації проводився відповідно до МСЗО 2410 та зазначення, що такий огляд передбачає здійснення запитів переважно осіб, які відповідають за фінансові та облікові питання, а також застосування аналітичних та інших процедур огляду;
- зазначення того, що огляд значно менший за обсягом, ніж аудит, який виконується відповідно до МСА, а отже, не дає змоги аудитору отримати впевненість у тому, що йому стане відомо про всі значні питання, які могли б бути виявлені під час аудиту, і відповідно

аудиторська думка не висловлюється;

- якщо проміжна фінансова інформація складається з повного комплексу фін. звітності загального призначення, складеної відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, призначеної для досягнення достовірного подання, – висновку про те, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що проміжна фін. інформація не надана правдиво й неупереджено або не відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є МСФЗ),

- за інших обставин висновок про те, чи привернув увагу аудитора будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що проміжна фін. інформація не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є МСФЗ);

- дату звіту;
- визначення місцезнаходження в країні або юрисдикції, де практикує аудитор;
- підпис аудитора.

МСФЗ 2410 містить приклади формування думки аудитора за результатами огляду проміжної фінансової інформації:

*Додаток 4* Приклади звітів щодо огляду проміжної фінансової інформації

*Додаток 5* Приклади звітів щодо огляду, які містять висновок із застереженням через відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування Повний пакет фінансової звітності загального призначення, складеної відповідно до концептуальної основи фінансового звітування для досягнення достовірного подання

*Додаток 6* Приклади звітів щодо огляду, які містять висновок із застереженням через обмеження обсягу, не встановленого управлінським персоналом

*Додаток 7* Приклади звітів щодо огляду, в яких надано негативний висновок через відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування