**Тема 10. Реалізація матеріалів аудиту**

10.1 Користувачі результатів аудиту.

10.2 Реалізація матеріалів аудиту відповідно до МСА.

10.3 Відповідальність аудитора.

10.4 Реалізація матеріалів аудиту за порівнювальною інформацією.

10.5 Контрольні питання.

10.6 Тести для самоконтролю.

107 Практичне завдання.

10.8 Вправи для самостійного виконання.

**Мета:** засвоїти реалізацію матеріалів аудиту, їх користувачі, відповідальність аудитора**,** а також набути практичних навичок щодо його проведення.

**Основні терміни і поняття:**користувачі результатів аудиту, реалізація матеріалів аудиту, відповідальність аудитора.

**10.1 Користувачі результатів аудиту.**

Користувачі результатів аудиту - це юридична або фізична особа, що зацікавлена в достовірності інформації, яка підлягала аудиту.

Користувачами результатів аудиту є існуючі та потенційні інвестори, позикодавці, постачальники, замовники, уряд, урядові установи, громадськість та інші.

Користувачі результатів аудиту в подальшому приймають відповідні рішення (про інвестиції, співпрацю, тощо) за результатами аудиторської перевірки, довіряючи висловленій думці аудитора в аудиторському висновку стосовно достовірності фінансової звітності.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність користувачі інформації мають право виступати замовниками на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, встановлювати обсяги та напрямки аудиторської перевірки або аудиторської послуги у межах повноважень, визначених законодавством, установчими документами або відповідними договорами.

Максимальні повноваження щодо результатів аудиту має власник (замовник аудиту та інших послуг).

Представники державних контролюючих органів та інші контрагенти мають використовувати інформацію аудиту лише у межах, наданих їм законодавством або визначених певними угодами (договорами).

У кожного користувача різні інтереси але всі вони зацікавлені отримати найбільш **достовірну** інформацію про **реальний стан** суб'єкта господарювання для прийняття рішення. Інформаційні потреби користувачів результатів аудиту наведено у табл. 10.1.

Таблиця 10.1 – Інформаційні потреби користувачів результатів аудиту

|  |  |
| --- | --- |
| **Користувачі** | **Інформаційні потреби** |
| Аудитори | Висловлення думки про достовірність і відповідність фінансової звітності суб’єкта господарювання чинному законодавству |
| Управлінський персонал | Оцінка ефективності діяльності, отримання достовірної інформації, необхідної для управління підприємством, уникнення штрафних санкцій, запобігання порушень законодавства |
| Інвестори  | Оцінка ефективності інвестицій та ризику, який властивий інвестиціям  |
| Акціонери | Зацікавлені в отриманні інформації, що дає їм можливість оцінити здатність підприємства виплачувати дивіденди |
| Працівники суб’єкта господарювання | Оцінити здатність підприємства забезпечити належний рівень оплати праці, пенсій і зайнятість |
| Позикодавці суб’єкта господарювання | Зацікавлені в отриманні інформації, що дає можливість визначити чи будуть позики та нараховані відсотки своєчасно повернуті |
| Постачальники та інші кредитори | Зацікавлені в отриманні інформації, що дає можливість визначити чи будуть своєчасно погашені суми заборгованості перед ними |
| Інші клієнти суб'єкта господарювання | Проявляють зацікавленість відносно безперервності діяльності підприємства, особливо у випадках, коли вони мають довготривалі угоди з підприємством або залежать від нього |
| Уряд та урядові установи | Формування податкової політики, отримання статистичних даних про національний дохід, повнота та вчасність розрахунків із бюджетом, тощо. |
| Громадськість | Оскільки підприємства впливають на суспільство різними способами, наприклад, шляхом сплати податків до місцевих бюджетів, забезпечення зайнятості тощо, то достовірні фінансові звіти можуть допомогти громадськості безпосередньо наданням інформації стосовно останніх тенденцій і досягнень у добробуті підприємства та обсягів його діяльності |

**10.2 Реалізація матеріалів аудиту** **відповідно до МСА.**

**МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу»:**

1) встановлює відповідальність аудитора щодо повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Хоча цей МСА й стосується аудиту всіх суб’єктів господарювання незалежно від структури їх управління чи розміру, застосовуються особливі міркування, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб’єктом господарювання, а також до cуб’єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів. Цей МСА не встановлює вимоги щодо повідомлення аудитором інформації управлінському персоналу або власникам суб’єкта господарювання, якщо тільки вони не наділені найвищими повноваженнями.

2) розроблений у контексті аудиту фінансової звітності, але його можна застосовувати, адаптуючи за потреби до конкретних обставин, до аудитів іншої історичної фінансової інформації, якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за складання іншої історичної фінансової інформації.

3) визнаючи важливість ефективного двостороннього повідомлення інформації під час аудиту фінансової звітності, цей МСА забезпечує комплексну концептуальну основу щодо повідомлення аудитором інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, а також визначає деякі конкретні питання, інформацію про які слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Додаткові питання щодо повідомлення інформації, які доповнюють вимоги цього МСА, наведено в інших МСА. Крім того, МСА 265 встановлює конкретні вимоги стосовно повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані аудитором під час аудиту. За законодавчим чи нормативним актом або за угодою із суб’єктом господарювання чи додатковими вимогами, застосовними до завдання, наприклад за стандартами національної професійної бухгалтерської організації, від аудитора може вимагатись повідомлення інформації про додаткові питання, які не вимагаються за цим чи іншими МСА. Жодні положення цього МСА не перешкоджають аудитору повідомляти інформацію про будь-які інші питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

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

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

**Основна увага приділяється повідомленню інформації аудитором** тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Проте ефективне двостороннє повідомлення інформації є важливим, допомагаючи:

(a) аудитору і тим, кого наділено найвищими повноваженнями, в розумінні питань, що стосуються аудиту та розвитку конструктивної співпраці. Розвиток такої співпраці не повинен впливати на незалежність та об’єктивність аудитора;

(b) аудитору в отриманні інформації, що стосується аудиту, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть допомогти аудитору в отриманні розуміння суб’єкта господарювання та його середовища, ідентифікації відповідних джерел аудиторських доказів і наданні інформації щодо конкретних операцій чи подій;

(c) тим, кого наділено найвищими повноваженнями, у виконанні їх обов’язків з нагляду за процесом фінансового звітування, зменшуючи цим самим ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності.

**Цілі аудитора такі:**

(a) чітко повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності та загальну інформацію про запланований обсяг і час аудиту;

(b) отримати від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, інформацію, яка є важливою для аудиту;

(c) своєчасно надати тим, кого наділено найвищими повноваженнями, спостереження, зроблені під час аудиту, які є значущими та безпосередньо пов’язані з їх відповідальністю за нагляд за процесом фінансового звітування;

(d) сприяти ефективному двосторонньому повідомленню інформації між аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями.

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

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

У деяких випадках усі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб’єктом господарювання. Наприклад, це характерно для малого бізнесу, коли єдиний власник управляє суб’єктом господарювання і ніхто інший не виконує функції корпоративного управління. В таких випадках, якщо питання, які за вимогами цього МСА повідомляються особі (особам), що несуть відповідальність за управління, і цю особу або осіб також наділено найвищими повноваженнями, не потрібно ще раз повідомляти інформацію цій самій особі (особам) в їх ролі наділених найвищими повноваженнями. Проте аудитор повинен упевнитися, що повідомлення інформації особі (особам), які несуть відповідальність за управління, приводить до достатнього інформування всіх тих, кому аудитор в інших випадках повідомляв би інформацію в їх ролі наділених найвищими повноваженнями

Аудитор повинен повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, загальну інформацію про запланований обсяг та час виконання аудиту, включаючи інформацію про значущі ризики, виявлені аудитором.

**Аудитор повинен повідомляти таку інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями**:

(a) свою точку зору щодо значущих якісних аспектів облікових практик суб’єкта господарювання, включаючи облікові політики, облікові оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності. Там, де це застосовно, аудитор повинен пояснити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, чому він вважає, що певна облікова практика, яка є прийнятною відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, не є найбільш прийнятною для конкретних обставин суб’єкта господарювання;

(b) про значні труднощі, якщо вони мали місце, які виникли під час аудиту;

(c) за винятком випадків, коли всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб’єктом господарювання:

(i) значущі питання, що виникли під час аудиту та обговорювалися з управлінським персоналом або повідомлялись управлінському персоналу;

(ii) про письмові запевнення, щодо яких аудитор здійснив запит;

(d) обставини, які впливають на форму та зміст звіту аудитора, за наявності;

(e) будь-які інші значущі питання, що виникли під час аудиту та за професійним судженням аудитора стосуються нагляду за процесом фінансового звітування.

Аудитор повинен надати тим, кого наділено найвищими повноваженнями, інформацію щодо **форми, часу та очікуваного змісту повідомлення інформації.**

Аудитор повинен **письмово** повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про значущі результати аудиту, якщо, за професійним судженням аудитора, **усного** повідомлення інформації буде недостатньо. Письмові повідомлення інформації не мають містити всі питання, які виникли під час аудиту.

Аудитор повинен **своєчасно повідомляти** інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

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

У випадках, якщо питання, вимагається повідомляти інформацію, повідомляються в усній формі, аудитор повинен включити їх до аудиторської документації, зазначаючи коли й кому про них було повідомлено. Якщо інформація про питання повідомлялася в письмовій формі, аудитор повинен зберігати копію повідомлення як частину аудиторської документації.

Після закінчення аудиторської перевірки аудитор та замовник повинні здійснити наступні дії щодо реалізації матеріалів перевірки:

- скласти проект рішення за результатами аудиту;

- розглянути проект рішення за результатами аудиту на Загальних зборах (акціонерів, учасників);

- скласти довідки, які необхідні для пояснення окремих питань користувачам аудиторського звіту;

- скласти аудиторський звіт аудиторської перевірки і надати його замовнику;

- передати замовнику аудиторський звіт.

**10.3 Відповідальність аудитора.**

Аудитор повинен повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності, включаючи те, що:

(a) аудитор несе відповідальність за формулювання та висловлення думки щодо фінансової звітності, яка була складена управлінським персоналом під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями;

(b) аудит фінансової звітності не звільняє управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, від їх відповідальності (МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу»).

**МСА 720** (**переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»** 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.

**Річний звіт** (annual report)– документ або сукупність документів, який складається, як правило, щороку управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідно до законодавства, нормативного акта чи за звичаєм, призначенням якого є надати власникам (або подібним зацікавленим сторонам) інформацію про діяльність суб’єкта господарювання, його фінансові результати та фінансовий стан, як зазначено у фінансовій звітності. Річний звіт містить фінансову звітність або додається до неї разом із відповідним звітом аудитора та зазвичай містить інформацію про зміни, які відбулися у суб’єкта господарювання, його перспективи на майбутнє, ризики й невизначеності, заяву органу управління суб’єкта господарювання та звіти, які охоплюють питання корпоративного управління.

**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).

**Інша інформація** (other information)– фінансова або нефінансова інформація (крім фінансової звітності та звіту аудитора щодо неї), яка входить до складу річного звіту суб’єкта господарювання.

**Аудитор повинен:**

(a) визначити через обговорення з управлінським персоналом, який документ (документи) становить (становлять) річний звіт та запланований порядок і час оприлюднення такого документа (документів);

(b) у відповідний спосіб узгодити з управлінським персоналом вчасне та до дати звіту аудитора , якщо це можливо, отримання остаточного варіанта документа (документів), що становлять річний звіт;

(c) якщо деякі або всі документи, визначені у пункті (а), будуть надані тільки після дати звіту аудитора , звернутися до управлінського персоналу щодо надання письмового запевнення стосовно того, що остаточний варіант документа (документів) буде наданий аудитору, коли він буде доступний і до його оприлюднення суб’єктом господарювання, для того щоб аудитор міг завершити процедури, передбачені вимогами цього МСА.

**Аудитор повинен знайомитися з іншою інформацією** та при цьому:

(a) розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю. Як основу для цього розгляду аудитор повинен оцінити їх узгодженість, порівняти відібрані суми чи інші позиції в іншій інформації (які, як передбачається, мають бути такими самими, підсумовувати або більш деталізувати суми чи інші позиції фінансової звітності) з такими самими показниками чи іншими положеннями фінансової звітності;

(b) 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.

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:

(a) чи існує суттєве викривлення іншої інформації;

(b) чи існує суттєве викривлення фінансової звітності; або

(c) 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:

(a) погоджується зробити виправлення, аудитор повинен впевнитись, що виправлення зроблено, або

(b) відмовляється зробити виправлення, аудитор повинен повідомити інформацію про це питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та вимагати її виправлення.

Якщо аудитор доходить висновку, що **існує суттєве викривлення** іншої інформації, отриманої **до дати звіту аудитора**, а також що інша інформація не виправлена після повідомлення інформації про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями, аудитор повинен вжити належних заходів, у тому числі:

1. 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; або
2. відмовитися від завдання, якщо відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом.

Якщо аудитор доходить висновку, що **існує суттєве викривлення** іншої інформації, отриманої **після дати звіту** аудитора, аудитор повинен:

(a) якщо інша інформація виправлена, виконати процедури, які вимагаються за конкретних обставин; або;

(b) якщо інша інформація не виправлена після повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, вжити належних заходів, враховуючи свої юридичні права та обов’язки, прагнучи належно довести невиправлене суттєве викривлення до відома користувачів, для яких складається звіт аудитора.

**МСА 240** **«Відповідальність аудитора , що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»** розглядає відповідальність аудитора , що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності.

Викривлення у фінансовій звітності можуть виникнути внаслідок або шахрайства, або помилки. Чинник, який відрізняє шахрайство від помилки, полягає в навмисності або ненавмисності основної дії, яка призводить до викривлення фінансової звітності.

Незважаючи на те, що шахрайство є широким юридичним поняттям, для цілей МСА аудитор розглядає шахрайство, яке спричиняє суттєве викривлення у фінансової звітності. Аудитор має справу з двома типами навмисних викривлень: викривлення, які є наслідком шахрайства під час фінансового звітування, та викривлення, які є наслідком незаконного привласнення активів. Хоча аудитор може підозрювати або, в рідкісних випадках, ідентифікувати можливість шахрайства, він не робить юридичних визначень, чи дійсно відбулося шахрайство.

Основна відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства покладається як на тих, кого наділено найвищими повноваженнями, так і на управлінський персонал суб’єкта господарювання. Важливо, щоб управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, приділяв особливу увагу запобіганню шахрайства, що може зменшити можливості скоєння шахрайства та утримати від вчинення шахрайства, а також переконати працівників не вчиняти шахрайство через високу ймовірність його виявлення і покарання. Це передбачає створення культури чесності та етичної поведінки, яку може укріпити активний нагляд тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Нагляд тих, кого наділено найвищими повноваженнями, охоплює розгляд потенційної можливості уникнути заходів контролю або іншого неналежного впливу на процес фінансового звітування, наприклад, спроби управлінського персоналу управляти доходами для впливу на розуміння аналітиками результатів діяльності та прибутковості суб’єкта господарювання.

Аудитор, який проводить аудит відповідно до МСА, несе відповідальність за отримання достатньої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки. Через властиві обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення фінансової звітності можна не виявити навіть у тому разі, якщо аудит належно спланований і виконується відповідно до МСА.

Як зазначено в МСА 200, потенційний вплив властивих обмежень є особливо значущим у випадку викривлення внаслідок шахрайства. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства вищий, ніж ризик його невиявлення внаслідок помилки. Причина полягає в тому, що шахрайство може бути пов’язаним із складними та ретельно організованими схемами, розробленими для його приховування, такими як підробка, навмисний пропуск запису операцій або навмисне неправильне тлумачення для аудитора . Такі спроби приховування виявити ще важче, якщо вони супроводжуються змовою. Змова може змусити аудитора повірити, що аудиторські докази є переконливими, тоді як насправді вони є хибними. Спроможність аудитора виявити шахрайство залежить від таких чинників, як досвідченість порушника, періодичність та обсяг маніпулювань, ступінь змови, відносний розмір окремих сум, якими маніпулюють, а також від посадового рівня причетних осіб. Незважаючи на те що аудитор може ідентифікувати потенційні можливості для вчинення шахрайства, йому важко визначити, чи спричинені викривлення у предметі судження, наприклад у облікових оцінках, шахрайством або помилкою.

Крім того, ризик невиявлення аудитором суттєвого викривлення внаслідок шахрайства управлінського персоналу вищий, ніж ризик внаслідок шахрайства працівників, оскільки управлінський персонал часто має можливість прямо або опосередковано маніпулювати обліковими записами, подавати неправдиву фінансову інформацію або уникати процедур контролю, розроблених для запобігання подібних випадків шахрайства з боку інших працівників.

Отримуючи обґрунтовану впевненість, аудитор несе відповідальність за збереження професійного скептицизму протягом усього аудиту, розгляд можливості нехтування контролем управлінським персоналом і визнання того факту, що аудиторські процедури, які є ефективними для виявлення помилки, можуть бути неефективними для виявлення шахрайства. Вимоги цього МСА розроблені для допомоги аудитору в ідентифікації та оцінці ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства і розробці процедур для виявлення такого викривлення.

**Цілі аудитора** такі:

(a) ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства;

(b) отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що стосуються оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, через розробку і застосування прийнятних дій у відповідь;

(c) вжити належних заходів у відповідь на шахрайство або підозрюване шахрайство, ідентифіковане під час аудиту.

**Шахрайство** (fraud) – навмисна дія однієї особи або кількох осіб, які належать до управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх сторін із застосуванням омани для отримання неправомірної або незаконної вигоди.

**Чинники ризику шахрайства** (fraud risk factors) – події чи умови, які свідчать про мотив або тиск щодо скоєння шахрайства, або надають можливість скоїти шахрайство.

Згідно з МСА 200 аудитор повинен зберігати **професійний скептицизм** протягом усього аудиту, визнаючи можливість існування суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, незважаючи на минулий досвід аудитора щодо сумлінності та чесності управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

 Аудитор може визнавати облікові записи та документи справжніми, якщо він не має підстави вважати протилежне. Якщо обставини, ідентифіковані під час аудиту, змушують аудитора вважати, що документ може бути несправжнім або що умови в документі були змінені, але інформація про це не повідомлялася аудитору, він повинен продовжити дослідження.

Якщо відповіді на запити управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями, є суперечливими, аудитор повинен дослідити невідповідності.

**МСА 315** (переглянутий) вимагає обговорення членами команди із завдання та визначення партнером із завдання, про які питання слід надавати інформацію тим членам команди із завдання, які не беруть участі в обговоренні. Під час цього **обговорення** особлива увага приділяється тому, за яких обставин та на якому етапі фінансова звітність суб’єкта господарювання може бути вразливою щодо суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, включаючи спосіб вчинення шахрайства. При обговоренні не беруть до уваги думки членів команди із завдання про те, що управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями, чесні та сумлінні.

**Аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу, які стосуються**:

(a) оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою внаслідок шахрайства, включаючи характер, обсяг та періодичність таких оцінок;

(b) процесу управлінського персоналу для ідентифікації та вживання дій у відповідь на ризики шахрайства у суб’єкта господарювання, включаючи будь-які конкретні ризики шахрайства, які ідентифікував управлінський персонал або які привернули його увагу, або класи операцій, залишки на рахунках чи розкриття інформації, щодо яких ймовірно існування ризику шахрайства;

(c) повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, яка стосується процесів ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства у суб’єкта господарювання;

(d) повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, працівникам, яка стосується його поглядів на практики ведення бізнесу та етичну поведінку.

**Шахрайство, у формі шахрайства під час фінансового звітування або незаконного привласнення активів** передбачають мотив або тиск щодо вчинення шахрайства, усвідомлену можливість його скоєння та певне логічне виправдання такої дії. Наприклад:

• мотив або тиск щодо шахрайства під час фінансового звітування може існувати, якщо управлінський персонал перебуває під тиском, джерела якого є поза межами чи в межах суб’єкта господарювання, з метою досягнення очікуваного (і, можливо, нереального) контрольного показника доходів або фінансового результату, зокрема тому, що наслідки для управлінського персоналу в разі неспроможності досягти фінансових цілей можуть бути значними. Так само окремі особи можуть мати мотив для незаконного привласнення активів, наприклад, оскільки такі особи живуть не за своїми коштами;

• усвідомлена можливість вчинити шахрайство може існувати, якщо особа вважає, що можна нехтувати внутрішнім контролем, наприклад, якщо ця особа користується довірою або знає конкретні недоліки внутрішнього контролю;

• особи можуть логічно виправдовувати шахрайську дію. Ставлення, характер або система етичних цінностей деяких осіб дозволяють їм свідомо та навмисно вчиняти нечесну дію. Проте бувають випадки, коли чесні особи можуть вчинити шахрайство в середовищі достатнього тиску на них.

**Шахрайство під час фінансового передбачає навмисне викривлення**, включаючи пропуск сум або розкриття інформації у фінансовій звітності, з метою введення в оману користувачів фінансової звітності. Це може бути пов’язано із спробами управлінського персоналу управляти доходами, щоб ввести користувачів фінансової звітності в оману, впливаючи на їх розуміння результатів діяльності та прибутковості суб’єкта господарювання. Таке управління доходами може починатися з незначних дій або неналежного коригування припущень чи змін у судженнях управлінського персоналу. Тиск і мотиви можуть призвести до того, що ці дії поширюються настільки, що призводять до шахрайства під час фінансового звітування. Така ситуація може виникати, якщо через тиск з метою досягнення очікуваного обсягу збуту або бажання збільшити до максиму компенсацію, яка ґрунтується на результатах діяльності, управлінський персонал навмисно займає такі позиції, які призводять до шахрайства під час фінансового звітування шляхом суттєвого викривлення фінансової звітності. У деяких суб’єктів господарювання управлінський персонал може мати мотиви зменшувати доходи на суттєву суму, щоб мінімізувати податки, або завищувати прибутки, щоб забезпечити банківське фінансування.

**Шахрайство під час фінансового звітування може бути здійснене шляхом**:

• маніпулювання, фальсифікації (включаючи підроблені записи) або змінювання облікових записів чи підтвердної документації, на основі яких складається фінансова звітність;

• перекручення або навмисний пропуск подій, операцій або іншої значущої інформації у фінансовій звітності;

• навмисного неправильного застосування облікових принципів, які стосуються сум, класифікації, способу подання або розкриття інформації.

**Шахрайство під час фінансового звітування часто пов’язане з тим, що управлінський персонал нехтує заходами контролю**, що в інших випадках можуть функціонувати ефективно. Управлінський персонал може вчиняти шахрайство шляхом нехтування заходами контролю із застосуванням таких методів, наприклад, як навмисно:

• записувати фіктивних проводки, особливо наприкінці звітного періоду, щоб маніпулювати результатами операційної діяльності або досягти інших цілей;

• неправильно коригувати припущення та змінювати судження, застосовані для оцінки залишків рахунків;

• пропускати, передчасно або запізно визнавати у фінансовій звітності події або операцій, які відбулися протягом звітного періоду;

• пропускати, незрозуміло викладати або викривлювати розкриття, які вимагаються застосовною концептуальною основою фінансового звітування, або розкриття, необхідні для досягнення неупередженого подання;

• приховувати факти, які можуть впливати на суми, відображені у фінансовій звітності;

• здійснювати складні операції, які структуровані у такий спосіб, щоб перекручувати інформацію про фінансовий стан або фінансові результати діяльності суб’єкта господарювання;

• змінювати записи та умови, пов’язані зі значними або незвичайними операціями.

**Дисциплінарні заходи, що застосовуються до аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності:**

1. Аудитора та суб’єкта аудиторської діяльності може бути притягнуто до професійної відповідальності у порядку дисциплінарного провадження..

2. **Дисциплінарне провадження** – це процедура розгляду письмової скарги, подання або загальнодоступної інформації, що містить відомості про наявність у діях суб’єкта аудиторської діяльності ознак професійного проступку.

3. Дисциплінарне провадження стосовно суб’єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов’язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, здійснюється Радою нагляду.

Дисциплінарне провадження стосовно аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності (крім суб’єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов’язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес) здійснюється Радою Аудиторської палати України.

4. Підставою для притягнення аудитора та суб’єкта аудиторської діяльності до професійної відповідальності є вчинення ними професійного проступку.

5. Професійним проступком аудитора та суб’єкта аудиторської діяльності є:

1) невиконання або неналежне виконання своїх професійних обов’язків;

2) недотримання вимог незалежності суб’єкта аудиторської діяльності;

3) порушення міжнародних стандартів аудиту;

4) ухилення суб’єктів аудиторської діяльності від проведення перевірки з контролю якості та/або невиконання рекомендацій, наданих за результатами проведення перевірок з контролю якості;

5) порушення вимог цього Закону щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей про аудитора та суб’єкта аудиторської діяльності для оприлюднення у Реєстрі;

6) порушення інших обов’язків, визначених цим Законом.

6. За вчинення професійного проступку до аудитора та суб’єкта аудиторської діяльності може застосовуватися одне з таких стягнень:

1) попередження, що вимагає від аудитора та суб’єкта аудиторської діяльності, відповідального за порушення, припинення неприйнятної поведінки або усунення порушення та утримання від будь-яких подібних повторних дій;

2) зупинення права на надання послуг з обов’язкового аудиту фінансової звітності або обов’язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, на строк від одного місяця до трьох років;

3) офіційна заява Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або Аудиторської палати України про невідповідність аудиторського звіту вимогам Закону;

4) накладення штрафу на аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності;

5) виключення аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності з Реєстру.

7. Аудитор або суб’єкт аудиторської діяльності може притягуватися до професійної відповідальності протягом семи років з дня вчинення професійного проступку.

8. На суб’єкта аудиторської діяльності накладається штраф у розмірі:

1) до 30 відсотків суми винагороди за договором про надання аудиторських послуг у разі укладення договору без належного забезпечення виконання вимог та обмежень;

2) до 10 відсотків суми винагороди за договором про надання аудиторських послуг у разі надання послуг з обов’язкового аудиту фінансової звітності без чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності суб’єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, який провадить обов’язковий аудит.

Штрафи сплачуються до Державного бюджету України.

**Відповідальність суб’єктів аудиторської діяльності перед третіми особами:**

1. Відповідальність суб’єкта аудиторської діяльності перед замовником аудиторських послуг та третіми особами обмежується виключно реальними збитками, що виникли внаслідок неправомірної дії або бездіяльності суб’єкта аудиторської діяльності у разі надання послуг з обов’язкового аудиту або огляду фінансової звітності. Упущена, втрачена вигода, додаткові витрати, що можуть бути понесені замовником аудиторських послуг та/або третіми особами, не відшкодовуються.

Відповідальність суб’єкта аудиторської діяльності перед замовником аудиторських послуг, що не є обов’язковим аудитом або оглядом фінансової звітності, встановлюється договором між замовником та суб’єктом аудиторської діяльності.

2. Суб’єкт аудиторської діяльності, який провадить обов’язковий аудит фінансової звітності, зобов’язаний мати чинний договір страхування цивільно-правової відповідальності суб’єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, укладений відповідно до типової форми договору страхування, затвердженої Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Мінімальний розмір страхової суми за договором страхування цивільно-правової відповідальності суб’єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, укладеним суб’єктом аудиторської діяльності, який проводить обов’язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, має становити 10 відсотків суми отриманої винагороди за договорами про надання аудиторських послуг з обов’язкового аудиту суб’єктів суспільного інтересу (без урахування податку на додану вартість) протягом року, що минув, але не менше 10 мільйонів гривень, якщо інше не передбачено законом.

3. Суб’єкту аудиторської діяльності забороняється надавати послуги з обов’язкового аудиту фінансової звітності без чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності перед третіми особами.

4. Контроль за дотриманням суб’єктами аудиторської діяльності, які надають послуги з обов’язкового аудиту фінансової звітності (крім суб’єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов’язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес), вимоги щодо наявності чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності суб’єкта аудиторської діяльності перед третіми особами покладається на Аудиторську палату України.

Контроль за дотриманням суб’єктами аудиторської діяльності, які проводять обов’язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, вимоги щодо наявності чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності суб’єкта аудиторської діяльності перед третіми особами покладається на Інспекцію.

**Порядок дисциплінарного провадження та прийняття рішень:**

1. Право на звернення до Ради нагляду та/або Аудиторської палати України із заявою (скаргою) щодо дій аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності, яка може бути підставою для професійної відповідальності, має кожен, кому відомі факти таких дій.

2. Не допускається зловживання правом на звернення до Ради нагляду та/або Аудиторської палати України, у тому числі ініціювання розгляду питання про професійну відповідальність аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності без достатніх підстав, і використання зазначеного права як засобу тиску на аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності у зв’язку із провадженням ним аудиторської діяльності.

3. Дисциплінарне провадження стосовно аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності не може бути порушено за заявою (скаргою), що не містить відомостей про наявність ознак професійного проступку аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності, а також за анонімною заявою (скаргою).

4. Кожна заява (скарга), крім тих, що не можуть бути підставою для дисциплінарного провадження, підлягає розгляду.

Негайному розгляду підлягають заяви від Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг.

5. За дорученням Ради нагляду Інспекція проводить перевірку відомостей, зазначених у заяві (скарзі).

Перевірка відомостей, зазначених у заявах (скаргах), що надходять до Аудиторської палати України, проводиться Комітетом з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України.

6. Під час проведення перевірки Інспекція та Комітет з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України мають право отримувати за письмовим запитом від органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їхніх посадових та службових осіб, керівників підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та підпорядкування, громадських об’єднань, фізичних осіб необхідну для проведення перевірки інформацію, опитувати осіб, яким відомі обставини вчинення діяння, що має ознаки професійного проступку.

7. Орган державної влади, орган місцевого самоврядування, їхні посадові та службові особи, керівники підприємств, установ, організацій, громадських об’єднань, фізичні особи, яким надіслано запит Інспекції або Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України щодо отримання інформації, необхідної для проведення перевірки заяв (скарг) щодо дій аудиторів або суб’єктів аудиторської діяльності, зобов’язані не пізніше 10 робочих днів з дня отримання запиту надати відповідну інформацію, копії документів.

8. Відмова в наданні інформації на запит Інспекції або Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України, несвоєчасне або неповне надання інформації, надання інформації, що не відповідає дійсності, тягнуть за собою відповідальність, передбачену законом.

9. За результатами перевірки відомостей, зазначених у заяві (скарзі), складається довідка, яка має містити викладення обставин, виявлених під час перевірки, висновки та пропозиції щодо наявності підстав для порушення дисциплінарної справи.

10. Заява (скарга) про професійний проступок аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності, довідка та всі матеріали перевірки, а також подання та матеріали перевірки з контролю якості подаються:

1) Інспекцією – на розгляд Ради нагляду;

2) Комітетом з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України – на розгляд Ради Аудиторської палати України.

11. За результатами розгляду заяви (подання) про професійний проступок аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності, довідки, відповідних матеріалів Рада нагляду більшістю голосів членів Ради нагляду, які беруть участь у її засіданні, вирішує питання про порушення або відмову в порушенні дисциплінарної справи стосовно аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності.

За результатами розгляду заяви (подання) про професійний проступок аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності, довідки, відповідних матеріалів Рада Аудиторської палати України більшістю голосів членів Ради вирішує питання про порушення або відмову в порушенні дисциплінарної справи стосовно аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності.

12. Рішення про порушення дисциплінарної справи з визначенням місця, дня і часу її розгляду чи про відмову в порушенні дисциплінарної справи надсилається або вручається під розпис аудитору або представнику суб’єкта аудиторської діяльності та особі, яка ініціювала питання про професійну відповідальність аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності, протягом трьох робочих днів з дня прийняття такого рішення.

13. Дисциплінарна справа стосовно аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності розглядається Радою нагляду або Радою Аудиторської палати України протягом 60 календарних днів з дня її порушення.

14. Розгляд дисциплінарної справи здійснюється на засадах змагальності. Розгляд справи про професійну відповідальність аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності є відкритим.

Під час розгляду справи Рада нагляду заслуховує повідомлення уповноваженого представника Інспекції, Рада Аудиторської палати України – інспекторів Комітету з контролю якості аудиторських послуг про результати перевірки, пояснення аудитора або представника суб’єкта аудиторської діяльності, стосовно якого порушено дисциплінарну справу, особи, яка ініціювала розгляд питання про професійну відповідальність аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності, та пояснення інших заінтересованих осіб.

15. За зверненням особи, яка ініціювала питання про професійну відповідальність аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності, осіб, які надали інформацію, матеріали та пояснення при розгляді справи, може бути збережена їхня конфіденційність. У такому разі при розгляді дисциплінарної справи заслуховуються відповідні письмові матеріали без зазначення особи, яка їх надала.

Голова та члени Ради нагляду, голова Аудиторської палати України та члени Ради Аудиторської палати України зобов’язані забезпечити конфіденційність вищезазначених осіб. За розголошення конфіденційної інформації голова та члени Ради нагляду, голова Аудиторської палати України та члени Ради Аудиторської палати України несуть відповідальність, передбачену законодавством, та підлягають виключенню зі складу Ради нагляду та Ради Аудиторської палати України.

16. За результатами розгляду дисциплінарної справи Рада нагляду або Рада Аудиторської палати України приймає рішення про притягнення аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності до професійної відповідальності за вчинення професійного проступку і застосування до нього стягнення та/або про подання інформації правоохоронним органам, або про закриття дисциплінарної справи. Рішення Ради нагляду або Ради Аудиторської палати України приймається більшістю голосів її загального складу. Рішення Ради нагляду або Ради Аудиторської палати України щодо виключення аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності з Реєстру приймається двома третинами голосів загального складу. Рішення у дисциплінарній справі має бути вмотивованим.

17. Під час обрання виду стягнення враховуються обставини вчинення порушення та його наслідки, серйозність та тривалість порушення, фінансовий стан, рівень співробітництва відповідальної особи з Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та Аудиторською палатою України, попередні порушення, вчинені аудитором або суб’єктом аудиторської діяльності.

18. Аудитор або суб’єкт аудиторської діяльності чи особа, яка ініціювала питання про професійну відповідальність аудитора або суб’єкта аудиторської діяльності, має право оскаржити рішення у дисциплінарній справі до суду. Рішення Ради Аудиторської палати України у дисциплінарній справі в частині делегованих повноважень може бути оскаржено до Ради нагляду. Оскарження рішення не зупиняє його дії (крім оскарження в частині делегованих повноважень до Ради нагляду).

**10.4 Реалізація матеріалів аудиту за порівнювальною інформацією.**

**МСА 580 «Письмові запевнення»** розглядає відповідальність аудитора за отримання письмових запевнень від управлінського персоналу або, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, під час аудиту фінансової звітності.

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

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

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

Цілями аудитора є:

(a) отримати письмові запевнення від управлінського персоналу і, де це доречно, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в тому, що вони виконали свої обов’язки щодо складання фінансової звітності та повноти інформації, наданої аудитору;

(b) підтвердити інші аудиторські докази, що стосуються фінансової звітності або особливих тверджень у фінансовій звітності, за допомогою письмових запевнень, якщо аудитор визначить, що вони необхідні або якщо їх вимагають інші МСА; та

(c) вжити належних дій у відповідь на письмові запевнення, надані управлінським персоналом, та, де це доречно, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або якщо управлінський персонал чи, де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надають письмові запевнення, щодо яких звертається аудитор.

**Письмові запевнення** (written representation) – письмове декларування управлінського персоналу, надане аудитору для підтвердження певних питань або додаткової підтримки інших аудиторських доказів. У цьому контексті письмові запевнення не включають фінансову звітність, твердження, які вона містить, або облікові регістри та записи, на яких ця фінансова звітність ґрунтується.

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

Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу надати письмове запевнення, що він виконав свої обов’язки щодо складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи, де це доречно, її достовірне подання, як зазначено в умовах завдання з аудиту.

**Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу надати письмове запевнення** стосовно того, що:

(a) він надав аудитору всю доречну інформацію і доступ до неї, як узгоджено в умовах завдання з аудиту; та

(b) усі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності.

Відповідальність управлінського персоналу повинна бути описана в письмових запевненнях, які наведені вище, так само, як ця відповідальність описана в умовах завдання з аудиту.

Дата письмових запевнень має бути якомога ближчою до дати звіту аудитора щодо фінансової звітності, а не після неї. Письмові запевнення повинні поширюватися на всю фінансову звітність та на період (періоди), зазначені в звіті аудитора .

Письмові запевнення повинні бути у формі листа-запевнення, адресованого аудитору.

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

(a) обговорити це питання з управлінським персоналом;

(b) повторно оцінити чесність управлінського персоналу та оцінити, який вплив це може мати на надійність запевнень (усних чи письмових) і аудиторських доказів у цілому; та

(c) вжити відповідних заходів, включаючи визначення можливого впливу на думку у звіті аудитора відповідно до МСА 705.

МСА **315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища»** розглядає відповідальність аудитора за ідентифікацію й оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності шляхом розуміння суб’єкта господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль.

**Ціллю аудитора** є ідентифікація й оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки на рівні фінансового звіту та тверджень через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль, забезпечивши у такий спосіб основу для розробки і впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення.

**Твердження** (assertions) – надані управлінським персоналом явні або неявні представлення, що містяться у фінансовій звітності, які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різних типів, які можуть мати місце.

**Бізнес-ризик** (business risk) – ризик, що є наслідком значущих умов, подій, обставин, діяльності або бездіяльності, які можуть негативно впливати на здатність суб’єкта господарювання досягти своїх цілей та реалізувати стратегії, або від встановлення невідповідних цілей і стратегій.

**Внутрішній контроль** (internal control) – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб’єкта господарювання стосовно достовірності фінансового звітування, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів. Термін «заходи контролю» стосується кожного окремого аспекту одного чи кількох компонентів системи внутрішнього контролю.

**Процедури оцінки ризиків** (risk assessment procedures) – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб’єкта господарювання та його середовища, в тому числі системи внутрішнього контролю суб’єкта господарювання, ідентифікації й визначення ризиків суттєвого викривлення внаслідок або шахрайства, або помилки на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень.

**Значний ризик (**significant risk) – ідентифікований та визначений ризик суттєвого викривлення, що, за судженням аудитора , потребує спеціального розгляду під час аудиту.

**МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники i порівняльна фінансова звітність»** розглядає відповідальність аудитора, пов’язану з порівняльною інформацією під час аудиту фінансової звітності. У разі, якщо аудит фінансової звітності за попередній період проводився попереднім аудитором або аудит фінансової звітності не проводився, застосовуються також вимоги та керівництво МСА 510 щодо залишків на початок періоду.

**Характер порівняльної інформації**, поданої у фінансовій звітності суб’єкта господарювання, 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 та порівняльна фінансова звітність. Підхід, що обирається, часто визначається законодавством або нормативним актом, але може також визначатися умовами виконання завдання.

**Основні відмінності у звітуванні аудитора за цими двома підходами** полягають у тому, що:

(a) за відповідними показниками думка аудитора щодо фінансової звітності стосується лише поточного періоду, тоді як

(b) за порівняльною фінансовою звітністю думка аудитора стосується кожного періоду, за який подана фінансова звітність.

**Цілі аудитора такі:**

(a) 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

(b) звітувати відповідно до вимог що стосуються відповідальності аудитора щодо звітування.

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

**Відповідні показники** (сorresponding figures) – 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 розкриттях, обумовлюється в основному її доречністю для даних поточного періоду.

**Порівняльна фінансова звітність** (сomparative 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.

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:

(a) узгоджується порівняльна інформація із сумами та іншим розкриттям інформації, поданими у попередньому періоді, або, де це доречно, чи були вони відкориговані; та

(b) 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 аудитору стає відомо про можливе суттєве викривлення у порівняльній інформації під час проведення аудиту фінансової звітності за поточний період, він повинен виконати такі додаткові аудиторські процедури, які потрібні за цих обставин, щоб отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для визначення факту існування суттєвого викривлення. Якщо аудитор проводив аудит фінансової звітності за попередній період, він також повинен дотримуватися відповідних вимог МСА 560.

У разі внесення коригувань до фінансової звітності за попередній період аудитор повинен встановити, чи узгоджується порівняльна інформація зі зміненою фінансовою звітністю.

Згідно з вимогами МСА 580 аудитор повинен зробити запит на письмові запевнення за всі періоди, на які є посилання в думці аудитора . Аудитор також повинен отримати особливе письмове запевнення стосовно будь-якого коригування, здійсненого для виправлення суттєвого викривлення у фінансовій звітності за попередній період, яке впливає на порівняльну інформацію

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:

(a) зробити посилання 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

(b) в інших випадках надати пояснення, що аудиторська думка була модифікована у зв’язку із впливом або можливим впливом невирішеного питання на порівнянність показників поточного періоду та відповідних показників.

У разі, якщо аудитор отримує аудиторські докази, що свідчать про те, що існує суттєве викривлення у фінансовій звітності попереднього періоду, щодо якої раніше була висловлена немодифікована думка, та відповідні показники не були у належний спосіб виправлені або відповідне розкриття інформації не було зроблене, аудитор повинен висловити думку із застереженням або негативну думку в звіті аудитора щодо фінансової звітності за поточний період, модифіковану щодо відповідних показників, які входять до неї.

У разі, якщо фінансова звітність за попередній період підлягала аудиту попереднім аудитором, і законодавством або нормативним актом аудитору не забороняється робити посилання на звіт попереднього аудитора щодо відповідних показників, і аудитор вирішує зробити таке посилання, він повинен зазначити у параграфі «Інші питання» звіту аудитора:

(a) що аудит фінансової звітності за попередній період був проведений попереднім аудитором; тип думки, висловленої попереднім аудитором, та, якщо

(b) думка була модифікована, причини цього, і

(c) дату звіту попереднього аудитора.

У разі, якщо фінансова звітність за попередній період 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, що 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.

У разі, якщо **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»:

(a) що фінансова звітність за попередній період підлягала аудиту попереднім аудитором;

(b) тип думки, висловленої попереднім аудитором, та, якщо думка була модифікована, причини цього, і

(c) дату звіту попереднього аудитора, за винятком випадків, коли звіт попереднього аудитора щодо фінансової звітності за попередній період оприлюднюється повторно разом із фінансовою звітністю.

У разі, якщо **аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення, яке впливає на фінансову звітність за попередній період**, щодо якої попередній аудитор раніше надав звіт, що не містив модифікацій, аудитор повинен повідомити про викривлення управлінському персоналу відповідного рівня та за винятком випадків, коли всі, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб’єктом господарювання, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, і вимагати, щоб попередній аудитор був про це проінформований. Якщо у фінансову звітність за попередній період вносяться виправлення та попередній аудитор погоджується випустити новий звіт аудитора щодо виправленої фінансової звітності за попередній період, аудитор повинен надати звіт тільки щодо поточного періоду.

У разі, якщо **фінансова звітність за попередній період не підлягала аудиту**, аудитор повинен зазначити у параграфі «Інші питання», що порівняльна фінансова звітність не підлягала аудиту. Проте 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.