

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІЧНИЙ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ

НАВЧАЛЬНОЇ ПОСІБНИК

підготовки бакалаврів

очної (денної) та заочної (дистанційної) форм здобуття освіти

спеціальності 071 Облік і оподаткування

освітньо-професійна програма «Облік і аудит»

Укладач:

доктор економічних наук, професор Проскуріна Неля Миколаївна

2023 р.

ЗМІСТ

1.1.	<i>Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг</i>	8
1.1.1.	Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) – повноваження, цілі та методи роботи. Структура стандартів, виданих РМСАНВ. Статус Міжнародних стандартів, виданих РМСАНВ. Статус Нотатків з практики та інших документів, виданих РМСАНВ. Застосування Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг в Україні. Глосарій термінів.	8
1.1.2.	Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості. Визначення та мета завдання з надання впевненості. Рівні впевненості. Види завдань, що виконують аудитори. Прийняття завдання. Елементи завдання з надання впевненості: тристоронні відносини, предмет, критерії, докази, висновок з надання впевненості.	12
1.1.3.	Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги (МСКЯ 1).	17
1.2.	<i>Основи професійної етики аудиторів</i>	20
1.2.1.	Кодекс етики професійних бухгалтерів як основа етичних вимог до професійних бухгалтерів (аудиторів): цілі професії, громадські інтереси. Фундаментальні принципи професійної етики аудиторів. Запровадження етичних вимог та застереження щодо їх дотримання.	20
1.2.2.	Етичні вимоги щодо діяльності професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів). Загрози та застережні заходи. Розв'язання етичних конфліктів. Приклади обставин, що створюють загрозу дотримання фундаментальних принципів та застережні заходи.	22
1.2.3.	Незалежність аудиторів при виконанні завдання з надання впевненості. Концептуальний підхід до незалежності. Застосування вимог незалежності до різних видів завдань. Застосування вимог незалежності до конкретних ситуацій.	27
1.3.	<i>Загальні принципи та відповідальність аудиторів під час аудиту історичної фінансової інформації</i>	32
1.3.1.	Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА 200). Застосовна концептуальна основа фінансового звітування. Професійне судження. Професійний скептицизм. Дотримання МСА, доречних для аудиту.	32
1.3.2.	Узгодження умов виконання завдань з аудиту (МСА 210). Передумови для проведення аудиту. Згода на умови завдання з аудиту. Прийняття змін в умови завдання з аудиту. Додаткові міркування під час прийняття завдання.	41
1.3.3.	Аудиторська документація (МСА 230). Характер і цілі аудиторської документації. Своєчасне складання аудиторської документації. Форма, зміст і обсяг аудиторської документації. Формування остаточного аудиторського файлу.	47
1.3.4.	Аудиторські докази (МСА 500). Оцінка прийнятності та достатності аудиторських доказів (МСА 200, 500). Інформація, яка може використовуватися як аудиторські докази.	52

1.3.5.	Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності (МСА 240). Характеристики шахрайства та відповідальність за виявлення шахрайства. Професійний скептицизм. Оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики. Оцінка аудиторських доказів. Неспроможність аудитора продовжувати виконання завдання. Письмові запевнення та вимоги щодо повідомлення інформації. Приклади чинників ризику шахрайства та обставин, які свідчать про можливість шахрайства.	53
1.3.6.	Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності (МСА 250). Вплив законодавчих та нормативних актів. Відповідальність за дотримання законодавчих і нормативних актів. Розгляд аудитором дотримання вимог. Аудиторські процедури, якщо виявлено недотримання вимог. Повідомлення про підозрюване недотримання вимог.	60
1.3.7.	Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, в т.ч. про недоліки внутрішнього контролю (МСА 260 (переглянутий), МСА 265)	64
1.3.8.	Контроль якості аудиту фінансової звітності (МСА 220). Відповідальність керівництва аудиторської фірми за якість аудитів. Система контролю якості та її елементи.	67
1.4.	<i>Планування аудиту, оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики</i>	69
1.4.1.	Планування аудиту фінансової звітності (МСА 300). Загальні вимоги до планування. Діяльність, що передуює завданню. Стратегія та план аудиту. Приклади питань, які розглядає аудитор під час вибору стратегії аудиту. Особливості планування перших завдань з аудиту.	69
1.4.2.	Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища (МСА 315 (переглянутий)). Отримання розуміння суб'єкта господарювання, його середовища та внутрішнього контролю. Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення. Компоненти внутрішнього контролю. Аудиторський ризик та його компоненти (МСА 200).	74
1.4.3.	Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту (МСА 320). Концепція суттєвості. Визначення суттєвості та суттєвості виконання при плануванні та проведенні аудиту.	84
1.4.4.	Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики (МСА 330). Визначення аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. Достатність подання та розкриття інформації. Оцінка достатності та прийнятності аудиторських доказів.	87
1.5.	<i>Отримання аудиторських доказів в процесі аудиту</i>	89
1.5.1.	Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду (МСА 510). Аудиторські процедури. Аудиторські висновки та звітування.	89
1.5.2.	Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів (МСА 501). Присутність аудитора при інвентаризації запасів та додаткові міркування щодо окремих статей. Судові справи та претензії.	91
1.5.3.	Зовнішні підтвердження (МСА 505). Процедури зовнішнього підтвердження. Результати процедур зовнішнього підтвердження та оцінка отриманих доказів. Негативні підтвердження.	94
1.5.4.	Аналітичні процедури (МСА 520). Аналітичні процедури по суті. Аналітичні процедури, які допомагають при формулюванні загального висновку. Розгляд результатів аналітичних процедур.	99

1.5.5.	Аудиторська вибірка (МСА 530). Організація вибірки, обсяг і відбір статей вибірки. Виконання аудиторських процедур. Прогнозна оцінка викривлень. Оцінка результатів аудиторської вибірки.	102
1.5.6.	Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації (МСА 540). Характер облікових оцінок. Процедури оцінки ризиків і відповідні дії. Подальші процедури по суті. Оцінка обґрунтованості облікових оцінок і визначення викривлень. Розкриття інформації, пов'язаної з обліковими оцінками. Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації про них.	105
1.5.7.	Пов'язані сторони (МСА 550). Характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами. Ідентифікація та оцінка ризиків. Дії у відповідь на оцінені ризики. Розкриття операцій з пов'язаними сторонами. Письмові запевнення. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.	110
1.6.	<i>Дії аудитора при завершенні аудиту</i>	117
1.6.1.	Аналітичні процедури наприкінці аудиту (МСА 520). Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту (МСА 450). Накопичення виявлених викривлень. Інформування про викривлення та їх виправлення. Оцінка впливу невикорисаних викривлень.	117
1.6.2.	Подальші події (МСА 560). Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора. Факти, виявлені після дати аудиторського звіту, але до опублікування фінансових звітів. Факти, виявлені після оприлюднення фінансових звітів.	119
1.6.3.	Безперервність діяльності суб'єкта господарювання (МСА 570 (переглянутий)) Припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку. Відповідальність за оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Оцінювання оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Додаткові аудиторські процедури, якщо виявлено події або умови. Висновки аудитора. Вплив на звіт аудитора. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.	122
1.6.4.	Письмові запевнення управлінського персоналу (МСА 580). Письмові запевнення як аудиторські докази. Управлінський персонал, до якого звертаються щодо надання письмових запевнень. Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу. Форма та дата письмових запевнень. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Сумніви щодо надійності письмових запевнень.	127
1.7.	<i>Особливі положення, пов'язані з аудитом фінансової звітності</i>	131
1.7.1.	Положення щодо аудиту суб'єкту господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги (МСА 402). Отримання розуміння послуг, які надаються організацією. Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. Звітність аудитора користувача.	131
1.7.2.	Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів) (МСА 600). Прийняття та продовження завдання. Розуміння групи, її компонентів та їх середовища. Суттєвість. Дії у відповідь на оцінені ризики. Процес консолідації. Повідомлення інформації аудитору компонента.	135

1.7.3.	Використання роботи внутрішніх аудиторів (МСА 610 (переглянутий в 2013 р.)). Визначення діяльності внутрішніх аудиторів. Визначення доцільності та обсягу використання роботи внутрішніх аудиторів. Використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги.	141
1.7.4.	Використання роботи експерта аудитора (МСА 620). Визначення необхідності використання роботи експерта аудитора. Характер, час та обсяг аудиторських процедур. Угода з експертом аудитора. Оцінка достатності роботи експерта аудитора. Посилання на експерта аудитора в аудиторському звіті.	147
1.8.	<i>Аудиторські висновки та звітність</i>	154
1.8.1.	Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності (МСА 700 (переглянутий)). Якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання. Облікові політики, що у прийнятний спосіб розкриті у фінансовій звітності. Опис застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Формування думки щодо фінансової звітності. Форма думки аудитора. Звіт аудитора. Додаткова інформація, що наведена разом із фінансовою звітністю.	154
1.8.2.	Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора (МСА 701). Визначення ключових питань аудиту. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.	159
1.8.3.	Модифікації думки у звіті незалежного аудитора (МСА 705 (переглянутий)). Обставини, за яких вимагається модифікація аудиторської думки. Визначення типу модифікації аудиторської думки. Форма та зміст звіту аудитор при висловленні модифікованої думки.	162
1.8.4.	Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора (МСА 706 (переглянутий)). Зв'язок між пояснювальними параграфами та ключовими питаннями аудиту в звіті аудитора. Обставини, за яких пояснювальний параграф може виявитись необхідним. Розміщення пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань у звіті аудитора.	166
1.8.5.	Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність (МСА 710). Характер порівняльної інформації. Аудиторські процедури. Звітування аудитора.	168
1.8.6.	Відповідальність аудитора щодо іншої інформації (МСА 720 (переглянутий)). Ознайомлення та розгляд іншої інформації. Відповідні дії, якщо може існувати суттєва невідповідність або якщо інша інформація може містити суттєве викривлення. Звітування аудитора.	170
1.8.7.	Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення (МСА 800). Визначення концептуальної основи спеціального призначення. Особливості прийняття завдання, планування та проведення аудиту. Формування думки та звіту.	173
1.8.8.	Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту (МСА 805). Сфера застосування. Формування думки та звіту.	175
1.8.9.	Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності (МСА 810). Прийняття завдання. Характер процедур. Форма висловлення думки.	177

1.9.	<i>Завдання з огляду фінансових звітів</i>	180
1.9.1.	Завдання з огляду фінансових звітів (МСЗО 2400 (переглянутий)). Виконання завдання з огляду відповідно до МСЗО. Етичні вимоги. Контроль якості на рівні завдання. Прийняття та продовження відносин з клієнтом і завдання з огляду. Виконання завдання. Оцінювання доказів, отриманих під час виконання процедур. Формування практикуючим фахівцем висновку щодо фінансової звітності. Звіт практикуючого фахівця.	180
1.9.2.	Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання (МСЗО 2410). Мета та загальні принципи огляду проміжної фінансової інформації. Рівень упевненості. Узгодження умов завдання. Процедури огляду проміжної фінансової інформації. Оцінювання викривлень. Запевнення управлінського персоналу. Повідомлення інформації. Звіти щодо характеру, обсягу та результатів огляду проміжної фінансової інформації.	191
1.10.	<i>Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації</i>	198
1.10.1.	Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації (МСЗНВ 3000 (переглянутий)). Вимоги етики та контроль якості. Прийняття завдання та узгодження умов завдання. Планування та отримання доказів. Опис застосовних критеріїв. Формування висновку з надання впевненості. Підготовка звіту з надання впевненості. Немодифіковані та модифіковані висновки.	198
1.10.2.	Перевірка прогнозованої фінансової інформації (МСЗНВ 3400). Упевненість аудитора стосовно прогнозованої фінансової інформації. Прийняття завдання та знання бізнесу. Період, охоплений прогнозованою фінансовою інформацією. Процедури перевірки. Подання та розкриття інформації. Звіт щодо перевірки прогнозованої фінансової інформації.	206
1.10.3.	Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги (МСЗНВ 3402). Прийняття завдання. Оцінювання належності критеріїв. Отримання доказів, які стосуються оцінки заходів контролю. Складання звіту з надання впевненості.	211
1.10.4.	Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів (МСЗНВ 3410). Прийняття та планування завдання. Суттєвість при плануванні та виконанні завдання. Розуміння суб'єкта господарювання. Загальні дії у відповідь на оцінені ризики. Формування висновку із завдання.	216
1.10.5.	Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії (МСЗНВ 3420). Прийняття завдання. Планування та виконання завдання. Письмові запевнення. Формування думки та форма думки. Підготовка звіту із завдання.	221
1.11.	<i>Супутні послуги</i>	227
1.11.1.	Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації (МССП 4400). Мета та загальні принципи завдання з погоджених процедур. Визначення умов завдання. Планування, документування, процедури та докази. Складання звітності.	227
1.11.2.	Завдання з компіляції інформації (МССП 4410 (переглянутий)). Виконання завдання з компіляції інформації відповідно до МССП. Етичні вимоги. Професійне судження. Контроль якості на рівні завдання. Прийняття і продовження завдання. Виконання завдання. Звіт практикуючого фахівця.	229

Додаток 1. Перелік процедур аудиту	235
Додаток 2. Перелік питань, інформацію про які слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями	237
Додаток 3. Аудит необоротних активів	241
Додаток 4. Зміст тверджень управлінського персоналу суб'єкта господарювання щодо фінансової звітності	245
Додаток 5. Аналітичні процедури, які використовує аудитор при оцінці фінансового стану підприємства	246
Додаток 6. Аудит розрахунків з постачальниками та покупцями	248
ПРАКТИЧНА ЧАСТИНА	261
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	319

ТЕМА 1.1. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ, ІНШОГО НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА СУПУТНІХ ПОСЛУГ

План

- 1.1.1. Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) – повноваження, цілі та методи роботи. Структура стандартів, виданих РМСАНВ. Статус Міжнародних стандартів, виданих РМСАНВ. Статус Нотатків з практики та інших документів, виданих РМСАНВ. Застосування Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг в Україні. Глосарій термінів.
- 1.1.2. Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості. Визначення та мета завдання з надання впевненості. Рівні впевненості. Види завдань, що виконують аудитори. Прийняття завдання. Елементи завдання з надання впевненості: тристоронні відносини, предмет, критерії, докази, висновок з надання впевненості.
- 1.1.3. Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги (МСКЯ 1).

1.1.1 Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) – повноваження, цілі та методи роботи. Структура стандартів, виданих РМСАНВ. Статус Міжнародних стандартів, виданих РМСАНВ. Статус Нотатків з практики та інших документів, виданих РМСАНВ. Застосування Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг в Україні. Глосарій термінів

Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) розробляє МСА та Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), що стосуються аудиторської перевірки та огляду історичних фінансових звітів, та Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ), які стосуються завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. РМСАНВ також розробляє відповідні положення щодо практики. Ці стандарти та положення є орієнтиром для створення високоякісних стандартів аудиту та надання впевненості в усіх країнах світу. Вона встановлює принципи та надає рекомендації для аудиторів та інших професійних бухгалтерів, надаючи їм інструментарій, що відповідає постійно зростаючим вимогам, що змінюються, до звітності з фінансової інформації, а також надають рекомендації зі спеціалізованих питань.

До того ж РМСАНВ розробляє стандарти контролю якості для фірм та груп із завдань, які стосуються практичних питань аудиту, надання впевненості та супутніх послуг.

Мета РМСАНВ – розробка міжнародних стандартів та інших офіційних документів, які були б визнані в усьому світі. члени РМСАНВ діють в інтересах громадськості в цілому та бухгалтерської професії в усьому світі. Саме тому в своїй діяльності вони можуть зайняти позицію, яка може відрізнятись від існуючої практики в своїй країні чи своїй фірмі, або не відповідати позиції тих осіб чи організацій, які запропонували їх до членства в РМСАНВ

Основними завданнями РМСАНВ є розробка і випуск: МСА, МС завдань з надання впевненості, МС супутніх послуг.

Структура стандартів, виданих РМСАНВ

Стандарти РМСАНВ регулюють виконання завдань з аудиту, надання впевненості та супутніх послуг, які здійснюються у відповідності до Міжнародних стандартів. Вони не мають переважної сили над національними нормативними документами, які регулюють

аудит історичної фінансової звітності або завдання з надання впевненості в іншій інформації, які необхідно здійснювати згідно з національними стандартами. Якщо національні нормативні документи відрізняються або суперечать Стандартам РМСАНВ в певному питанні, завдання, яке здійснюється у відповідності до національних нормативних документів, буде автоматично вважатися таким, що не відповідає Стандартам РМСАНВ. Професійний бухгалтер не повинен демонструвати, що його робота відповідає Стандартам РМСАНВ з завдань, якщо він не повністю виконав вимоги всіх тих стандартів, що мають відношення до конкретного завдання.

Стандарти РМСАНВ містять основні принципи і процедури, а також відповідні рекомендації, подані у вигляді пояснювального та іншого матеріалу, а також додатків.

Природа Стандартів РМСАНВ потребує від професійних бухгалтерів застосування професійного судження. За виняткових обставин професійний бухгалтер може, якщо це необхідно, відступити від основних принципів і процедур Стандартів завдань для ефективнішого досягнення мети завдання. У випадку виникнення такої ситуації професійний бухгалтер має бути готовим обґрунтувати зроблений відступ.

Крім цього РМСАНВ розробляє і видає Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) з метою надання рекомендацій та практичної допомоги професійним бухгалтерам ці впровадженні МСА та сприяння належній практиці. В перспективі РМСАНА передбачено розробку та видачу Положень з Міжнародної практики завдань з огляду (ПМПЗО), Положень з міжнародної практики завдань з надання впевненості (ПМПЗНВ), Положень з міжнародної практики супутніх послуг (ПМПСП) з метою надання рекомендацій та практичної допомоги професійним бухгалтерам при впровадженні МСЗО, МСЗНВ та МССП (рис. 1.1).



Рис. 1.1 Структура стандартів, виданих РМСАНВ

Статус міжнародних стандартів, виданих РМСАНВ

Стандарти РМСАНВ регулюють виконання завдань з аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, які здійснюються відповідно до Міжнародних стандартів. Вони не мають переважної сили над національними законодавчими чи нормативними документами, які регулюють аудит історичних фінансових звітів або завдань з надання впевненості щодо іншої інформації у конкретній країні та яких необхідно дотримуватися відповідно до національних стандартів цієї країни. Якщо національні законодавчі чи нормативні документи відрізняються від стандартів РМСАНВ або суперечать ним у певному питанні, завдання, яке виконується відповідно до національних вимог, буде автоматично вважатись таким, що не відповідає стандартам РМСАНВ. Професійний бухгалтер не повинен заявляти, що його робота відповідає стандартам РМСАНВ, якщо він не повністю виконав вимоги всіх тих стандартів, що стосуються конкретного завдання.

Офіційними стандартами РМСАНВ, обов'язковими до застосування, є Міжнародні стандарти, видані РМСАНВ відповідно до встановленого порядку.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) слід застосовувати під час аудиту історичної фінансової інформації.

Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО) треба застосовувати під час огляду історичної фінансової інформації.

Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ) треба застосовувати під час завдань з надання впевненості, що не є аудитами або оглядами історичної фінансової інформації.

Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП) треба застосовувати під час виконання завдань з підготовки фінансової інформації, завдань з виконання узгоджених процедур та інших супутніх послуг, як зазначено РМСАНВ.

МСА, МСЗО, МСЗНВ та МССП разом іменуються Стандартами завдань РМСАНВ.

Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ) слід застосовувати при наданні всіх послуг, на які поширюється дія Стандартів завдань РМСАНВ.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) викладені в контексті аудиту фінансової звітності незалежним аудитором. їх потрібно адаптувати при застосуванні залежно від обставин при застосуванні під час аудиту іншої фінансової інформації.

МСКЯ слід застосовувати всім фірмам при наданні ними всіх видів послуг, на які поширюється дія Стандартів завдань РМСАНВ. Статус МСКЯ зазначається у вступі до МСКЯ.

Деякі з міжнародних стандартів містять цілі, вимоги, матеріали до застосування та інші пояснювальні матеріали, вступний матеріал і визначення. їх слід розуміти та застосовувати аналогічно тому, як їх пояснено в контексті МСА і завдань з аудиту фінансових звітів.

Інші міжнародні стандарти містять основні принципи та важливі процедури, а також відповідні рекомендації у вигляді пояснювальних та інших матеріалів включно з Додатками. Основні принципи та важливі процедури треба розуміти та застосовувати в контексті пояснювальних та інших матеріалів, які містять поради щодо їх застосування.

Основні принципи та важливі процедури стандарту мають застосовуватись у всіх випадках, якщо вони відповідають обставинам завдання. За виняткових обставин професійний бухгалтер може вважати потрібним відхилитися від відповідної важливої процедури для досягнення мети такої процедури. При виникненні такої ситуації від професійного бухгалтера вимагається документування того, як виконані альтернативні процедури досягли мети відповідної важливої процедури, та в разі, якщо це не є очевидним, причини наведеного вище відхилення. Потреба професійного бухгалтера у відхиленні від відповідної важливої процедури очікується лише в тому разі, якщо в конкретних умовах завдання така процедура не буде ефективною.

Додатки, які є частиною матеріалу до застосування стандарту, є його невід'ємною

частиною. Ціль і застосування додатка за призначенням пояснюються в основному тексті відповідного стандарту або в назві та вступі до самого додатка.

Характер міжнародних стандартів вимагає від професійного бухгалтера використання професійного судження під час їх застосування.

Єдиним офіційним текстом Міжнародних стандартів РМСАНВ, Нотаток; і практики, проекту для обговорення або інших публікацій є текст, опублікований РМСАНВ англійською мовою.

Статус нотатків з практики та інших документів, виданих РМСАНВ

Нотатки з міжнародної практики аудиту (НМПА) не висувають додаткових вимог до аудиторів на додаток до вимог, викладених у МСА; вони також не відмінюють відповідальність аудитора за дотримання вимог усіх МСА, застосованих до аудиту. Вони призначені для поширення тими, хто відповідає за національні стандарти, або використання при розробці відповідних національних матеріалів. Вони також містять матеріали, які фірми можуть використовувати під час розробки програм внутрішнього навчання та внутрішніх стандартів.

Залежно від характеру питань, які в них розглядаються, НМПА можуть допомогти аудитору в:

- отриманні розуміння обставин суб'єкта господарювання під час судження щодо ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення;
- судженні щодо дій у відповідь на оцінені ризики, включаючи судження, які процедури можуть виявитися прийнятними за обставин завдання;
- розгляді питань підготовки звіту, включаючи формування думки щодо фінансових звітів та надання інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

РМСАНВ може також публікувати Нотатки з міжнародної практики огляду (НМПО), Нотатки з міжнародної практики завдань з надання впевненості (НМПЗНВ) та Нотатки з міжнародної практики супутніх послуг (НМПСП) для таких самих цілей, як НМПА для МСА, відповідно для МСЗО, МСЗНВ і МССП.

Публікації, підготовлені персоналом РМСАНВ, використовуються для ознайомлення фахівців-практиків з важливими новими питаннями або питаннями у стадії формування через посилання на існуючі вимоги та матеріали до застосування, або привернути їх увагу до відповідних положень стандартів РМСАНВ.

Матеріали, не обов'язкові для застосування, включають Зауваження з практики, видані РМСАНВ, та публікації, підготовлені персоналом РМСАНВ. Матеріали, не обов'язкові для застосування, не являють собою частину Міжнародних стандартів РМСАНВ.

Застосування стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг в Україні.

Рішенням «Про можливість застосування Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2015 року до дати офіційного затвердження українського перекладу цього видання Аудиторською палатою України» від 26.01.2017 № 338/8 м. Київ АПУ дозволила аудиторським фірмам та аудиторам, за наявності ініціативи та/чи згоди замовників аудиту, добровільне застосування Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2015 року, яке оприлюднено на веб-сайті Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, раніше, а саме: до дати офіційного затвердження Аудиторською палатою України українського перекладу вказаного видання стандартів.

Обсяг, дата набрання чинності та конкретні обмеження у застосуванні конкретного міжнародного стандарту чітко вказуються в самому стандарті. Якщо у міжнародному стандарті не зазначено інше, професійному бухгалтеру дозволяється застосовувати

міжнародний стандарт ще до набрання ним чинності до зазначеної в ньому дати.

Міжнародні стандарти стосуються також завдань у державному секторі. Якщо це необхідно, додаткові рекомендації для суб'єктів господарювання державного сектору включаються:

- безпосередньо в текст міжнародного стандарту в разі використання МСА та МСКЯ;
- у розділ «Особливості застосування в державному секторі», розміщеному в кінці інших міжнародних стандартів.

1.1.2 Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості. Визначення та мета завдання з надання впевненості. Рівні впевненості. Види завдань, що виконують аудитори. Прийняття завдання. Елементи завдання з надання впевненості: тристоронні відносини, предмет, критерії, докази, висновок з надання впевненості

Концептуальну основу видано виключно для полегшення розуміння елементів та цілей завдання з надання впевненості, а також завдань, яких стосуються Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО) та Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ) (які іменуються нижче Стандартами з надання впевненості).

Концептуальна основа не є стандартом та відповідно не встановлює жодних вимог (або основних принципів чи важливих процедур) до виконання завдань з аудиту, огляду або інших завдань з надання впевненості. Внаслідок цього в звіті з надання впевненості не допускається твердження, що завдання виконувалось відповідно до цієї Концептуальної основи, оскільки в ньому слід посилатись на доречні стандарти з надання впевненості. Стандарти з надання впевненості містять цілі, вимоги, матеріали до застосування та інші пояснювальні матеріали, вступні матеріали й визначення, які узгоджуються з цією Концептуальною основою, та повинні застосовуватись у завданнях з аудиту, огляду та інших завданнях з надання впевненості. В Додатку 1 наведено сфери застосування стандартів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), їх взаємозв'язок та зв'язок з Кодексом етики професійних бухгалтерів, виданим Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ).

Стислий огляд Концептуальної основи

Вступ: Ця Концептуальна основа стосується завдань з надання впевненості, які виконуються практикуючими фахівцями.

Опис завдань з надання впевненості: В цьому розділі описуються завдання з надання впевненості та вказується відмінність між прямими завданнями і завданнями з підтвердження, а також між завданнями з надання обґрунтованої впевненості та завданнями з надання обмеженої впевненості.

Обсяг Концептуальної основи: В цьому розділі встановлюються відмінності між завданнями з надання впевненості та іншими завданнями, наприклад завданнями з консультування.

Передумови для завдань з надання впевненості: В цьому розділі встановлюються передумови для прийняття практикуючим фахівцем завдання з надання впевненості.

Елементи завдання з надання впевненості: В цьому розділі ідентифіковано та розглянуто п'ять елементів, які характеризують завдання з надання впевненості: тристоронні відносини; предмет завдання; критерії; докази; та звіт з надання впевненості. Крім того, тут пояснюється важлива відмінність між завданнями з надання обґрунтованої впевненості та завданнями з надання обмеженої впевненості. В цьому розділі також розглядаються, наприклад, важливі відмінності в предметах завдань з надання впевненості, необхідні

характеристики прийнятних критеріїв, ролі ризику та суттєвості в завданнях з надання впевненості, а також розглядається, як висловлюються висновки в завданнях з надання обґрунтованої впевненості та завданнях з надання обмеженої впевненості.

Інші питання: В цьому розділі розглянуто відповідальність практикуючого фахівця за надання іншої інформації на додаток до свого звіту із завдання, документацію та значення асоціювання практикуючого фахівця з предметом завдання або інформацією з предмета завдання.

Визначення та мета завдання з надання впевненості

Завданням з надання впевненості є завдання, в якому практикуючий фахівець ставить собі за мету отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі для висловлення висновку, розрахованого на підвищення ступеня довіри визначених користувачів, які не є відповідальною стороною, про результати вимірювання чи оцінювання предмета завдання відносно критеріїв.

Результатом вимірювання чи оцінювання предмета завдання є інформація, отримана в результаті застосування критеріїв відносно предмета завдання.

Наприклад:

Фінансова звітність (результат) є наслідком вимірювання фінансового стану суб'єкта господарювання, його фінансових показників та грошових потоків (предмет завдання) шляхом застосування концептуальної основи фінансового звітування (критерії).

Звіт щодо ефективності внутрішнього контролю (результат) є наслідком оцінювання процесу внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (предмет завдання) шляхом застосування відповідних критеріїв.

Виміри продуктивності конкретного суб'єкта господарювання (результат) є наслідком вимірювання різних аспектів роботи (предмет завдання) шляхом застосування відповідних методологій вимірювання (критерії).

Звіт з викидів парникових газів (результат) є наслідком вимірювання викидів парникових газів суб'єктом господарювання (предмет завдання) шляхом застосування протоколів визнання, вимірювання й подання (критерії).

Звіт щодо дотримання вимог (результат) є наслідком оцінювання дотримання вимог суб'єктом господарювання (предмет), наприклад, законодавчих чи нормативних актів (критерії).

Завдання з надання впевненості – це завдання, за результатами якого аудитор висловлює думку з метою підвищення рівня довіри визначених користувачів, які не є відповідальною стороною.

Метою завдання з надання впевненості є оцінювання аудитором за допомогою визначених критеріїв предмета перевірки та складання звіту, який надає користувачеві певний рівень впевненості щодо цього предмета перевірки.

Рівні впевненості

Впевненість – це ступінь довіри користувача до достовірності предмета перевірки аудитором.

Користувач хоче бути впевненим в достовірності фінансових звітів. Аудитор, який повинен надати користувачеві таку впевненість, не може говорити про те, що рівень її абсолютний. Абсолютна впевненість означала б, що можна на 100% гарантувати відсутність суттєвих перекручень та помилок в інформації, щодо якої аудитором зроблено висновок.

Абсолютна впевненість недосяжна внаслідок дії таких чинників:

1. під час проведення процедур перевірки, як правило, використовується не суцільний, а вибірковий підхід;

2. отримані аудитором докази за своїм характером є ймовірніше переконливими, аніж остаточними;

3. завжди існують обмеження, які властиві будь-якій системі внутрішнього контролю.

Форми надання впевненості:

1. обґрунтована впевненість;

2. обмежена впевненість.

Метою завдання з надання обґрунтованої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня в обставинах завдання як основи для позитивної форми висновку практика (аудитора). Тобто, аудитор висловлює високий, але не абсолютний рівень впевненості в тексті аудиторського висновку про те, що інформація, яка пройшла аудиторську перевірку не містить суттєвих викривлень, це так звана позитивна форма висновку.

Метою завдання з надання обмеженої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, який є прийнятним в обставинах завдання (але цей ризик є більшим, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості) як основи для негативної форми висновку практика (аудитора). Тобто аудитор в тексті аудиторського висновку говорить про те, що під час проведення перевірки він не отримав свідчень, які давали б підстави вважати, що інформація, яка пройшла перевірку, містить суттєві викривлення, це так звана негативна форма висновку.

Види завдань, що виконують аудитори

Розрізняють такі види завдань:

Завдання з надання достатньої впевненості – його метою є зниження ризику завдання до прийнятно низького рівня в даних обставинах (умови домовленості про виконання завдання), що дозволяє аудитору висловити думку у позитивній формі (наприклад, аудит фінансової звітності).

Завдання з надання обмеженої впевненості – метою такого завдання є зниження ризику завдання до рівня, прийнятного в даних обставинах, але більш високого, ніж завдання з надання достатньої впевненості, в результаті аудитор може висловити думку у негативній формі (наприклад, оглядова перевірка фінансової звітності, яка може чути тільки обмеженим ступенем впевненості).

Завдання, при виконанні яких впевненість не забезпечується – зокрема завдання з виконання узгоджених процедур, консультування управлінське або податкове, а також рекомендації з бухгалтерського обліку і фінансових питань тощо.

Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом звітної інформації – виконуються у випадку, якщо відповідальність за предмет вивчення несе інша сторона, ніж визначені користувачі або аудитор (при наявності письмових заяв визначеної сторони), а також якщо попередня інформація про обставини завдання підтверджує, що при його виконанні будуть дотримуватись етичні вимоги.

Завдання, які формально відповідають вимогам забезпечення впевненості, але на них не розповсюджуються вимоги Міжнародних стандартів завдань з огляду і Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості як, наприклад, виступ експерта в суді по бухгалтерських, податкових питаннях, або з визначеним користувачем досягнуто письмової згоди, що дане завдання не є завданням з надання впевненості тощо.

Прийняття завдання

Аудитор може виконувати різні завдання з надання впевненості з різноманітних питань. Для виконання кожного завдання з надання впевненості необхідно дотримуватись фундаментального принципу незалежності аудитора. Також аудитор може прийняти завдання, тільки якщо попереднє вивчення показує, що при його виконанні будуть тримані

етичні вимоги щодо професійної компетенції, або вирішити питання про залучення експерта, який має знання і навички у даній галузі.

Основні умови прийняття завдання з надання впевненості та його елементи наведені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Основи аудиторських завдань з надання впевненості

Умови прийняття завдання	Елементи завдання
Дотримуються всі необхідні етичні вимоги (незалежності, чесності, об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності, професійної поведінки)	Тристоронні відносини: аудитор (виконавець), відповідальна сторона, визначені користувачі
Завдання відповідає таким характеристикам: предмет вивчення має належний характер; критерії, що використовуються, є належними і доступними визначеним користувачам; наявність доступу до достатніх і прийнятних доказів: переконаність аудитора в розумності цілі завдання	Предмет вивчення: умови і результати фінансової і нефінансової діяльності: системи і процеси: фізичні характеристики (обладнання і т.п.); поведінка (корпоративна, управлінська і т.п.)
	Критерії як засіб оцінки і вимірювання предмета вивчення
Звіт аудитора підготовлений у письмовій формі	Достатні і прийнятні докази
	Письмова форма звіту за результатами завдання у випадках як завдання з надання достатньої впевненості, так і завдання з надання обмеженої впевненості

Якщо аудитор прийняв завдання з надання впевненості, він не має права без вмотивованих підстав змінити завдання на завдання, при виконанні якого впевненість не забезпечується, або завдання з надання достатньої впевненості на завдання з надання обмеженої впевненості. Такими підставами можуть бути визнані обставини, внаслідок яких змінилися вимоги визначених користувачів, або недостатнє розуміння користувачами характеру завдання. Якщо зміна завдання відбулася, аудитор не повинен ігнорувати докази, отримані до того, як завдання змінилося.

Елементи завдання з надання впевненості: тристоронні відносини, перемет, критерії, докази, висновок з надання впевненості

Важливою характеристикою завдань з надання впевненості є участь у цьому процесі *трьох окремих сторін*: фахівця – практика (аудиторської фірми), відповідальної сторони, визначених користувачів.

Тристоронні відносини – це відносини між суб'єктом фахівцем-практиком (аудиторською фірмою) і об'єктами (відповідальною стороною та користувачами) аудиторської діяльності з приводу її результатів.

Тристоронні відносини охоплюють усі виробничі відносини при виконанні завдань з надання впевненості. Стан тристоронніх відносини, характер їх розвитку впливає на процес і визначає результат завдань з надання впевненості. Функції сторін «тристоронніх відносин» при виконанні окремих завдань з надання аудиторських послуг визначені для завдань з надання обґрунтованої впевненості, завдань з надання обмеженої впевненості, супутніх послуг

Предмет та інформація з предмета завдання з надання впевненості може мати таку форму:

1) фінансові показники або умови (наприклад, історичний або прогнозний фінансовий стан, фінансові показники та ліквідність), для яких інформацією з предмета можуть бути визнання, оцінка, подання та розкриття, представлені у фінансовій звітності;

2) нефінансові показники або умови (наприклад, показники підприємства), для яких інформацією з предмета можуть бути ключові показники продуктивності та ефективності;

3) фізичні характеристики (наприклад, потужність обладнання), для яких інформацією

з предмета може бути документ із специфікацією;

4) системи та процеси (наприклад, система внутрішнього контролю підприємства або система інформаційних технологій), для яких інформацією з предмета може бути твердження з ефективності;

5) поведінка (наприклад, корпоративне управління, відповідність законодавству, управління людськими ресурсами), для якої інформацією з предмета може бути звіт про відповідність або звіт про ефективність.

б) поведінка.

Інформація, яка формує предмет перевірки, може бути:

1) якісною, або кількісною;

2) об'єктивною або суб'єктивною;

3) історичною або прогновною;

4) відноситися до певного моменту часу (моментні показники), або покривати визначений період часу (інтервальні показники).

Ці характеристики впливають на:

1) точність оцінки або вимірювання предмета щодо критеріїв;

2) переконливість наявних доказів.

Предмет перевірки має бути чітко визначений, послідовно оцінюваний або вимірюваний за відповідними критеріями та мати форму, яку можна перевірити за допомогою процедур із збирання доказів та для підтвердження цієї оцінки.

Критерії – це контрольні показники, що використовуються для оцінки або вимірювання предмета, включно з показниками, там де це прийнятно, подання та розкриття:

1) для аудиторської перевірки фінансових звітів критерієм можуть виступати П(С)БО, або МСФЗ;

2) для підготовки висновку про систему внутрішнього контролю за критерій може бути вибрана концептуальна основа внутрішнього контролю;

3) при підготовці висновку про відповідність декларацій з оподаткування законодавству критеріями можуть виступати законодавчі акти.

Критерії можуть бути встановленими (формальними), або спеціально розробленими (менш формальними). Установлені критерії визначаються законами, нормативними документами, положеннями. Спеціально розроблені критерії визначаються для конкретного завдання та узгоджуються з метою завдання. У цьому випадку доцільно професійному бухгалтеру обговорити розроблені критерії з відповідальною стороною або користувачем.

Відсутність чітко визначених критеріїв приводить до того, що будь-який висновок може піддаватися різним тлумаченням та неправильному розумінню. Тому важливо, щоб кожне завдання з надання впевненості мало відповідні критерії залежно змісту завдання.

Важливо, щоб прийняті критерії для виконання завдань з надання впевненості мали такі характеристики:

1) *значимість*: значимі критерії дають змогу зробити висновки, що допоможуть користувачам у прийнятті рішень;

2) *повнота*: критерії будуть достатньо повними, коли не пропущені відповідні фактори, які можуть вплинути на висновки в контексті обставин завдання. Повні критерії включають, там, де це потрібно, показники подання та розкриття;

3) *надійність*: надійні критерії не дозволяють давати суперечливої оцінки або вимірювання предмета включно, якщо це необхідно, з поданням та розкриттям, якщо вони використовуються в подібних обставинах аудитором з подібною кваліфікацією;

4) *нейтральність*: нейтральні критерії дають можливість дійти неупереджених висновків;

5) *зрозумілість*: зрозумілі критерії дають можливість дійти висновків, які будуть чіткими та повними та не будуть піддаватися різним тлумаченням.

При виконанні будь-якого завдання з надання впевненості аудитор повинен мати

доступ та отримати достатні та відповідні докази того, що інформація з предмета не має суттєвих перекручень. При плануванні та виконанні завдання, особливо при визначенні природи, порядку виконання завдання та об'єму процедур збору доказів, аудитор враховує суттєвість, ризик завдання з надання впевненості та кількість і якість наявних доказів.

Результатом виконання будь-якого завдання з надання впевненості є письмовий висновок з надання впевненості, форма якого відповідає завданню з надання обґрунтованої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості.

1.1.3. Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги (МСКЯ 1).

Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) розглядає відповідальність фірми за її систему контролю якості для аудитів та оглядів фінансової звітності, а також іншого надання впевненості та Супутніх послуг. Його слід застосовувати разом із відповідними етичними вимогами.

Додаткові стандарти та положення щодо відповідальності персоналу фірми за процедури контролю якості при виконанні окремих типів завдань викладено в інших документах Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ). Наприклад, МСА 220 розглядає процедури контролю якості під час аудитів фінансової звітності.

Система контролю якості складається з політик, розроблених для досягнення цілей, і процедур, необхідних для впровадження та моніторингу дотримання вимог цих політик.

МСКЯ 1 застосовується в усіх фірмах професійних бухгалтерів, які виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості, і надають супутні послуги. Характер і обсяг політик та процедур, розроблених окремою фірмою, залежать від таких чинників, як розмір та операційні характеристики фірми, а також від того чи входить вона до складу мережі.

У МСКЯ 1 викладено мету фірми при дотриманні МСКЯ та вимоги, що дадуть змогу фірмі досягти зазначеної мети. Крім того, стандарт містить відповідні рекомендації у формі матеріалів для застосування та інших пояснювальних матеріалів.

Аудиторська фірма (аудитор) повинна встановити та підтримувати систему контролю якості, яка б включала політики і процедури стосовно кожного з наведених нижче елементів:

- відповідальність керівництва за якість на фірмі;
- відповідні етичні вимоги;
- прийняття та продовження стосунків з клієнтами з конкретних завдань;
- людські ресурси;
- виконання завдання;
- моніторинг.

Аудиторська фірма (аудитор) повинна:

- документувати свої політики та процедури і повідомляти про них персонал фірми;
- встановити такі політики та процедури, щоб будь-яка особа чи особи, призначені відповідальними за функціонування системи контролю якості фірми вищою виконавчою особою фірми або радою керуючих партнерів, мала достатній та відповідний досвід, здатність і необхідні повноваження для прийняття на себе такої відповідальності;

- встановити такі політики і процедури, які б надали їй достатню впевненість у тому, що фірма та її персонал дотримуються відповідних етичних вимог;

- встановити політики і процедури, розроблені для підвищення внутрішньої культури, визначаючи, що якість - це основне питання при виконанні завдань. Такі політики і процедури повинні вимагати, щоб вища виконавча особа фірми (або еквівалентна їй) або, якщо це прийнятно, рада керуючих партнерів (або еквівалентна їй) брали на себе остаточну відповідальність за систему контролю якості фірми;

- встановити такі політики і процедури, які б надали їй достатню впевненість у тому, що фірма, її персонал та, якщо це прийнятно, інші особи, на яких поширюються вимоги незалежності (включно з персоналом мережевих фірм), дотримуються незалежності, коли цього вимагають відповідні етичні вимоги.

Такі політики і процедури дадуть фірмі змогу:

- 1) ознайомити свій персонал і в разі потреби інших осіб із вимогами незалежності;
- 2) ідентифікувати й оцінити обставини і відносини, що створюють загрози незалежності, та вжити відповідних заходів для усунення цих загроз або зменшення їх до прийняттого рівня за допомогою застережних заходів, або, якщо це вважається прийнятним, відмовитись від завдання, коли відмова можлива за застосовним законодавчим чи нормативним актом.

Як мінімум раз на рік фірма повинна отримати письмове підтвердження дотримання її політик та процедур щодо незалежності від усього персоналу, який має бути незалежним відповідно до етичних вимог.

- встановити такі політики і процедури, які б надали їй достатню впевненість у тому, що вона має достатньо персоналу, компетентність, здібності та відданість етичним принципам, які необхідні для:

- 1) виконання завдань відповідно до вимог професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог;

- 2) надання фірмою чи партнерами із завдання звітів, які відповідають обставинам;

- встановити такі політики і процедури, призначені надати їй достатню впевненість, що завдання виконуються відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог, а сама фірма чи партнер і: і завдання нададуть звіт, що відповідає обставинам.

Ці політики і процедури повинні включати:

- 1) питання, важливі для забезпечення стабільності якості виконання завдання;

- 2) відповідальність за нагляд;

- 3) відповідальність за перевірку роботи.

Політики і процедури фірми стосовно відповідальності за перевірку роботи визначаються виходячи з того, що роботу менш досвідчених членів команди перевіряють більш досвідчені члени команди із завдання.

- встановити такі політики і процедури документування огляду контролю якості завдання, які б вимагали документування того, що:

- 1) процедури, передбачені політиками фірми щодо перевірки контролю якості виконання завдання, дійсно було виконано;

- 2) огляд контролю якості завдання було проведено до дати або на дату надання звіту;

- 3) відповідальному за огляд контролю якості завдання невідомо про існування будь-яких невіршених питань, які змусили б його вважати, що важливі судження, зроблені командою із завдання, та висновки, яких вона дійшла, не є прийнятними.

- встановити такий процес моніторингу, який би надав їй достатню впевненість у тому, що її політики і процедури системи контролю якості відповідні, адекватні та працюють ефективно. Такий процес повинен:

- 1) включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми включно :ї регулярно перевіркою мінімум одного завершеного завдання на кожного партнера із завдання;

- 2) покласти відповідальність за моніторинг на партнера, партнерів чи інших осіб, що мають достатній відповідний досвід і займають таке положення на фірмі, які дають їм можливість прийняти таку відповідальність;

- 3) вимагати, щоб особи, які беруть участь у виконанні завдання чи контролі якості завдання, не брали участі в перевірці завдань;

- встановити політики і процедури, що вимагають наявності відповідної документації, яка б надавала докази функціонування кожного елемента її системи контролю

якості. Фірма повинна встановити політики і процедури, що вимагають зберігання документації протягом часу, достатнього для того, щоб особи, які виконують процедури моніторингу, могли оцінити дотримання фірмою вимог своєї системи контролю якості, або більшого проміжку часу, якщо це вимагається законодавчими чи нормативними актами.

- встановити політики і процедури, які вимагають документування скарг і звинувачень та відповідей на них.

ТЕМА 1.2. ОСНОВИ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ АУДИТОРІВ

План

- 1.2.1. Кодекс етики професійних бухгалтерів як основа етичних вимог до професійних бухгалтерів (аудиторів): цілі професії, громадські інтереси. Фундаментальні принципи професійної етики аудиторів. Запровадження етичних вимог та застереження щодо їх дотримання.
- 1.2.2. Етичні вимоги щодо діяльності професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів). Загрози та застережні заходи. Розв'язання етичних конфліктів. Приклади обставин, що створюють загрозу дотримання фундаментальних принципів та застережні заходи.
- 1.2.3. Незалежність аудиторів при виконанні завдання з надання впевненості. Концептуальний підхід до незалежності. Застосування вимог незалежності до різних видів завдань. Застосування вимог незалежності до конкретних ситуацій.

1.2.1. Кодекс етики професійних бухгалтерів як основа етичних вимог до професійних бухгалтерів (аудиторів): цілі професії, громадські інтереси. Фундаментальні принципи професійної етики аудиторів. Запровадження етичних вимог та застереження щодо їх дотримання.

Визначальною особливістю професії аудитора є те, що його репутація та довіра до результатів роботи безпосередньо залежать від неухильного дотримання професійних етичних принципів. З боку професійних організацій постійно вживають заходи з підвищення якості аудиту, забезпечення прозорості аудиторського процесу, створення умов дотримання аудитором незалежності стосовно клієнта. Для врегулювання питань професійної етики аудиторів Міжнародною федерацією бухгалтерів розроблено та прийнято Кодекс етики професійних бухгалтерів (далі Кодекс) у липні 1996 р. (нині в Україні чинна редакція 2012 р.). Цей Кодекс є основою визначення етичних вимог (кодексів етики, детальних правил, рекомендацій, стандартів поведінки), які висуваються до аудиторів у кожній країні (з урахуванням особливостей у мові, культурі, правових та соціальних системах). Кодексом етики професійних бухгалтерів (аудиторів) МФБ встановлює стандарти поведінки професійних бухгалтерів (аудиторів) та основні принципи, дотримання яких є обов'язковим для досягнення ними загальних цілей. Він є добіркою глобальних стандартів етики й визначає всіма визнаний рівень етичної поведінки професійних бухгалтерів та аудиторів у світі.

Кодекс етики МФБ визнає, що цілі бухгалтерської (аудиторської) професії полягають у виконанні роботи відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, у забезпеченні найкращих результатів роботи і загалом у виконанні вимоги про дотримання суспільних інтересів.

Кодекс етики МФБ має слугувати зразком для національних етичних рекомендацій.

Питаннями розроблення, вдосконалення та публікації Кодексу етики професійних бухгалтерів, а також координацією цього процесу опікується Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (РМСЕБ), яка входить до складу МФБ.

Головною метою РМСЕБ є служіння суспільним інтересам шляхом встановлення високоякісних стандартів етики для професійних бухгалтерів. Довгострокова мета РМСЕБ – конвергенція стандартів Кодексу етики для професійних бухгалтерів, у тому числі стандартів незалежності аудитора з стандартами, що видаються регуляторами та національними органами, котрі встановлюють стандарти.

Норми Кодексу етики для професійних бухгалтерів ухвалюються і затверджуються МФБ після широкого суспільного обговорення, цей процес має відкритий і прозорий характер.

Характерною рисою професії бухгалтера є прийняття на себе відповідальності діяти в суспільних інтересах. Саме тому відповідальність професійного бухгалтера полягає не лише у задоволенні потреб окремого клієнта чи роботодавця. Діючи в суспільних інтересах, професійний бухгалтер дотримується та виконує етичні вимоги Кодексу етики професійних бухгалтерів. Якщо закон або нормативний акт забороняє професійному бухгалтеру дотримуватись деяких розділів Кодексу, він має дотримуватись всіх інших розділів Кодексу.

Кодекс складається з трьох частин. Частина А встановлює фундаментальні принципи професійної етики професійних бухгалтерів і надає концептуальну основу, що її професійні бухгалтери мають застосовувати з метою:

а) ідентифікації загроз дотриманню фундаментальних принципів;

б) оцінки значущості ідентифікованих загроз;

в) застосування застережних заходів, якщо це необхідно, для усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня. Застережні заходи необхідні, коли професійний бухгалтер визначає, що загрози не відповідають рівневі, щодо якого розсудлива та поінформована третя сторона, зваживши усі конкретні факти й обставини, доступні професійному бухгалтеру на той час. ймовірніше за все. зробила б висновок, що дотримання фундаментальних принципів не ставиться під загрозу.

При застосуванні цієї концептуальної основи професійний бухгалтер використовує професійне судження.

Частини Б і а В пояснюють, як застосовується концептуальна основа в конкретних ситуаціях. Вони містять приклади застережних заходів, що можуть бути доречними для розгляду загроз дотриманню фундаментальних принципів. В них також описані ситуації, у яких застережні заходи не придатні до розгляду загроз, внаслідок чого слід уникати обставин або стосунків, які створюють ці загрози. Частина Б стосується професійних бухгалтерів-практиків. Частина В стосується професійних бухгалтерів у бізнесі. Професійні бухгалтери-практики також можуть вважати частину В доречною щодо своїх певних обставин.

Професійний бухгалтер дотримується таких фундаментальних принципів:

- чесність – бути щирим та чесним в усіх професійних та ділових стосунках;
- об'єктивність – не допускати упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного вливу з боку інших осіб на професійні або ділові судження;
- професійна компетентність та належна ретельність – підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для забезпечення отримання клієнтом чи роботодавцем компетентних, професійних послуг, що базуються на сучасних тенденціях практики, законодавстві та методиках, а також діяти сумлінно і відповідно до застосованих технічних та професійних стандартів;
- конфіденційність – поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, і тому не розголошувати таку інформацію третім сторонам без належного та спеціального дозволу, якщо немає юридичного чи професійного права розкривати її; не використовувати цю інформацію для особистої вигоди професійного бухгалтера або третіх сторін;
- професійна поведінка – дотримуватись відповідних законів та нормативних актів та утримуватись від будь-яких дій, які дискредитують професію.

Обставини, в яких діють професійні бухгалтери, можуть створювати певні загрози дотриманню фундаментальних принципів. Неможливо визначити всі ситуації, які створюють загрози дотриманню фундаментальних принципів, та вказати відповідні заходи. Крім того, характер завдань та робіт може бути різним і тому можуть утворюватися різні загрози, які вимагають застосування різних застережних заходів. Кодекс установлює концептуальну основу, яка вимагає, щоб професійний бухгалтер виявляв, оцінював та аналізував загрози дотриманню фундаментальних принципів. Підхід за концептуальною основою допомагає професійним

бухгалтерам дотримуватися етичних вимог Кодексу та виконувати свої зобов'язання діяти у суспільних інтересах. Він містить багато варіантів обставин, що створюють загрози дотриманню фундаментальних принципів, та може стримувати професійного бухгалтера від висновку про те, що певна ситуація дозволяється, якщо вона конкретно не заборонена.

Якщо професійний бухгалтер ідентифікує загрози дотриманню фундаментальних принципів і, виходячи з оцінки цих загроз, визначає, що їх рівень є неприйнятним, професійний бухгалтер має визначити, чи існують відповідні застережні заходи та чи можна їх застосувати, щоб усунути загрози або зменшити їх до прийнятного рівня. Здійснюючи таке визначення, професійний бухгалтер застосовує професійне судження та враховує, чи дійшла б, імовірніше за все, розсудлива та поінформована третя сторона, оцінюючи всі конкретні факти та обставини, що були поступні для професійного бухгалтера на той час. висновку, що загрози можна усунути чи зменшити до прийнятного рівня шляхом застосування застережних заходів, на яку дотримання фундаментальних принципів не зазнає ризику

Професійний бухгалтер має оцінювати будь-які загрози дотриманню фундаментальних принципів, коли йому відомо, або коли можна обґрунтовано сподіватися, що йому відомо про обставини або стосунки, які можуть поставити під загрозу дотримання фундаментальних принципів.

Оцінюючи значущість загрози, професійний бухгалтер бере до уваги як якісні, так і кількісні чинники. Застосовуючи концептуальну основу, професійний бухгалтер може стикнутися з ситуаціями, у яких загрози не можна усунути чи зменшити до прийнятного рівня або тому, що загроза значна, або тому, що відповідних застережних заходів немає чи їх не можна застосувати. У таких ситуаціях професійний бухгалтер має відмовитися від цієї конкретної професійної послуги чи припинити її надання, або, якщо це необхідно, відмовитися від завдання (у випадку професійного бухгалтера-практика), або від організації-роботодавця (у випадку професійної організації бухгалтера в бізнесі).

Професійний бухгалтер може ненавмисно порушити положення Кодексу. Таке ненавмисне порушення, залежно від характеру та значущості питання, можна вважати таким, що не призводить до загрози дотримання зазначених фундаментальних принципів, якщо це порушення своєчасно виявляється, виправляється і вживаються необхідні застережні заходи.

Якщо професійний бухгалтер стикається з незвичайними обставинами, за яких застосування конкретної вимоги Кодексу може призвести до неадекватного наслідку, або наслідку, який не відповідає суспільним інтересам, професійному бухгалтеру рекомендується консультуватися з організацією-членом або відповідним регуляторним органом.

1.2.2. Етичні вимоги щодо діяльності професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів). Загрози та застережні заходи. Розв'язання етичних конфліктів. Приклади обставин, що створюють загрозу дотримання фундаментальних принципів та застережні заходи.

Кодекс етики професійних бухгалтерів надає характеристику обставинам, які можуть вплинути на дотримання аудитором фундаментальних принципів етики.

Загрози можуть виникати внаслідок різноманітних стосунків чи обставин. Якщо певні стосунки чи обставини створюють загрозу, то може виникати ризик або складатися враження виникнення ризику дотримання професійним бухгалтером фундаментальних принципів. Певні обставини чи стосунки можуть створювати кілька загроз, а одна загроза може впливати на дотримання кількох фундаментальних принципів. Загрози належать до однієї або кількох таких категорій:

а) *загроза власного інтересу* – загроза того, що фінансовий або інший інтерес неналежно впливатиме на судження або поведінку професійного бухгалтера;

б) *загроза власної оцінки* – загроза того, що професійний бухгалтер не оцінюватиме належним чином результати попереднього судження або послуги, виконаної професійним бухгалтером чи іншою особою фірми професійного бухгалтера чи організації-роботодавця, на які бухгалтер покладатиметься при формулюванні судження при наданні поточної послуги;

в) *загроза захисту* – загроза того, що професійний бухгалтер настільки підтримуватиме позицію клієнта чи роботодавця, що це спричинить загрозу його об'єктивності;

г) *загроза особистих стосунків* – загроза того, що внаслідок тривалих або тісних стосунків з клієнтом чи роботодавцем професійний бухгалтер занадто перейматиметься їхніми інтересами або необґрунтовано високо оцінюватиме їхню роботу;

г) *загроза тиску* – загроза того, що професійний бухгалтер утримуватиметься від об'єктивних дій внаслідок фактичного чи відчуваного тиску, втому числі спроб здійснення неправомірного впливу на професійного бухгалтера.

В частинах Б та В Кодексу пояснюється, як можуть виникати загрози зазначених категорій для професійних бухгалтерів-практиків та професійних бухгалтерів у бізнесі відповідно. Частина В може також стосуватися і певних конкретних обставин, з якими стикаються і професійні бухгалтери-практики.

Застережні заходи – це дії чи інші заходи, то можуть усувати або зменшувати загрози до прийняттого рівня. Вони належать до таких двох широких категорій:

а) застережні заходи, встановлені професійними організаціями, законами чи нормативними актами;

б) застережні заходи в робочому середовищі.

Застережні заходи, встановлені професійними організаціями, законами чи нормативними актами, передбачають:

- вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу фахівця;
- вимоги подальшої професійної освіти;
- нормативні акти щодо корпоративного управління;
- професійні стандарти;
- моніторинг з боку професійних організацій або регуляторних органів та дисциплінарні процедури;
- зовнішній огляд юридично уповноваженою третьою стороною звітів, податкових декларацій, листування або інформації, підготовлених професійним бухгалтером.

В частинах Б та В Кодексу розглядаються застережні заходи в робочому середовищі професійних бухгалтерів-практиків та професійних бухгалтерів у бізнесі відповідно.

Деякі застережні заходи можуть збільшувати імовірність виявлення випадків неетичної поведінки або запобігання їм. Такі застережні заходи, що їх можуть установлювати бухгалтерські професійні організації, закони чи нормативні акти або організації-роботодавці, передбачають:

- ефективні та широко відомі системи розгляду скарг, що їх застосовують організації-роботодавці, професійні організації чи регуляторні органи; вони надають змогу колегам, роботодавцям та представникам громадськості привертати увагу до непрофесійної або неетичної поведінки;
- чітко сформульований обов'язок повідомляти про порушення етичних вимог.

Розв'язання етичних конфліктів

Може виникнути ситуація, коли професійному бухгалтеру потрібно розв'язати конфлікт щодо дотримання фундаментальних принципів.

Коли починається офіційний або неофіційний процес розв'язання конфлікту, наведені далі чинники, кожний окремо або разом з іншими чинниками, можуть бути доречними для процесу врегулювання:

- а) факти, що відносяться до процесу;
- б) етичні питання, пов'язані з процесом;
- в) фундаментальні принципи, пов'язані з питанням, яке розглядається;
- г) встановлені внутрішні процедури;
- д) альтернативні напрямки заходів.

Розглянувши доречні чинники, професійний бухгалтер визначає відповідний напрямок заходів, оцінюючи наслідки кожного з можливих напрямків заходів. Якщо питання лишається неурегульованим, професійний бухгалтер може виявити бажання консультуватися з іншими відповідними представниками фірми чи організації-роботодавця для отримання допомоги у розв'язанні проблеми

У тих випадках, коли питання стосуються конфлікту з організацією або всередині організації, професійний бухгалтер визначає, чи консультуватися з найвищим управлінським персоналом організації, наприклад, радою директорів або аудиторським комітетом.

В інтересах професійною бухгалтера документувати сутність питання, подробиці будь-яких проведених обговорень та прийнятих рішень стосовно нього.

Якщо серйозний конфлікт розв'язати не вдається, професійний бухгалтер може розглянути можливість отримання професійної поради відповідної професійної організації або юрисконсультів. Як правило, професійний бухгалтер може отримати настанови з етичних питань без порушення фундаментального принципу конфіденційності, якщо питання анонімно обговорюється з відповідною професійною організацією або з юрисконсультом під захистом привілею на збереження таємниці. Випадки, коли професійний бухгалтер може розглядати можливість отримання юридичної консультації, найрізноманітніші. Наприклад, професійний бухгалтер може виявити шахрайство, повідомлення про яке може порушити зобов'язання професійного бухгалтера зберігати конфіденційність. У цьому випадку професійний бухгалтер може розглянути можливість отримання юридичної консультації, щоб визначити, чи існує вимога повідомлення відповідної інформації.

Якщо всі відповідні можливості вичерпані, а етичний конфлікт залишається невирішеним, професійний бухгалтер повинен, якщо не можливо, відмовитися мати відношення до питання, яке створює конфлікт. Професійний бухгалтер визначає, чи доречно, за даних обставин, відмовитися від участі в групі з виконання завдання або від конкретного завдання, чи зовсім відмовитись від завдання, звільнитися з фірми чи організації - роботодавця.

Загрози та застережні заходи

Загрозу дотриманню фундаментальних принципів потенційно можуть становити різноманітні обставини та стосунки. Характер і значущість загроз можуть бути різними залежно від того, чи виникають вони у зв'язку з наданням послуг клієнтові з аудиту і чи є клієнт з аудиту суспільнозначущим суб'єктом господарювання), клієнтові з надання впевненості, який не є клієнтом з аудиту, або клієнтові, який не є клієнтом з надання впевненості.

Приклади обставин, що можуть створювати загрози **власного інтересу** для професійного бухгалтера-практика:

- прямий фінансовий інтерес члена групи з надання впевненості в компанії клієнта з надання впевненості:
 - надмірна залежність фірми від загальних винагород, що їх сплачує клієнт;
 - наявність тісних ділових стосунків члена групи з надання впевненості і клієнтом із надання впевненості;
 - занепокоєння фірми щодо можливості втратити значного клієнта;
 - ведення переговорів аудитором про працевлаштування у клієнта з аудиту;
 - укладання фірмою угоди про умовні винагороди стосовно завдання з надання впевненості;

- виявлення професійним бухгалтером значної помилки під час оцінювання результатів попередніх професійних послуг, виконаних працівником фірми професійного бухгалтера.

Приклади обставин, що можуть створювати загрози **власної оцінки**:

- надання фірмою висновку з надання впевненості щодо ефективності функціонування фінансових систем після їх розробки чи впровадження;
- підготовка фірмою вихідних даних, що використовувались для формування бухгалтерських реєстрів, які є предметом перевірки у завданні з надання впевненості;
- член Групи з надання впевненості є або донедавна був директором чи посадовою особою клієнта;
- член групи з надання впевненості є або недавно був працівником клієнта, спроможним істотно впливати на предмет перевірки у завданні;
- виконання фірмою послуг для клієнта з надання впевненості, які безпосередньо виливаються на інформацію про предмет перевірки у завданні з надання впевненості.

Приклади обставин, що можуть створювати загрози **захисту** для професійного бухгалтера-практика:

- рекламування фірмою акцій клієнта з аудиту;
- дії професійного бухгалтера у ролі адвоката від імені клієнта з аудиту в судовому процесі або у суперечках з третіми сторонами.

Приклади обставин, що можуть створювати загрози **особистих стосунків** для професійного бухгалтера-практика:

- член групи з виконання завдання має близького або найближчого родича, який є директором або посадовою особою клієнта;
- член групи з виконання завдання має близького або найближчого родича, який є працівником клієнта, спроможним істотно впливати на предмет перевірки у завданні;
- директор або посадова особа клієнта чи працівник, спроможний істотно впливати на предмет перевірки у завданні, нещодавно працював партнером з завдань;
- отримання професійним бухгалтером подарунків або пільг від клієнта, крім випадків, коли їхня вартість є незначною або несуттєвою;
- довготривале співробітництво старшого персоналу який є клієнтом з надання впевненості.

Приклади обставин, що можуть створювати **загрози тиску** для професійного бухгалтера-практика:

- клієнт з аудиту зазначає, що він не надасть фірмі запланований контракт на завдання, яке не є завданням з надання впевненості, якщо фірма продовжуватиме не погоджуватися з обліковим підходом клієнта до певної операції;
- погрози клієнта судовим процесом проти фірми;
- тиск на фірму, щоб неналежно зменшити обсяг виконаної роботи з метою зменшення винагород;
- професійний бухгалтер-практик відчуває тиск, який чиниться на нього з метою примусити його погодитися з судженням працівника клієнта, оскільки працівник більш досвідчений у питанні, що розглядається;
- партнер фірми Інформує професійного бухгалтера, що заплановане просування по службі не відбудеться, якщо бухгалтер не погодиться з неприйнятним обліковим підходом клієнта з аудиту.

Застережні заходи, що можуть усунути або зменшити загрози до прийняттого рівня, належать до двох широких категорій:

- застережні заходи, встановлені професійною організацією, законодавством або нормативним актом;
- застережні заходи у робочому середовищі.

Щоб визначити, як найкраще діяти при виявленні загрози, рівень якої є неприйнятним, вжити застережні заходи з метою усунення загрози чи зменшення її до прийнятного рівня чи припинити виконання відповідного завдання або відмовитися від нього, професійний бухгалтер-практик застосовує судження. Складаючи таке судження, професійний бухгалтер-практик враховує імовірність того, що розсудлива та поінформована третя сторона, оцінюючи всі конкретні факти та обставини, що були доступні професійному бухгалтерові на той час, дійшла би висновку, що загрози можна усунути чи зменшити до прийнятного рівня, вживаючи застережні заходи у інакший спосіб, щоб не виникла загроза дотриманню фундаментальних принципів. Аналізуючи ситуацію, слід врахувати, зокрема, такі чинники: значущість загрози, характер завдання та структура фірми.

У робочому середовищі відповідні застережні заходи будуть різні залежно від обставин. До застережних заходів у робочому середовищі належать застережні заходи на рівні фірми та застережні заходи на рівні завдання.

Приклади застережних заходів у робочому середовищі на рівні фірми:

- підкреслення керівництвом фірми важливості дотримання фундаментальних принципів;
- формування керівництвом фірми впевненості в тому, то члени групи з надання впевненості діятимуть у суспільних інтересах;
- поліпшення та процедури для впровадження і моніторингу контролю якості завдань;
- задокументовані політики щодо необхідності ідентифікувати загрози дотриманню фундаментальних принципів, оцінювати значущість цих загроз та застосовувати застережні заходи для усунення або зменшення цих загроз до прийнятного рівня або, якщо відповідні застережні заходи не існують чи їх не можна застосувати, припинити виконання чи відмовитися від відповідного завдання;
- задокументовані внутрішні політики та процедури, що вимагають дотримання фундаментальних принципів;
- політики та процедури, що нададуть змогу ідентифікувати інтереси або стосунки між фірмою або членами групи з надання впевненості та клієнтами;
- політики та процедури моніторингу та, у разі потреби, контролювати залежність від доходу, що його одержують від одного клієнта; залучення різних партнерів та груп з виконання завдання, які надають висновки з відокремлених напрямків діяльності для надання клієнтові з надання впевненості послуг, які не є наданням впевненості;
- політики та процедури, що забороняють особам, які не є членами групи з виконання завдання, впливати неналежним чином на результат завдання;
- своєчасне повідомлення всіх партнерів та штатних фахівців про політики та процедури фірми (в тому числі будь-які зміни в них), а також відповідна підготовка та навчання щодо цих політик та процедур;
- призначення члена старшого управлінського персоналу відповідальним за здійснення нагляду щодо належного функціонування системи контролю якості фірми;
- інформування партнерів та штатних фахівців про клієнтів з надання впевненості та зв'язаних і ними суб'єктів господарювання.-від яких вони мають бути незалежними;
- механізм дисциплінарних заходів, які сприяють дотриманню політик та процедур;
- оприлюднені політики та процедури, що заохочують та дають можливість працівникам фірми інформувати вищі рівні управлінського персоналу фірми стосовно будь-яких питань, які їх хвилюють і які пов'язані з дотриманням фундаментальних принципів.

Приклади застережних заходів у робочому середовищі на рівні завдання:

- виконання огляду професійним бухгалтером, який не брав участі в послугах, які не є наданням впевненості, виконаної роботи і не надання впевненості, чи інших консультацій, у разі потреби;
- виконання огляду професійним бухгалтером, який не був членом групи з надання впевненості, виконаної роботи з надання впевненості, чи інших консультацій, у разі потреби;
- проведення консультацій з незалежною третьою стороною, наприклад, комітетом незалежних директорів, професійним регуляторним органом або іншим професійним бухгалтером;
- обговорення питань етики з найвищим управлінським персоналом клієнта;
- розкриття найвищому управлінському персоналу клієнта інформації про характер наданих послуг та суми нарахованих винагород;
- залучення іншої фірми для виконання або повторного виконання частини завдання;
- ротацію старшого управлінського персоналу групи з надання впевненості.

В залежності від характеру завдання професійний бухгалтер-практик може також покластись на застережні заходи, впроваджені клієнтом. Однак, для зменшення загроз до прийняттого рівня неможливо покладатись лише на такі застережні заходи.

Застережними заходами в системах та процедурах клієнта можуть бути:

- вимога клієнта, щоб особи, які не входять до складу управлінського персоналу, дозволяли або затверджували призначення фірми на виконання завдання;
- наявність у клієнта компетентних працівників, які мають досвід та повноваження приймати управлінські рішення;
- запровадження клієнтом внутрішніх процедур, що забезпечують об'єктивний вибір тих, кому доручаються завдання, які не є наданням впевненості;
- наявність у клієнта структури корпоративного управління, що забезпечує відповідний нагляд та інформування щодо послуг фірми.

1.2.3. Незалежність аудиторів при виконанні завдання з надання впевненості. Концептуальний підхід до незалежності. Застосування вимог незалежності до різних видів завдань. Застосування вимог незалежності до конкретних ситуацій.

Вимоги незалежності для завдань з аудиту та завдань з огляду, що є завданнями з надання впевненості, у яких професійний бухгалтер-практик висловлює думку про фінансові звіти розглядаються у розділі 290 Кодексу. Такі завдання охоплюють завдання з аудиту та завдання з огляду, результатом виконання яких є висновок про весь комплект фінансових звітів або про окремий фінансовий звіт. Вимоги незалежності для завдань з надання впевненості, які не є завданнями і аудиту чи завданнями з огляду, розглядаються у Розділі 291 Кодексу.

Концептуальна основа: підхід до незалежності

У завданнях з аудиту незалежність членів груп з проведення аудиту, фірм та мережевих фірм від клієнтів з аудиту відповідає суспільним інтересам і, отже, вимагається Кодексом.

Незалежність включає:

- незалежність думки тобто таку спрямованість думки, яка дає можливість висловити висновок без будь-якого впливу, що може поставити під загрозу професійне судження, та діяти добросовісно, з об'єктивністю та професійним скептицизмом;
- незалежність поведінки, тобто уникнення фактів та обставин настільки суттєвих,

що розсудлива та поінформована третя сторона, зваживши усі конкретні факти й обставини, ймовірніше за все, дійшла би висновку, що доброчесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми чи члена групи з проведення аудиту були під загрозою.

Підхід за концептуальною основою застосовується професійними бухгалтерами для:

а) виявлення загроз незалежності;

б) оцінки значущості виявлених загроз;

в) застосування застережних заходів, необхідних для усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня.

Коли професійний бухгалтер встановлює, що належних застережних заходів немає або їх не можна застосувати для усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня, професійний бухгалтер усуває обставини чи відносини, що створюють ці загрози, або відмовляється від виконання завдання з аудиту чи припиняє його виконання.

Застосовуючи цю концептуальну основу, професійний бухгалтер користується професійним судженням.

Багато різних обставин чи їх сукупність можуть бути доречними при оцінюванні загроз для незалежності. Неможливо визначити кожен ситуацію, яка створює загрози незалежності, та визначити відповідну дію. Тому Кодекс встановлює концептуальну основу, яка вимагає від фірм та членів груп з проведення аудиту виявляти, оцінювати розглядати загрози незалежності. Підхід за концептуальною основою допомагає професійним бухгалтерам-практикам виконувати етичні вимоги Кодексу. Він передбачає численні варіанти обставин, що створюють загрози незалежності і може стримати професійного бухгалтера від висновку, що певна ситуація дозволена, якщо вона не є конкретно заборонена.

Вирішуючи питання про те, приймати чи продовжувати завдання, або про те, чи може певна особа бути членом групи з проведення аудиту, фірма визначає та оцінює будь-які загрози незалежності. Якщо рівень загроз неприйнятний, і треба вирішити питання про те, чи приймати завдання або чи включати певну особу до групи з проведення аудиту, фірма має визначити, чи існують застережні заходи для усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня. Якщо необхідно прийняти рішення про те, чи продовжувати завдання, то фірма визначає, чи будуть застережні заходи, що застосовуються, і надалі ефективними для усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня, або ж необхідно буде вжити інші застережні заходи або припинити виконання завдання. Якщо у період виконання завдання до фірми надійде нова інформація про певну загрозу, фірма оцінює значущість такої загрози у відповідності з підходом та концептуальною основою.

Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ) вимагають від фірми встановлювати політики і процедури, які повинні надати їй достатню впевненість у тому, що незалежність забезпечується, коли цього вимагають відповідні стандарти етики. Крім того, Міжнародні стандарти аудиту (МСА) вимагають, щоб партнер з аудиту складав висновок про дотримання вимог незалежності, які застосовуються до даного завдання.

Надання послуг, що не є наданням впевненості, створює загрози незалежності фірми чи членів групи з проведення аудиту. Найчастіше виникають загрози власної оцінки, власного інтересу та захисту.

Перш ніж фірма прийме завдання з надання послуги, яка не є наданням упевненості, клієнтові з аудиту, слід визначити, чи не створюватиме надання такої послуги загрози незалежності. Оцінюючи значущість будь-якої загрози, що виникає у зв'язку з конкретною послугою, яка не є наданням упевненості, слід розглянути будь-які загрози, що на думку групи з проведення аудиту, створюються внаслідок надання інших пов'язаних послуг, які не є наданням упевненості. Якщо загрозу, що виникає, не можна зменшити до прийняттого рівня застосуванням застережних заходів, таку послугу, яка не є наданням упевненості, не слід надавати.

Особливості виконання завдання, що не є наданням впевненості

Завдання	Клієнт не суспільнозначимий суб'єкт господарювання	Клієнт суспільнозначимий суб'єкт господарювання
1	2	3
<i>Підготовка облікових записів і фінансових звітів</i>	Фірма може надавати послуги, пов'язані з підготовкою облікових запитів і фінансових звітів, якщо такі послуги мають стандартний або механічний характер, за умови, що загрозу власної оцінки, що виникає, зменшено до прийняттого рівня. Слід оцінити значущість будь-якої загрози, що виникає, і, якщо необхідно, вжити застережні заходи для усунення загрози чи зменшення її до прийняттого рівня. Приклади послуг та застережних заходів наведені у п.п 290.171 Кодексу.	Окрім надзвичайних ситуацій, фірма не повинна надавати клієнтові з аудиту, послуги бухгалтерського обліку, в тому числі послуги з нарахування заробітної плати або підготовки фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, чи фінансової інформації, яка є основою для фінансових звітів. Проте фірма може надавати послуги бухгалтерського обліку, якщо виконують вимоги, наведені в п.п 290.173 Кодексу Послуги з бухгалтерського обліку, які інакше не були б дозволені, можуть надаватись клієнтам з аудиту надзвичайних чи інших незвичайних ситуаціях, якщо виконуються умови п.п 290.174 Кодексу.
<i>Послуги з оцінки</i>	Послуга з оцінки має суттєвий вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма висловлюватиме висновок, і оцінка має значний ступінь суб'єктивності, то ніякі застережні заходи не зможуть зменшити загрозу власної оцінки до прийняттого рівня. Тому фірма не повинна надавати послугу з оцінки клієнтові з аудиту.	Фірма не повинна надавати послуги з оцінки, якщо такі оцінки окремо чи у сукупності, матимуть суттєвий вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма висловлюватиме висновок.
<i>Надання послуг із питань оподаткування:</i>		
<i>Підготовка податкової декларації</i>	Надання таких послуг загалом не створює загрози незалежності, якщо управлінський персонал бере на себе відповідальність за такі декларації, в тому числі за будь-які зроблені важливі судження.	
<i>Розрахунки податків для підготовки облікових записів</i>	Підготовка розрахунків поточних і відстрочених податкових зобов'язань (або активів) для клієнта з аудиту з метою підготовки облікових записів, які згодом підтверджуватимуться аудитом, що його виконуватиме фірма, створює загрозу власної оцінки. Слід, якщо необхідно, застосувати застережні заходи, перелічені у п.п 290.184 Кодексу	Фірма не повинна готувати податкові розрахунки поточних і відстрочених податкових зобов'язань (або активів) з метою підготовки облікових записів, які є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок. Підготовка розрахунків поточних і відстрочених податкових зобов'язань (або активів) для клієнта з аудиту з метою підготовки облікових записів, які інакше не були б дозволені згідно з положеннями цього розділу, можуть надаватись клієнтам з аудиту у надзвичайних обставинах чи інших незвичайних ситуаціях, якщо укладення інших угод є практично неможливим для клієнта з аудиту.

1	2	3
<i>Податкове планування та інші консультаційні послуги з питань оподаткування</i>	Загроза власної оцінки може виникати, якщо консультація впливатиме на питання, що мають бути відображені у фінансових звітах. Існування і значущість загрози визначається з врахуванням п.п 290.188-290.191 Кодексу. Так, надання послуг з податкового планування чи інших консультаційних послуг з питань оподаткування, коли ця консультація чітко підтримується податковими органами або іншим прецедентом, усталеною практикою або мають основу у податковому законодавстві, яке превалює, як правило, не створює загрози незалежності. Якщо ефективність консультації з питань оподаткування залежить від конкретного облікового підходу або подання у фінансових звітах і команда з проведення аудиту має вагомні сумніви стосовно доречності відповідного облікового підходу або подання згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності; та результат або наслідки консультації з питань оподаткування матимуть суттєвий вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма складатиме висновок, загроза власної оцінки буде настільки значною, що ніякі застережні заходи не зможуть зменшити її до прийняттого рівня.	
<i>Надання допомоги у врегулюванні спірних питань оподаткування</i>	Загроза захисту або власної оцінки може виникати, якщо фірма представляє клієнта з аудиту у процесі врегулювання спірних питань оподаткування, як тільки податкові органи повідомили клієнта, що вони відхилили аргументи клієнта стосовно певного конкретного питання і або податковий орган, або клієнт передає питання для вирішення шляхом формального судового розгляду. Якщо послуги з питань оподаткування передбачають виконання ролі адвоката клієнта з аудиту в публічному трибуналі чи суді при врегулюванні питання і оподаткування, і суми, про які йдеться, є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, загроза захисту, що виникає, буде настільки значною, що жоден застережний захід не зможе усунути загрозу або зменшити її до прийняттого рівня. Тому фірма не повинна виконувати такого роду послуги для клієнта з аудиту. Проте фірмі не забороняється бути постійним консультантом для клієнта з аудиту стосовно питання, яке слухається у публічному трибуналі чи суді.	
<i>Послуга внутрішнього аудиту</i>	Надання послуг клієнтові з аудиту послуг з внутрішнього аудиту створює загрозу власної оцінки для незалежності, якщо фірма використовує роботу внутрішнього аудиту в ході наступного зовнішнього аудиту. Якщо персонал фірми бере на себе відповідальність управлінського персоналу при наданні клієнтові з аудиту послуг внутрішнього аудиту, загроза, що виникає, буде настільки значною, що жодний застережний захід не зможе зменшити її до прийнятого рівня.	Фірма не повинна надавати послуги з внутрішнього аудиту, які стосуються: а) значної частини внутрішнього контролю над фінансовою звітністю; б) систем фінансової звітності, що генерують інформацію, яка, окремо або в сукупності, є значною для облікових записів клієнта з аудиту чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок; в) сум або розкритої інформації, що окремо або у сукупності, є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок.
<i>Послуги з систем ІТ</i> г) оцінювання та складання рекомендацій стосовно системи, яка була розроблена, впроваджена або експлуатацією якої здійснює інший надавач послуг або клієнт	Надання послуг клієнтові з аудиту, у тому числі здійснення розробки чи впровадження систем ІТ, які (а) становлять значну частину системи внутрішнього контролю за фінансовою звітністю, або (б) генерують інформацію, яка є важливою для бухгалтерських записів клієнта з аудиту або його фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, створює загрозу власної оцінки. в) впровадження нетипового програмного забезпечення бухгалтерського обліку або подання фінансової інформації, яке не було розроблене фірмою, якщо адаптація до вимог клієнта не є значною; та	Фірма не повинна надавати послуги, що передбачають розробку або впровадження систем ІТ, що (а) становлять значну частину системи внутрішнього контролю за фінансовою звітністю, або (б) генерують інформацію, яка є важливою для облікових записів клієнта з аудиту або його фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок.

1	2	3
<i>Надання послуг з підтримки у судових справах</i>	Ці послуги можуть створювати загрозу власної оцінки або захисту. Якщо фірма надає клієнтові з аудиту послугу з підтримки у судових справах, і ця послуга передбачає обчислення попередньо оцінених втрат чи інших сум, що впливають на фінансові звіти, стосовно яких фірма складатиме висновок, слід дотримуватись положень щодо послуг з оцінки, викладених у параграфах 290.175 -290.180. У випадку інших послуг з підтримки у судових справах слід оцінити значущість будь-якої загрози, що виникає, та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загрози чи зменшення її до прийнятного рівня.	
<i>Надання юридичних послуг</i>	Надання фірмою юридичних послуг суб'єктові господарювання, який є клієнтом з аудиту, може створювати загрозу власної оцінки та захисту. Виконання ролі захисту для клієнта з аудиту при врегулюванні спору чи в судовій справі, коли суми, про які йдеться, є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, створюватиме настільки значні загрози захисту та власної оцінки, що жодний застережний захід не зможе зменшити цю загрозу до прийнятного рівня. Призначення партнера чи працівника фірми головним юрисконсультантом клієнта з аудиту створюватиме настільки значні загрози власної оцінки та захисту, що жодний застережний захід не зможе зменшити цю загрозу до прийнятного рівня.	
<i>Послуги з підбору персоналу</i>	В усіх випадках фірма не повинна брати на себе відповідальність управлінського персоналу, в тому числі виконувати роль учасника переговорів від імені клієнта з аудиту, і рішення про прийом на роботу слід залишити клієнтові з аудиту. Загалом фірма може надавати такі послуги як здійснення огляду професійних кваліфікацій заявників та надання консультацій стосовно їхньої відповідності посаді.	Фірма не повинна надавати клієнтові з аудиту послуг з підбору кадрів на посаду директора чи посадової особи цього суб'єкта господарювання чи члена вищого управлінського персоналу, який може істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок: - пошук чи вибір кандидатів на такі посади; - огляду рекомендацій перспективних кандидатів на такі посади.
<i>Послуги з корпоративних фінансів</i>	Може створювати загрози захисту та загрозу власної оцінки. Слід оцінити значущість будь-якої загрози, що створюється, та, якщо необхідно, застосувати застережні заходи для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня. Якщо результативність консультації з корпоративних фінансів залежить від конкретного облікового підходу або подання інформації у фінансових звітах та: а) команда з проведення аудиту має ґрунтовні сумніви щодо відповідності певного облікового підходу або подання згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності; б) результат або наслідки консультації з корпоративних фінансів матимуть суттєвий вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма складатиме висновок. то загроза власної оцінки буде настільки значною, що жодний застережний захід не зможе зменшити її до прийнятного рівня: і в такому випадку консультацію з корпоративних фінансів надавати не слід. Надання послуг з корпоративних фінансів, які передбачають просування, торговельні операції чи гарантоване розміщення акцій клієнта з аудиту створює настільки значну загрозу захисту чи власної оцінки, що жодний застережний захід не може зменшити її до прийнятного рівня. Відповідно, фірма не повинна надавати такі послуги клієнтові з аудиту.	

ТЕМА 1.3. ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ТА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРІВ ПІД ЧАС АУДИТУ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

План

- 1.3.1. Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА 200). Застосовна концептуальна основа фінансового звітування. Професійне судження. Професійний скептицизм. Дотримання МСА, доречних для аудиту.
- 1.3.2. Узгодження умов виконання завдань з аудиту (МСА 210). Передумови для проведення аудиту. Згода на умови завдання з аудиту. Прийняття змін в умови завдання з аудиту. Додаткові міркування під час прийняття завдання.
- 1.3.3. Аудиторська документація (МСА 230). Характер і цілі аудиторської документації. Своєчасне складання аудиторської документації. Форма, зміст і обсяг аудиторської документації. Формування остаточного аудиторського файлу.
- 1.3.4. Аудиторські докази (МСА 500). Оцінка прийнятності та достатності аудиторських доказів (МСА 200, 500). Інформація, яка може використовуватися як аудиторські докази.
- 1.3.5. Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності (МСА 240). Характеристики шахрайства та відповідальність за виявлення шахрайства. Професійний скептицизм. Оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики. Оцінка аудиторських доказів. Неспроможність аудитора продовжувати виконання завдання. Письмові запевнення та вимоги щодо повідомлення інформації. Приклади чинників ризику шахрайства та обставин, які свідчать про можливість шахрайства.
- 1.3.6. Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності (МСА 250). Вплив законодавчих та нормативних актів. Відповідальність за дотримання законодавчих і нормативних актів. Розгляд аудитором дотримання вимог. Аудиторські процедури, якщо виявлено недотримання вимог. Повідомлення про підозрюване недотримання вимог.
- 1.3.7. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, в т.ч. про недоліки внутрішнього контролю (МСА 260 (переглянутий), МСА 265)
- 1.3.8. Контроль якості аудиту фінансової звітності (МСА 220). Відповідальність керівництва аудиторської фірми за якість аудитів. Система контролю якості та її елементи.

1.3.1. Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА 200).

Застосовна концептуальна основа фінансового звітування

Метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Це досягається через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. На рис. 3.1 наведено загальні цілі аудитора, відповідно до МСА 200.

Фінансова звітність (financial statements) – це структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене для інформування про економічні ресурси, або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу, або про зміни у них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансового звітування. Відповідні примітки складаються, як правило, зі стислого викладу суттєвих облікових політик та іншої пояснювальної інформації. Термін «фінансова звітність» означає, як правило, повний комплект фінансових звітів, визначений вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування, але також може означати окремий фінансовий звіт.

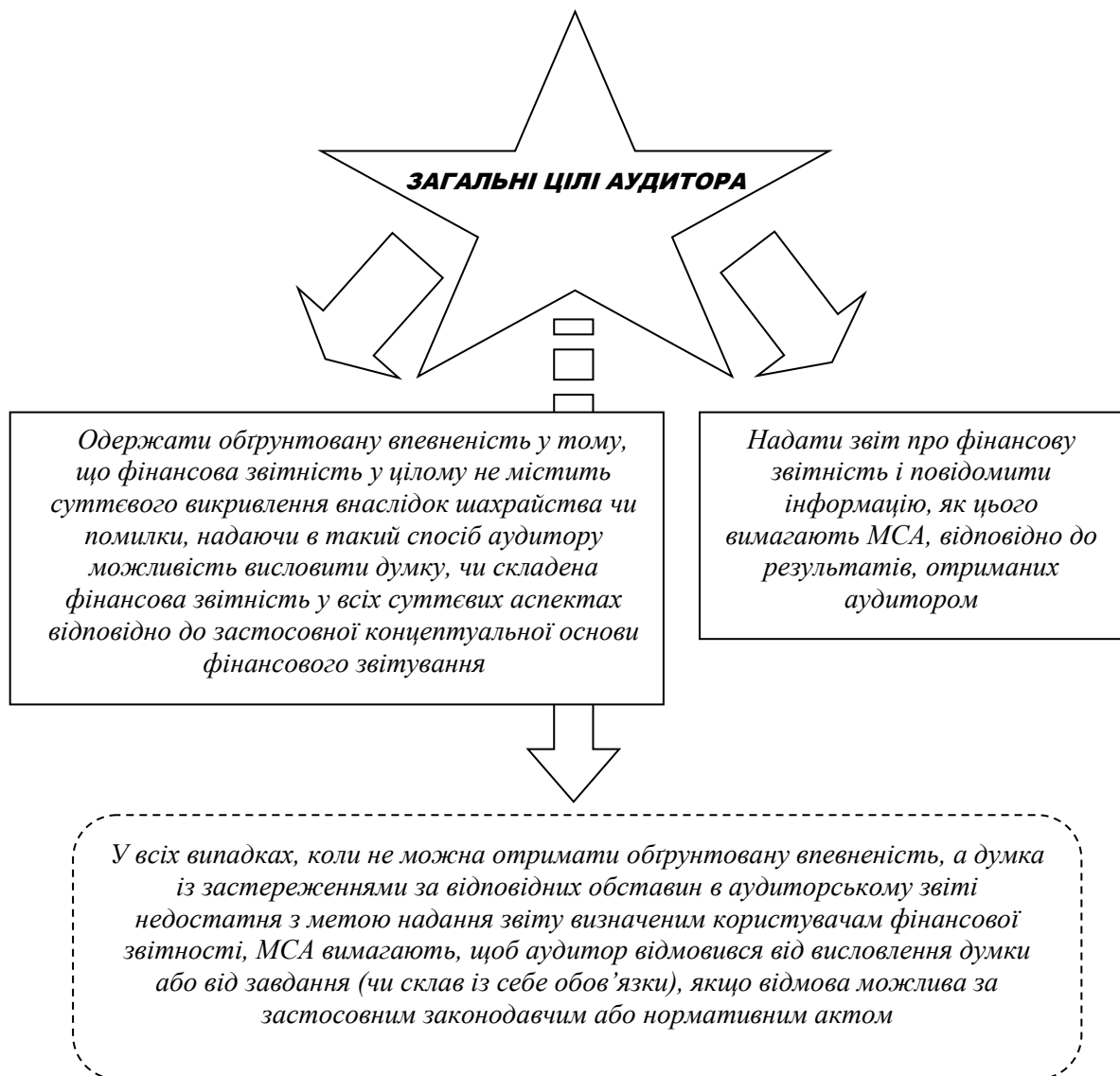


Рис. 3.1 Загальні цілі аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності

Історична фінансова інформація (historical financial information) – це інформація, виражена у фінансових показниках, стосовно конкретного суб'єкта господарювання, отримана на основі облікової системи цього суб'єкта господарювання, про економічні події, які відбувалися у минулих періодах, або про минулі економічні умови чи обставини на певний момент часу.

Думка аудитора висловлюється стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та неупереджену інформацію відповідно до концептуальної основи. Аудит, проведений згідно з МСА та відповідними етичними вимогами, надає аудиторю можливість формулювати таку думку (рис. 3.2).

Фінансова звітність, яка підлягає аудиту, – це фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями. МСА не встановлюють відповідальність управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та не скасовують юридичну силу законодавчих або нормативних актів, які регулюють їх відповідальність. Проте аудит відповідно до МСА проводиться згідно з передумовою, що управлінський персонал і в разі потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнали певну відповідальність, яка є фундаментальною для проведення аудиту.

Аудит фінансової звітності не звільняє управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, від їхньої відповідальності.

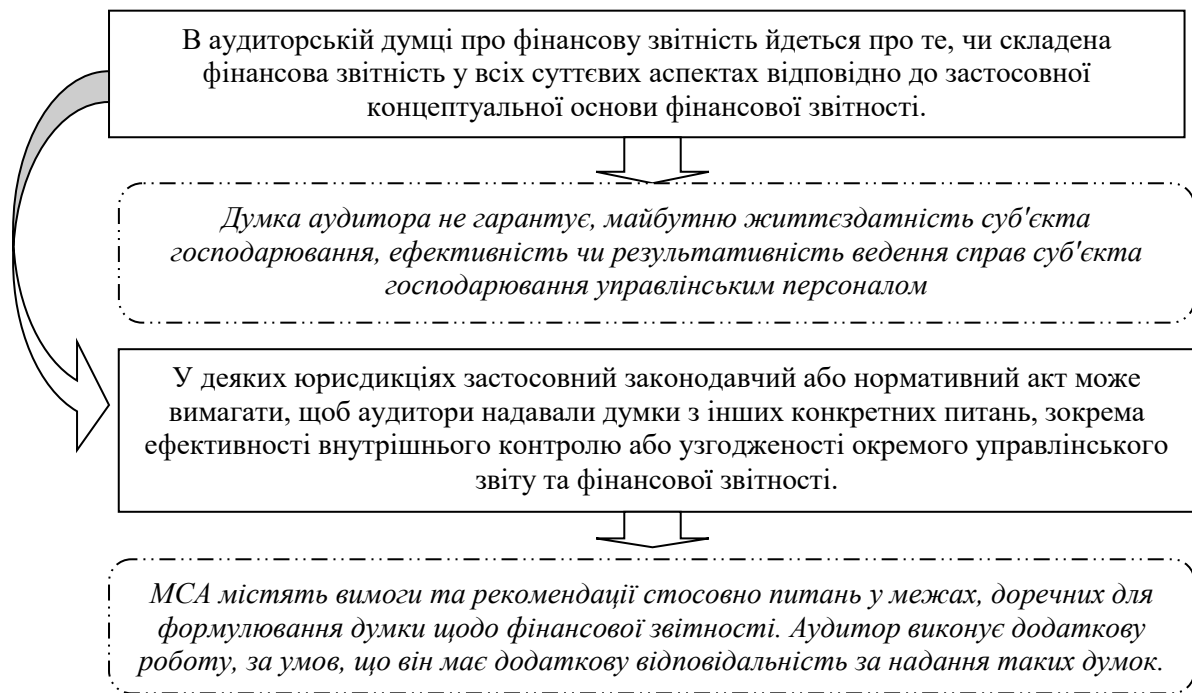


Рис. 3.2 Процес формування аудиторської думки

Законодавчий або нормативний акт може встановлювати відповідальність управлінського персоналу та за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно фінансової звітності. Проте обсяг цієї відповідальності або спосіб її визначення може відрізнятися у різних юрисдикціях. Незважаючи на такі відмінності, аудит відповідно до МСА проводиться на основі передумови, що управлінський персонал та за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнали і розуміють, що вони несуть відповідальність (рис. 3.3).

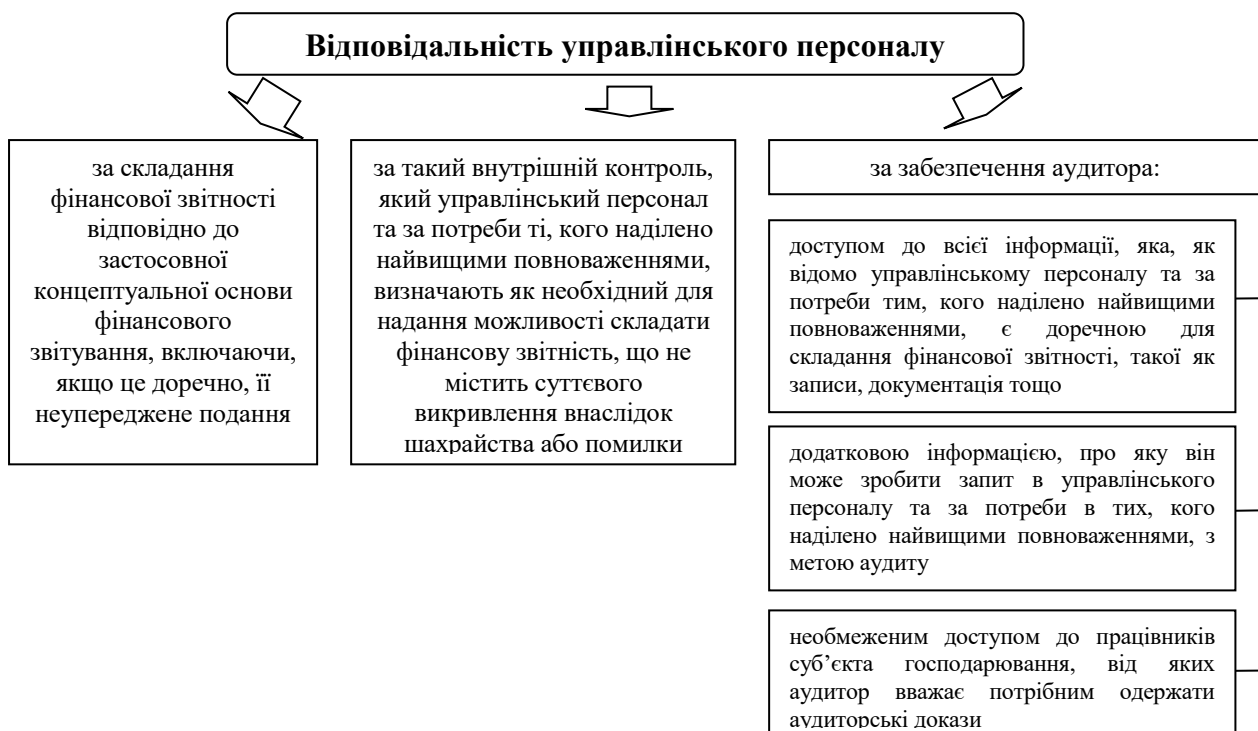


Рис. 3.3 Відповідальність управлінського персоналу

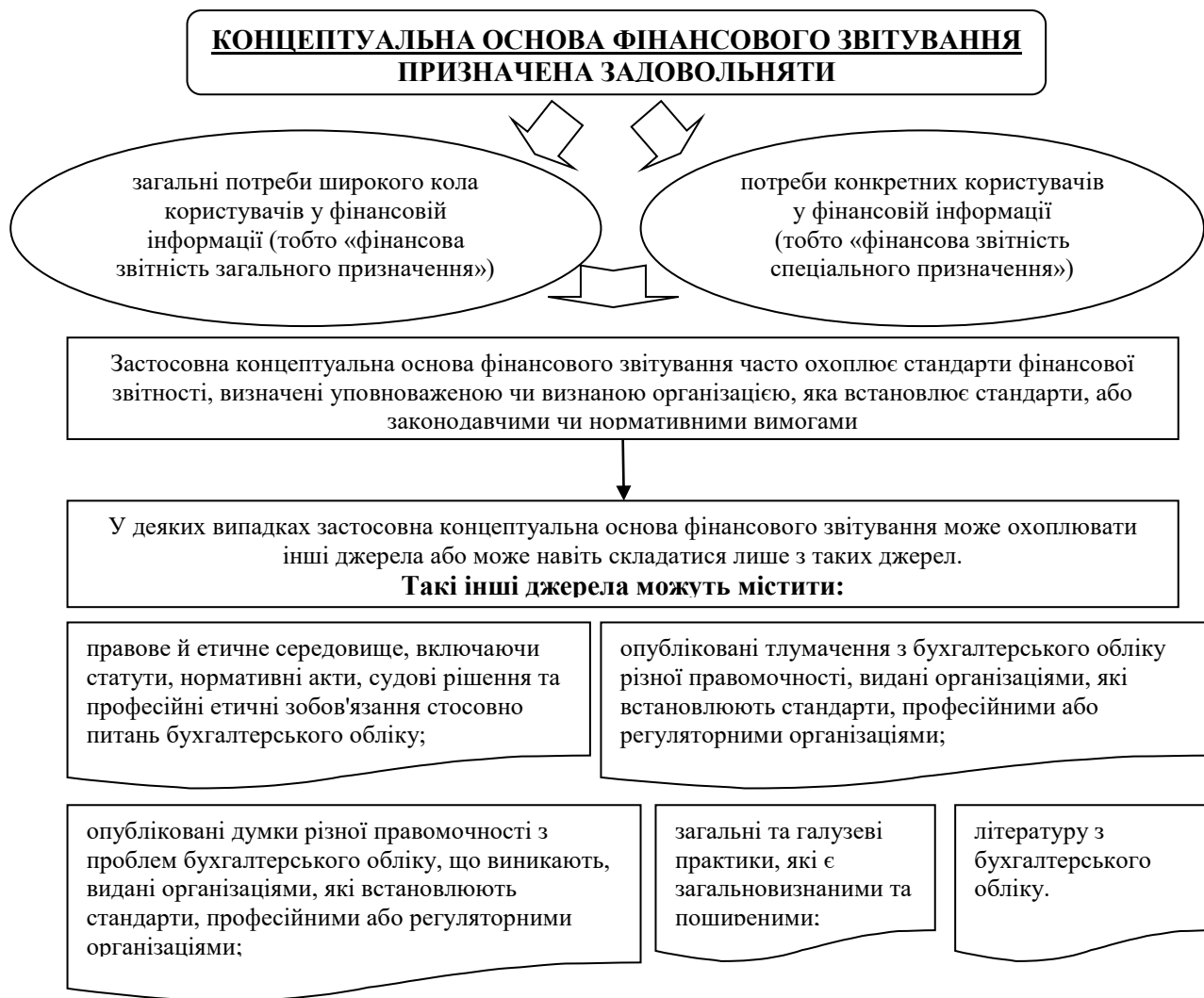


Рис. 3.4 Рекомендації із застосування застосовної концептуальної основи фінансової звітності

Складання фінансової звітності управлінським персоналом та за потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями, вимагає:

- ідентифікації застосовної концептуальної основи фінансового звітування у контексті будь-яких відповідних законодавчих або нормативних актів;
- складання фінансової звітності відповідно до цієї концептуальної основи;
- включення адекватного опису цієї концептуальної основи до складу фінансової звітності.

Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування визначають форму та зміст фінансової звітності. Хоча концептуальна основа може не визначати, як обліковувати або розкривати інформацію про всі операції або події, вона зазвичай містить достатні та загальні принципи, які можуть слугувати основою для розробки і застосування облікових політик, які відповідають концепціям, що покладені в основу вимог концептуальної основи.

Деякі концептуальні основи фінансового звітування є концептуальними основами достовірного подання, тоді як інші є концептуальними основами дотримання вимог. Концептуальні основи фінансового звітування, які охоплюють в основному стандарти фінансового звітування, встановлені певною організацією, що уповноважена або визнана поширювати стандарти, які мають використовувати суб'єкти господарювання для складання

фінансової звітності загального призначення, часто призначені для досягнення достовірного подання, наприклад Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО).

Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування визначають також склад повного комплексу фінансової звітності. У випадку багатьох концептуальних основ передбачається, що фінансова звітність надає інформацію про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання. У таких концептуальних основах до складу повного комплексу фінансової звітності входять: баланс; звіт про прибутки та збитки; звіт про зміни у власному капіталі; звіт про рух грошових коштів і відповідні примітки. У деяких інших концептуальних основах фінансового звітування один фінансовий звіт та відповідні примітки можуть становити повний комплект фінансової звітності. Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) «Фінансова звітність за касовим методом обліку», виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, встановлює, що первинний фінансовий звіт – це звіт про надходження та виплати грошових коштів, якщо суб'єкт господарювання у державному секторі складає свою фінансову звітність відповідно до цього МСБОДС.

Інші приклади одного фінансового звіту, кожен з яких міститиме відповідні примітки, такі:

- баланс;
- звіт про прибутки та збитки або звіт про діяльність;
- звіт про нерозподілений прибуток;
- звіт про рух грошових коштів;
- звіт про активи та зобов'язання, до складу якого не входить власний капітал;
- звіт про зміни у власному капіталі;
- звіт про доходи та витрати;
- звіт про діяльність за асортиментом продукції.

МСА 210 встановлює вимоги та надає рекомендації з визначення прийнятності застосовної концептуальної основи фінансового звітування. У МСА 800 йдеться про особливі положення, коли фінансову звітність складають відповідно до концептуальної основи спеціального призначення/

Через значущість передумови для проведення аудиту аудиторі потрібно отримати згоду управлінського персоналу та за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що вони визнають і розуміють власну відповідальність, як передумову прийняття завдання з аудиту.

Щодо повноваження аудитів фінансової звітності суб'єктів господарювання у *державному секторі*, то вони можуть бути більшими, ніж стосовно аудитів інших суб'єктів господарювання. Внаслідок цього передумова, пов'язана з відповідальністю управлінського персоналу, на основі якої проводиться аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання у державному секторі, може передбачати додаткову відповідальність, наприклад відповідальність за виконання операцій та події відповідно до законодавчого, нормативного акта чи іншого документа.

Складання фінансової звітності вимагає від управлінського персоналу застосовувати судження під час здійснення облікових оцінок, які є обґрунтованими за конкретних обставин, а також обирати та застосовувати відповідні облікові політики. такі судження здійснюються у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

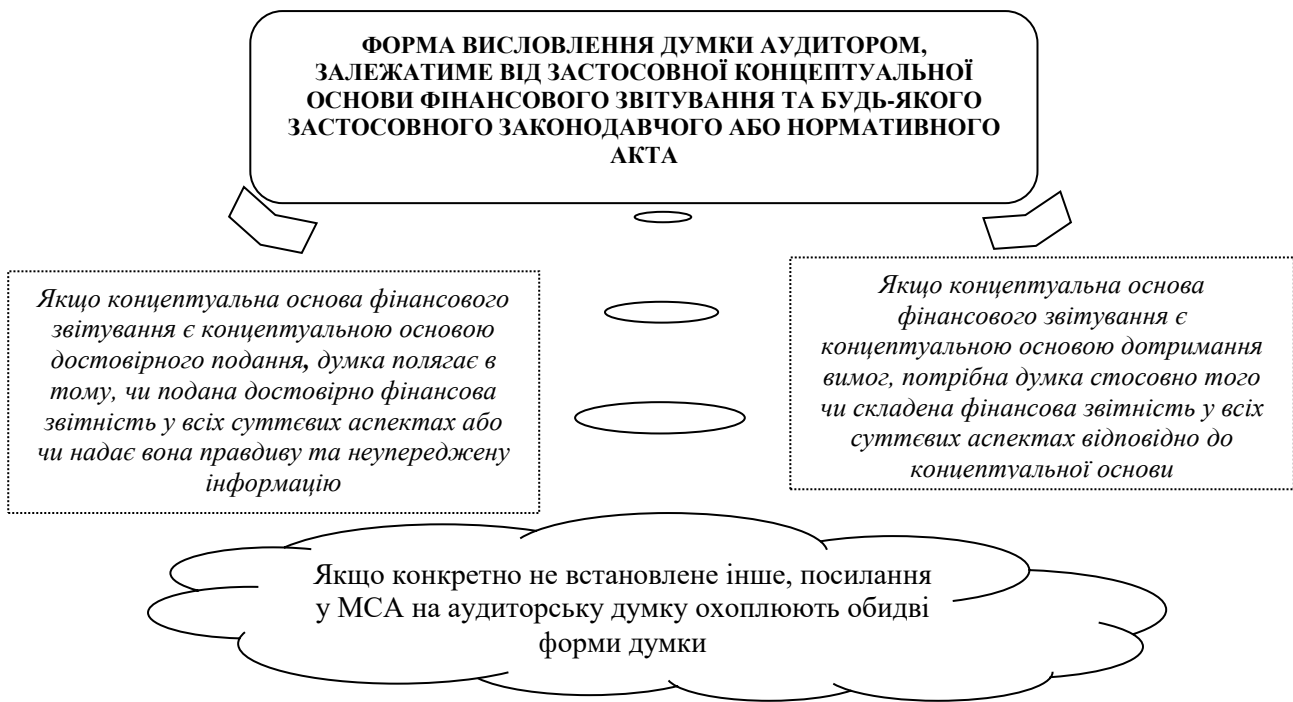


Рис. 3.5 Форми висловлення аудиторської думки

Професійне судження

Аудитор повинен застосовувати професійне судження під час планування та виконання аудиту фінансової звітності.

Професійне судження (professional judgment) – застосування необхідної освіти, знань і досвіду в контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин завдання з аудиту.

Професійне судження є суттєвим для належного проведення аудиту. Причина полягає в тому, що тлумачення відповідних етичних вимог і МСА, а також достатні рішення, потрібні у процесі всього аудиту, неможливо здійснити, не застосовуючи відповідні знання та досвід до фактів і обставин.

Характерна ознака професійного судження, яке очікується від аудитора, полягає в тому, що його здійснює аудитор, професійна підготовка, знання та досвід якого сприяли формуванню компетентності, потрібної для одержання обґрунтованих суджень.

Здійснення професійного судження у будь-якому конкретному випадку ґрунтується на фактах та обставинах, які відомі аудитору. Консультації зі складних або суперечливих питань протягом аудиту як у межах команди із завдання, так і між командою із завдання та іншими особами відповідного рівня у межах фірми або за її межами, зокрема згідно з вимогами МСА 220 допомагають аудитору здійснювати компетентні й обґрунтовані судження.

Професійне судження можна оцінити виходячи з того, чи відображає досягнуте судження компетентне застосування принципів аудиту та бухгалтерського обліку, чи є воно прийнятним з огляду на факти й обставини, відомі аудитору до дати аудиторського звіту, та чи не суперечить їм.

Професійне судження потрібно здійснювати протягом усього аудиту. Його також потрібно належно документувати. Щодо цього вимагається, щоб аудитор складав аудиторську документацію, достатню для того, щоб досвідчений аудитор, який не був попередньо причетний до аудиту, міг зрозуміти значні професійні судження, здійснені під час

формулювання висновків щодо значущих питань, які виникають під час аудиту (МСА 230, п. 8.). Професійне судження не слід використовувати як обґрунтування рішень, які в інший спосіб не підтверджуються фактами й обставинами завдання або достатніми та прийнятними аудиторськими доказами.

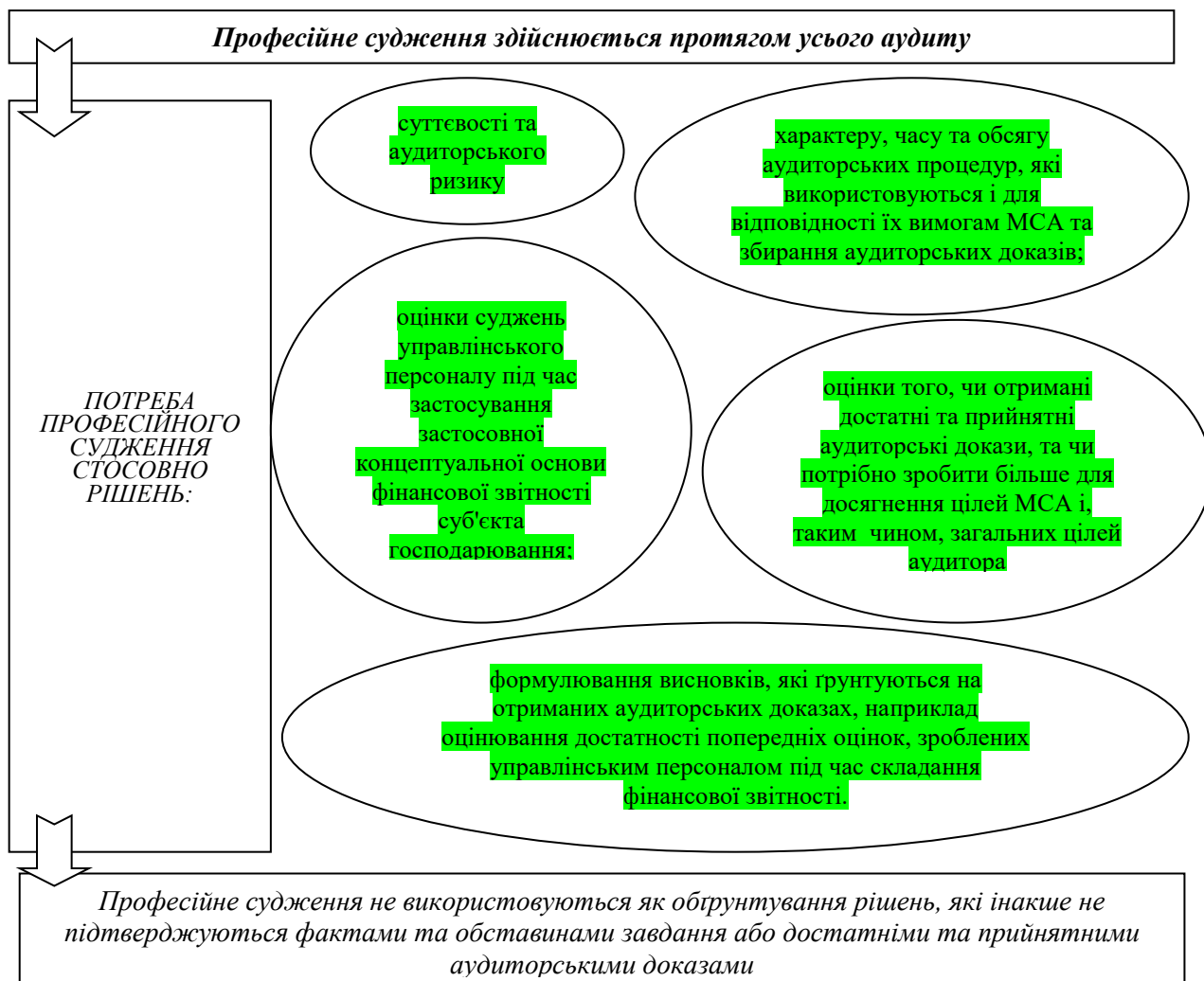


Рис. 3.6 Процедури застосування та необхідність професійного судження під час планування та виконання аудиту фінансової звітності

Професійний скептицизм

Аудитор повинен планувати та виконувати аудит із професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які призводять до суттєвого викривлення фінансової звітності.

Професійний скептицизм (professional skepticism) – ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів.

Аудитор може вважати записи та документи справжніми, якщо у нього немає підстави вважати протилежне. Проте вимагається, щоб аудитор розглядав надійність інформації, що використовується як аудиторський доказ (МСА 500 п. 7–9).

У разі сумніву щодо достовірності інформації або ознак можливого шахрайства (наприклад, якщо умови, ідентифіковані під час аудиту, змушують аудитора вважати, що документ може бути несправжнім або що умови в документі могли бути сфальсифіковані),

МСА вимагають від аудитора проведення подальшого дослідження та визначення, змін та доповнень до аудиторських процедур, які потрібні для вирішення проблеми (МСА 240 п. 13; МСА 500 п. 11; МСА 505 п. 10–11, п. 16).

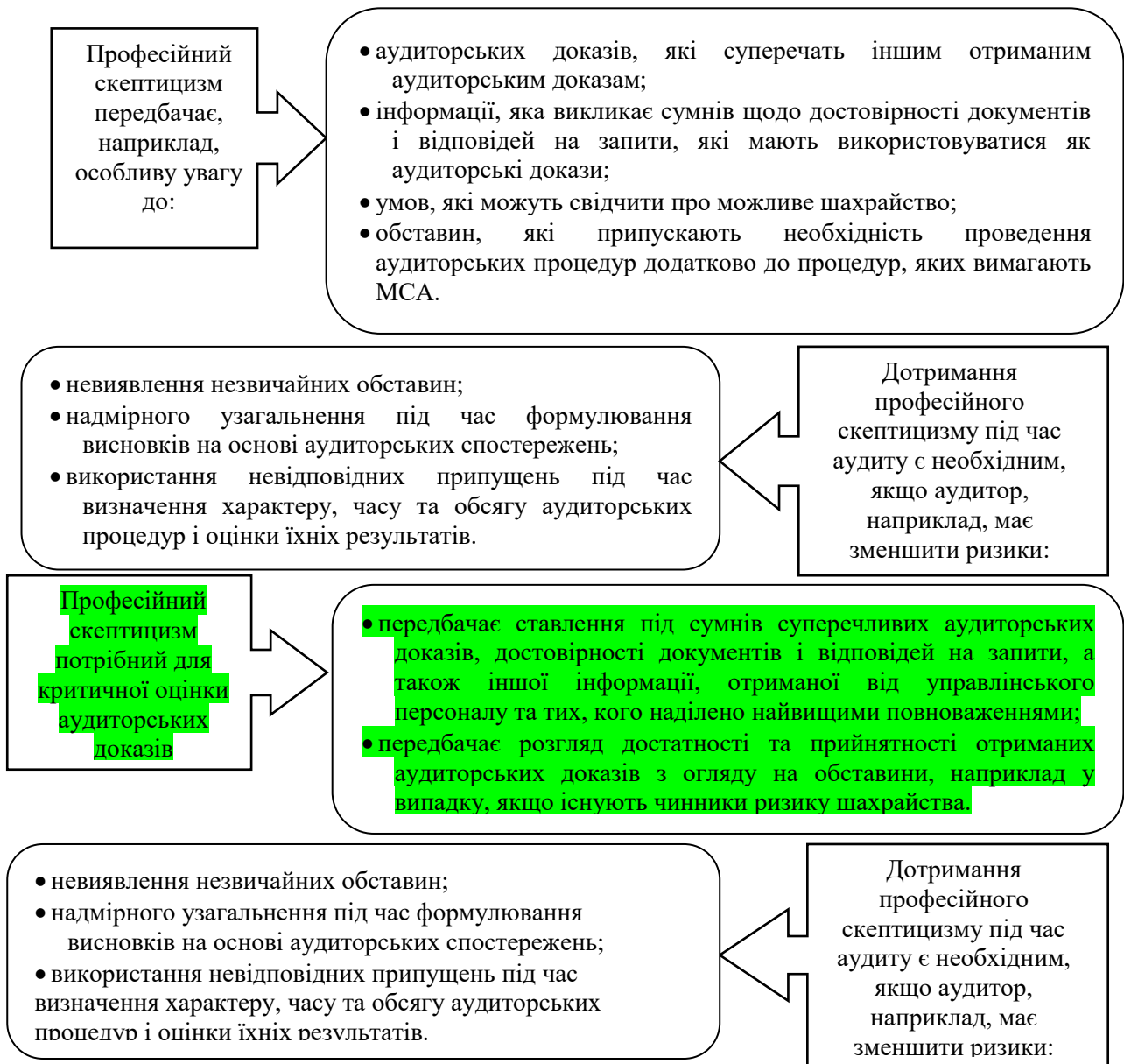


Рис. 3.7 Необхідність дотримання професійного скептицизму під час аудиту

Не можна очікувати, що аудитор нехтуватиме минулим досвідом щодо сумлінності та чесності управлінського персоналу суб'єкта господарювання і тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Проте думка, що управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями, є сумлінними та чесними, не звільняє аудитора від необхідності дотримуватися професійного скептицизму або не дозволяє аудитору задовольнятися менш ніж переконливими аудиторськими доказами у процесі отримання достатньої впевненості.

Дотримання МСА, доречних для аудиту

Аудитор повинен дотримуватися всіх МСА, які є доречними для аудиту. МСА є доречним для аудиту, якщо він є чинним та існують обставини, які розглядаються у ньому.

Взяті як єдине ціле МСА являють собою стандарти для роботи аудитора під час досягнення загальних цілей аудитора. МСА розглядають загальну відповідальність аудитора, а також додаткові міркування аудитора, які стосуються цієї відповідальності щодо конкретних тем.

Сфера застосування, дата набрання чинності та будь-яке конкретне обмеження застосовності конкретних МСА чітко визначаються в МСА. Якщо інше не зазначено в МСА, аудиторі дозволяється застосовувати МСА до зазначеної у ньому дати набрання чинності.

Під час виконання аудиту від аудитора вимагається дотримання законодавчих або нормативних вимог на додаток до МСА. МСА не мають переважної сили щодо законодавчого чи нормативного акта, який регулює аудит фінансової звітності. У разі, якщо такий законодавчий або нормативний акт відрізняється від МСА, аудит, проведений відповідно лише до законодавчого чи нормативного акта, не буде автоматично відповідати МСА.

Аудитор може також проводити аудит відповідно як до МСА, так і до стандартів аудиту конкретної юрисдикції або країни. У таких випадках, крім відповідності кожному з МСА, які є доречними для аудиту, аудиторі може бути потрібно виконати додаткові аудиторські процедури для відповідності доречним стандартам цієї юрисдикції чи країни.

МСА є доречними для завдань у *державному секторі*. Проте на відповідальність аудитора у державному секторі можуть впливати аудиторські повноваження або зобов'язання суб'єктів господарювання державного сектору, які виникають унаслідок законодавчого, нормативного акта чи іншого документа (такого, як директиви міністерств, вимоги державної політики або законодавчі рішення), які можуть передбачати більший обсяг, ніж аудит фінансової звітності відповідно до МСА. Така додаткова відповідальність не розглядається в МСА. Вона може розглядатися в положеннях Міжнародної організації вищих органів аудиту або національних організацій, які встановлюють стандарти, або в рекомендаціях, що їх розробляють державні аудиторські установи.

Аудитор повинен розуміти весь текст МСА, в тому числі його матеріали для застосування й інші пояснювальні матеріали, щоб зрозуміти його цілі та належно застосовувати його вимоги.

Крім цілей і вимог (у МСА вимоги зазначено словом «повинен»), МСА містять відповідні рекомендації у формі застосування та іншого пояснювального матеріалу. Вони також можуть містити вступний матеріал, який надає контекст, доречний для належного розуміння МСА, і визначення. Отже, весь текст МСА є доречним для розуміння цілей, установлених у МСА, та належного застосування вимог МСА.

У разі потреби матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали надають додаткове пояснення вимог МСА і рекомендації щодо їхнього виконання. Зокрема, вони можуть:

- точніше пояснити, що означає вимога або що вона передбачає охоплювати;
- містити приклади процедур, які можуть бути доречними за конкретних обставин.

Хоча такі рекомендації самі по собі не встановлюють вимогу, вони є доречними для належного застосування вимог МСА. Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали також можуть надавати попередню інформацію щодо питань, які розглядаються в МСА.

Додатки становлять частину застосування й іншого пояснювального матеріалу. Мета та передбачуване використання додатка пояснюються в основному тексті відповідного МСА або в назві чи вступній частині самого додатка.

У разі потреби вступний матеріал може містити також такі питання, як пояснення:

- мети та сфери застосування МСА, включаючи взаємозв'язок певного МСА з іншими МСА;
- предмета перевірки у певному МСА;
- належної відповідальності аудитора та інших працівників стосовно предмета

перевірки у певному МСА;

- контексту, в якому встановлюється певний МСА.

МСА може містити в окремому розділі під заголовком «Визначення» опис значень, установлених для певних термінів у цілях МСА. Вони надаються для допомоги у послідовному застосуванні та тлумаченні МСА і при цьому не передбачається, що вони мають переважну силу щодо визначення, яке може бути встановленим для інших цілей у законодавчому, нормативному акті чи іншому документі. Якщо не зазначено інше, терміни мають такі самі значення для всіх МСА. Глосарій термінів містить повний перелік термінів, визначених у МСА. Він також містить визначення інших термінів, які є в МСА та допомагають у загальнозживаному й послідовному тлумаченні та перекладі.

Додаткові міркування, за потреби, які стосуються аудитів малих підприємств і суб'єктів господарювання державного сектору, входять до складу застосування та іншого пояснювального матеріалу МСА. Ці додаткові міркування допомагають у застосуванні вимог МСА під час аудиту таких суб'єктів господарювання. Проте вони не обмежують абоне зменшують відповідальності аудитора за застосування й дотримання вимог МСА.

Для цілей визначення додаткових положень для аудитів *малих підприємств* термін «мале підприємство (smaller entity)» означає суб'єкт господарювання, якому зазвичай властиві такі якісні характеристики:

- володіння та управління зосереджено у невеликій кількості осіб (часто в руках однієї особи; це може бути фізична особа або інше підприємство, у власності якого перебуває суб'єкт господарювання, за умови, що власник демонструє відповідні якісні характеристики), а також:

- одна або кілька з таких характеристик:
 - прості або нескладні операції;
 - спрощена система ведення обліку;
 - незначна кількість напрямів економічної діяльності і невеликий асортимент продукції за кожним із них;
 - обмежена кількість заходів внутрішнього контролю;
 - небагато рівнів управлінського персоналу з повноваженнями щодо широкого кола заходів контролю; або
 - нечисленний персонал з широким колом обов'язків у багатьох працівників.

Спеціальні положення, що стосуються малих підприємств, включені до складу МСА, розроблені в основному для незареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання. Проте деякі з цих положень можуть бути корисними в аудитах зареєстрованих на біржі малих підприємств.

МСА посилаються на власника малого підприємства, який щодня бере участь в управлінні суб'єктом господарювання, як на «власника-керівника».

Аудитор повинен у звіті аудитора зазначити, що вимог МСА було дотримано лише у тому випадку, коли він дотримувався вимог цього та всіх інших МСА, які є доречними для аудиту. В іншому разі аудитор не повинен зазначати дотримання вимог МСА в звіті аудитора.

1.3.2. Узгодження умов виконання завдань з аудиту (МСА 210).

Передумови для проведення аудиту

Ціль аудитора – прийняти або продовжувати завдання з аудиту лише тоді, коли узгоджено основу його виконання через:

- обґрунтування наявності передумов для проведення аудиту;
- підтвердження того, що є взаєморозуміння між аудитором та управлінським персоналом і, за потреби, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо умов завдання з аудиту.

Передумови для проведення аудиту (preconditions for an audit) – це застосування управлінським персоналом прийнятної концептуальної основи фінансового звітування при складанні фінансової звітності та згода управлінського персоналу і, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, на передумови для проведення аудиту.

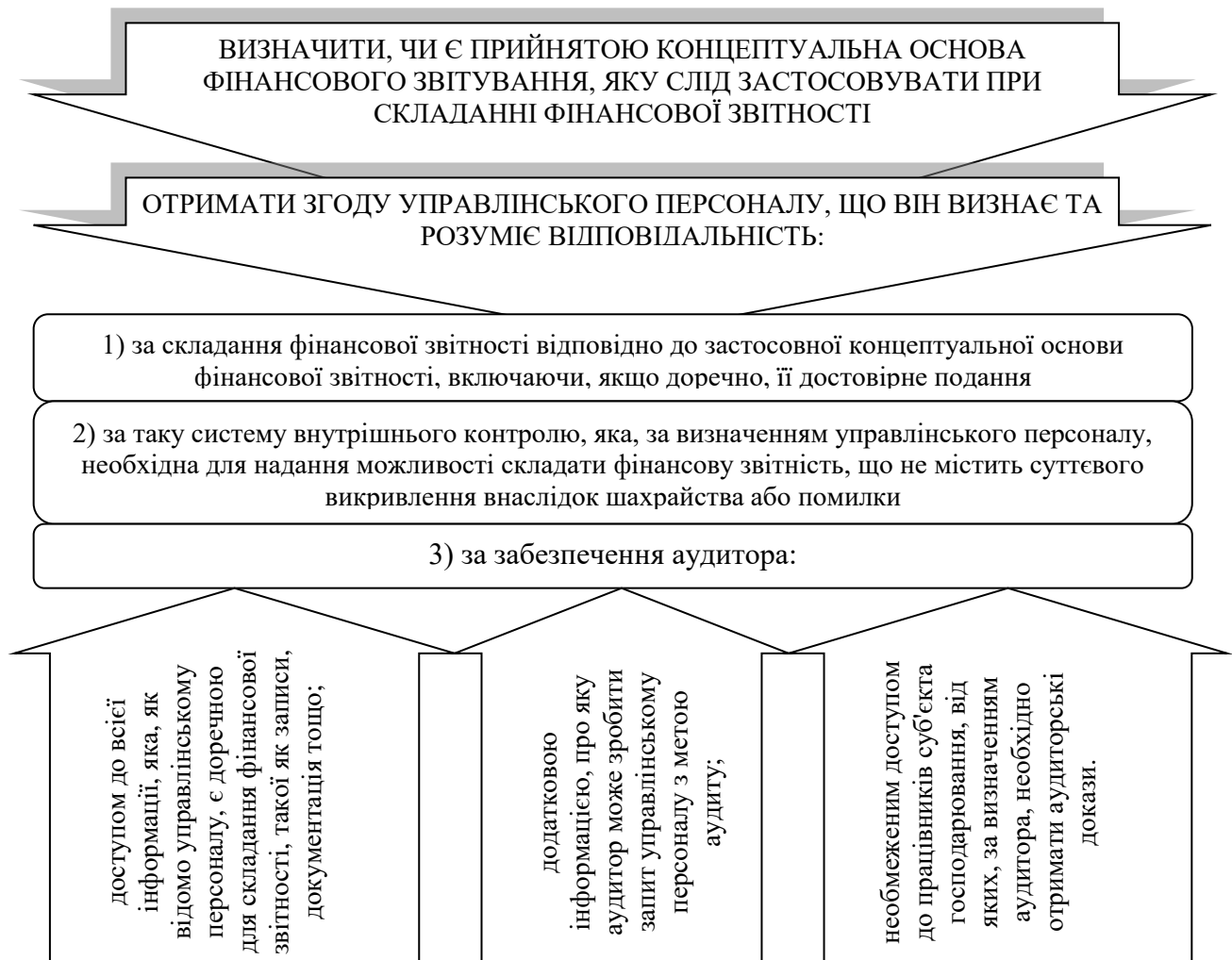


Рис. 3.8 Процес встановлення наявності передумов для проведення аудиту

Згода на умови завдання з аудиту

Якщо відсутні передумови для проведення аудиту, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом. Коли цього не вимагає законодавчий або нормативний акт, аудитор не повинен приймати запропоноване завдання з аудиту, якщо:

- аудитор визначив, що концептуальна основа фінансового звітування, яку слід застосовувати при складанні фінансової звітності, є неприйнятною, за винятком ситуації, наведеної на рис. 3.9.
- не було досягнуто згоди, наведеної на рис. 3.10.

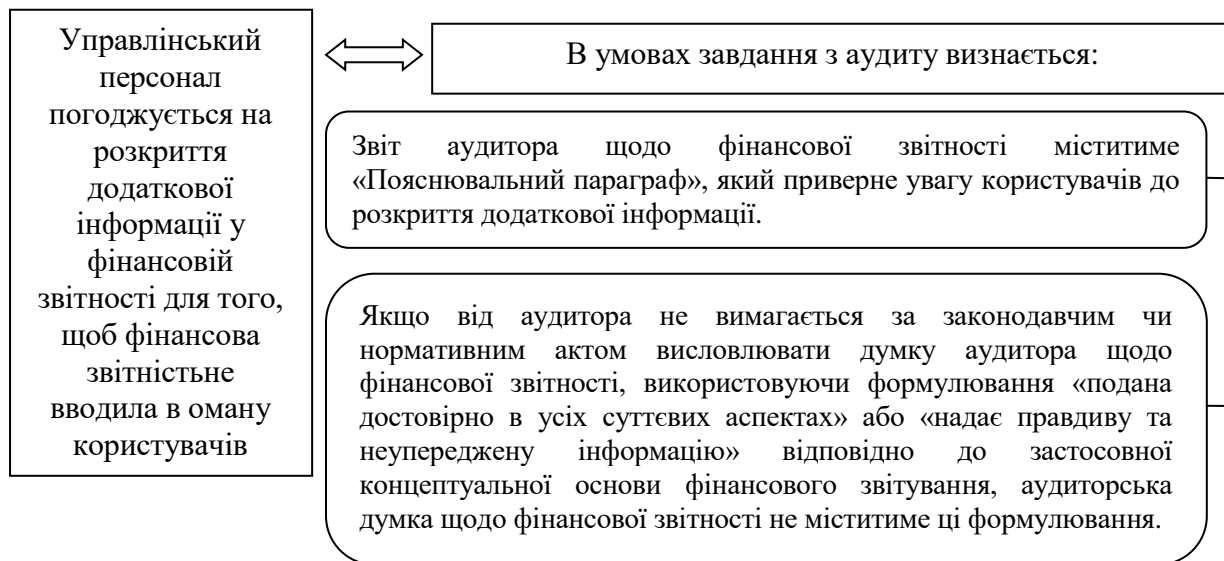


Рис. 3.9 Умови, за яких аудитор повинен прийняти завдання з аудиту

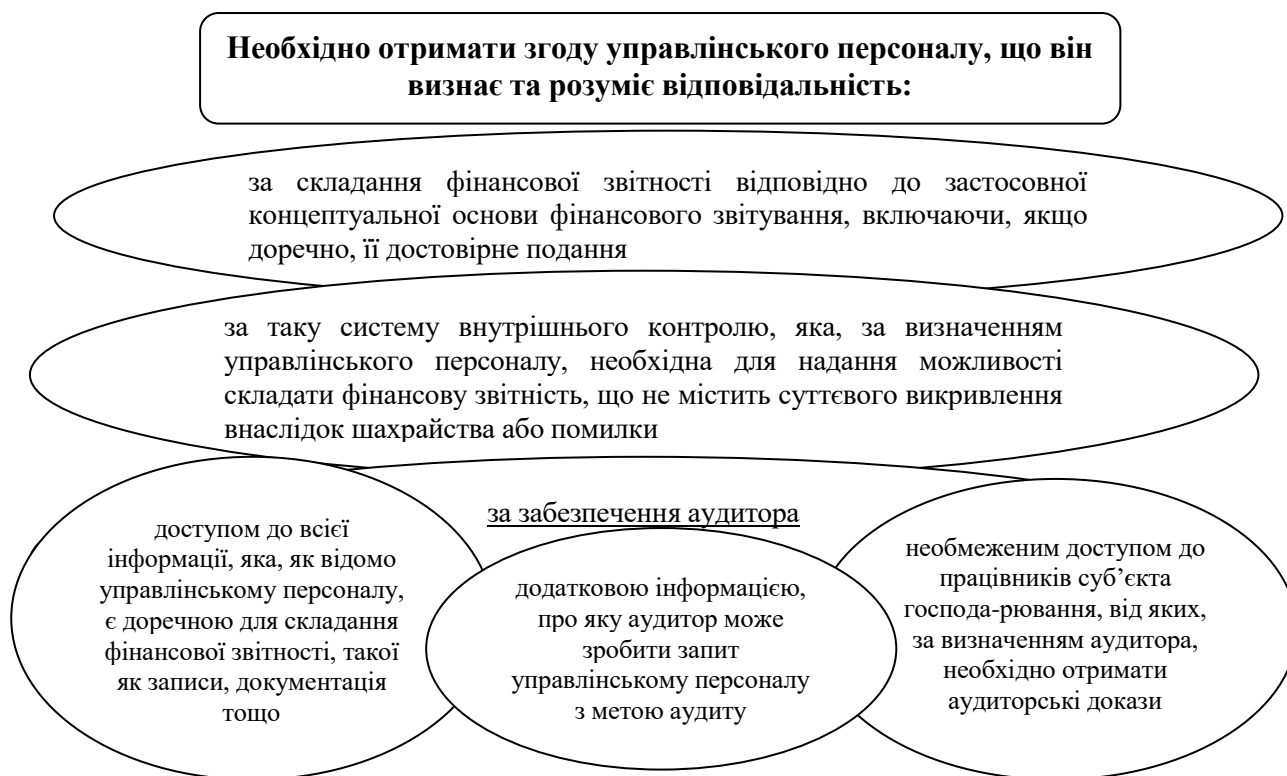


Рис. 3.10 Згода управлінського персоналу, що необхідна для встановлення наявності передумов для проведення аудиту

Аудитор повинен узгодити умови завдання з аудиту з управлінським персоналом чи за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями (рис. 3.11).

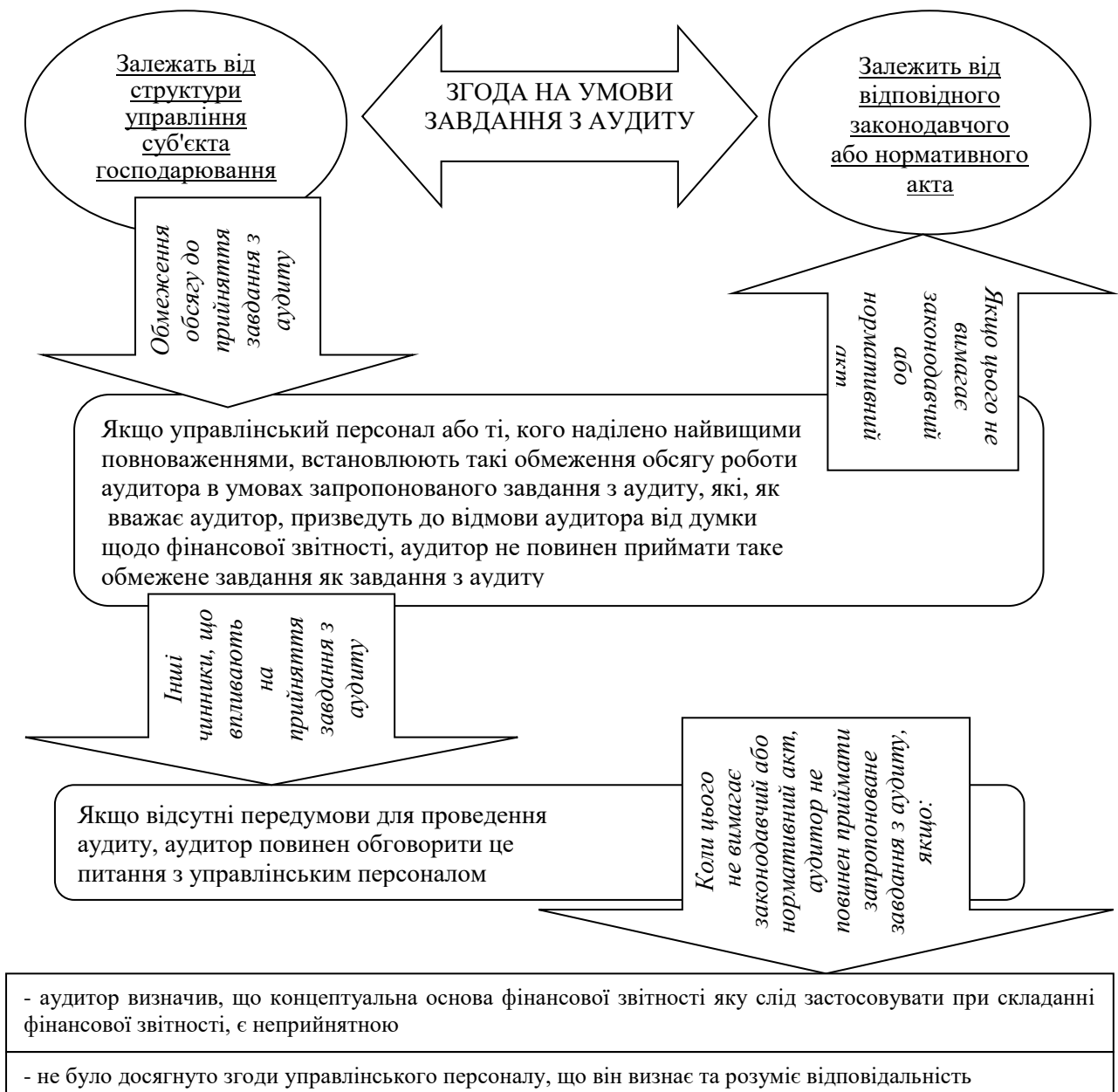


Рис. 3.11 Чинники, які впливають на узгодження умов завдань з аудиту

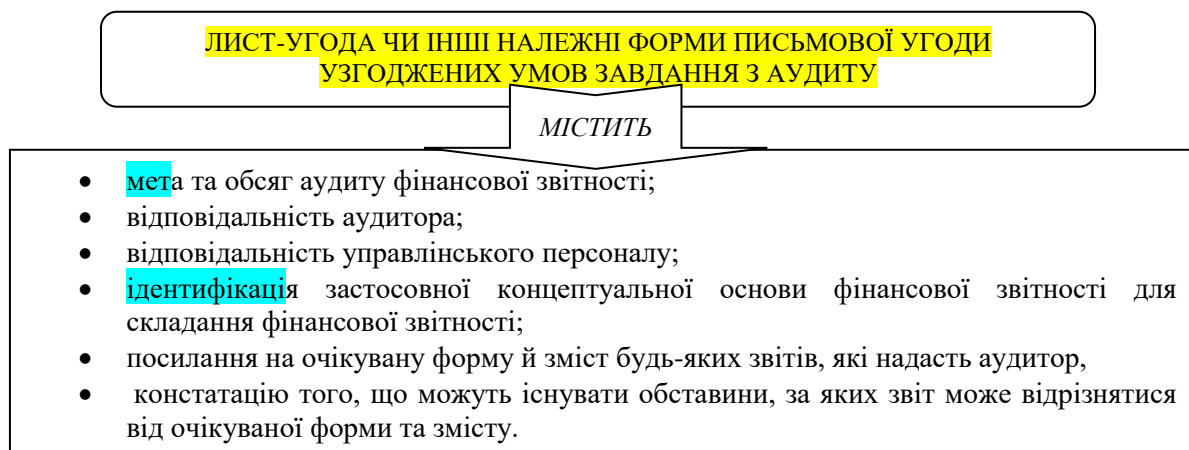


Рис. 3.12 Зміст письмової угоди узгоджених умов завдання з аудиту

Узгоджені умови завдання з аудиту записуються у листі-угоді про проведення аудиту чи в іншій належній формі письмової угоди та містять розділи, наведені на ри 3.12.

Стосовно регулярних аудитів аудитор повинен оцінити, чи вимагають обставини переглядати умови завдання з аудиту та чи є потреба нагадати суб'єкту господарювання про існуючі умови завдання з аудиту.

Прийняття змін в умови завдання з аудиту

Аудитор не повинен погоджуватися на зміну в умовах завдання з аудиту, якщо немає раціонального обґрунтування (див. параграфи А29–А31).

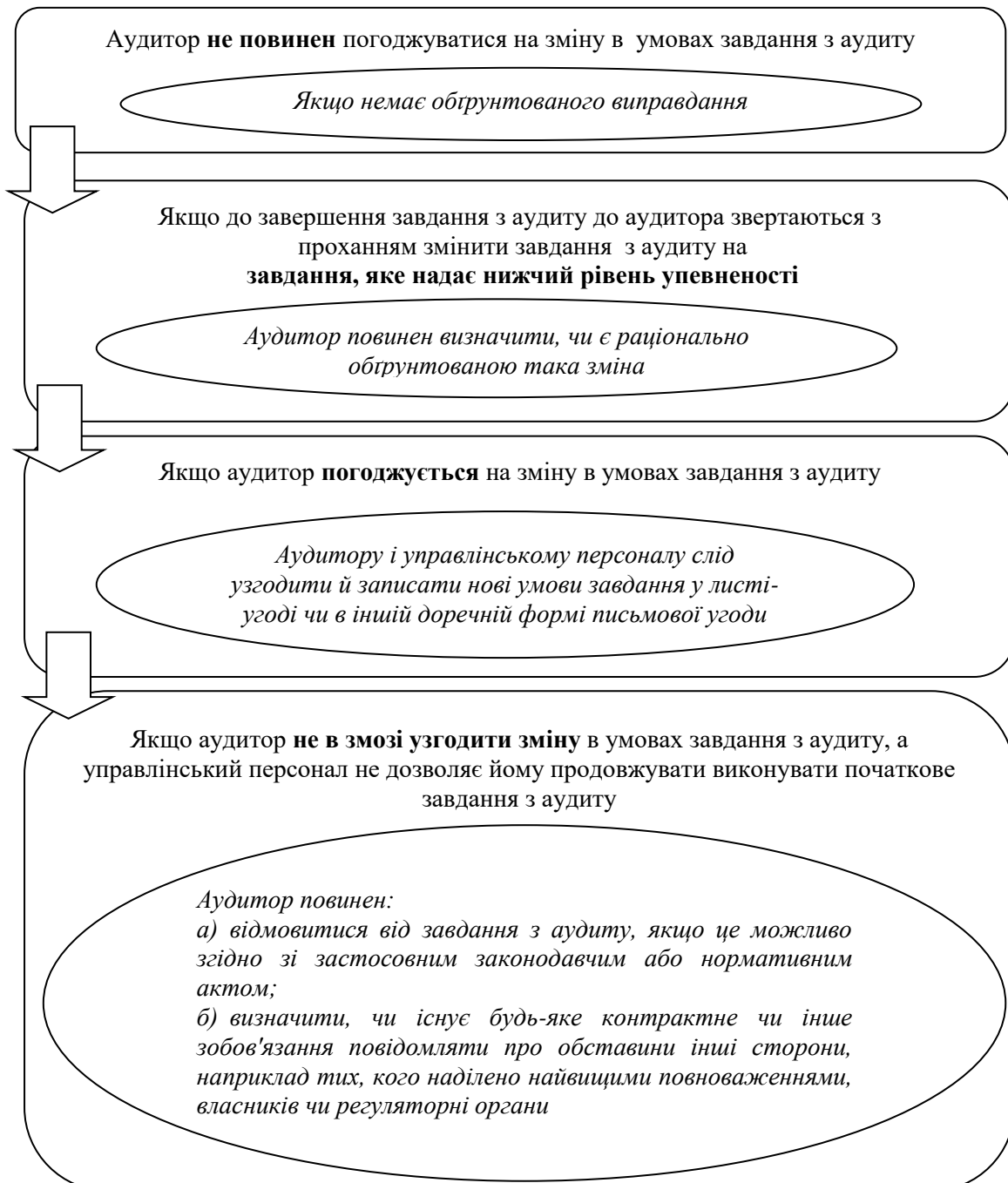


Рис. 3.13 Умови та наслідки прийняття (непогодження) зміни в умовах завдання з аудиту

Додаткові міркування під час прийняття завдання

Як правило, стандарти фінансової звітності, доповнені законодавчим або нормативним актом.

Якщо стандарти фінансової звітності, встановлені вповноваженою чи визнаною організацією, яка затверджує стандарти, доповнюються законодавчим або нормативним актом, аудитор повинен визначити, чи є будь-які суперечності між стандартами фінансової звітності та додатковими вимогами. Якщо такі суперечності існують, аудитор повинен обговорити з управлінським персоналом характер додаткових вимог і узгодити таке:

- чи можна виконати додаткові вимоги через розкриття додаткової інформації у фінансовій звітності або
- чи можна відповідно змінити опис застосовної концептуальної основи фінансового звітування у фінансовій звітності.

Якщо жодну із наведених вище дій виконати неможливо, аудитор повинен визначити, чи потрібно буде модифікувати аудиторську думку відповідно до МСА 7053.

Якщо аудитор визначив, що концептуальна основа фінансового звітування, встановлена законодавчим або нормативним актом, буде неприйнятною, але через те, що вона встановлена законодавчим або нормативним актом, він повинен прийняти завдання з аудиту лише в тому разі, якщо є наведені далі умови:

- управлінський персонал погоджується на розкриття додаткової інформації у фінансовій звітності для того, щоб фінансова звітність не вводила в оману користувачів;
- в умовах завдання з аудиту визнається, що:
 - звіт аудитора щодо фінансової звітності міститиме «Пояснювальний параграф», який приверне увагу користувачів до розкриття додаткової інформації згідно з МСА 7064;
 - якщо від аудитора не вимагається за законодавчим чи нормативним актом висловлювати думку аудитора щодо фінансової звітності, використовуючи формулювання «подана достовірно в усіх суттєвих аспектах» або «надає правдиву та неупереджену інформацію» відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, аудиторська думка щодо фінансової звітності не міститиме ці формулювання.

Якщо відсутні наведені вище умови, а законодавчий або нормативний акт вимагає, щоб аудитор виконував завдання з аудиту, аудитор повинен:

- оцінити вплив оманливого характеру такої фінансової звітності на аудиторський звіт;
- внести відповідне посилання на це в умовах завдання з аудиту.

У деяких випадках законодавчий або нормативний акт відповідної юрисдикції встановлює схему або формулювання аудиторського звіту в формі або термінах, що суттєво відрізняються від вимог МСА. За таких обставин аудитор повинен оцінити:

- чи можуть користувачі неправильно зрозуміти надання впевненості, отримане на основі аудиту фінансової звітності, та якщо це так,
- чи може додаткове пояснення в звіті аудитора зменшити можливе неправильне розуміння.

Якщо аудитор доходить висновку, що додаткове пояснення в звіті аудитора не може усунути можливе неправильне розуміння, він не повинен приймати завдання з аудиту, якщо цього не вимагає від нього законодавчий або нормативний акт. Аудит, проведений згідно із таким законодавчим чи нормативним актом, не відповідає вимогам МСА. Відповідно аудитор не повинен включати до складу звіту аудитора посилання на аудит, проведений відповідно до МСА.

1.3.3. Аудиторська документація (МСА 230).

Характер і цілі аудиторської документації

Аудиторська документація, яка відповідає вимогам МСА 230 та конкретним вимогам інших доречних МСА до документації, надає:

- докази наявності у аудитора основи для висновку про досягнення загальних цілей аудитора;
- докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовних законодавчих і нормативних вимог.

Аудиторська документація потрібна ще для багатьох додаткових цілей, включаючи такі:

- допомагати команді із завдання планувати та виконувати аудит;
- допомагати членам команди із завдання, відповідальним за нагляд, з метою керування та здійснення нагляду за аудиторською роботою, а також виконання їх обов'язків щодо огляду;
 - давати змогу команді із завдання звітувати про свою роботу;
 - зберігати запис питань, що мають постійну значущість для майбутніх аудитів;
 - надавати можливість проводити огляди та інспектування контролю якості відповідно до МСКЯ 1 або національних вимог, які є принаймні не менш суворими;
 - уможливлувати проведення зовнішніх інспектувань відповідно до застосовних законодавчих, нормативних або інших вимог.

Своєчасне складання аудиторської документації

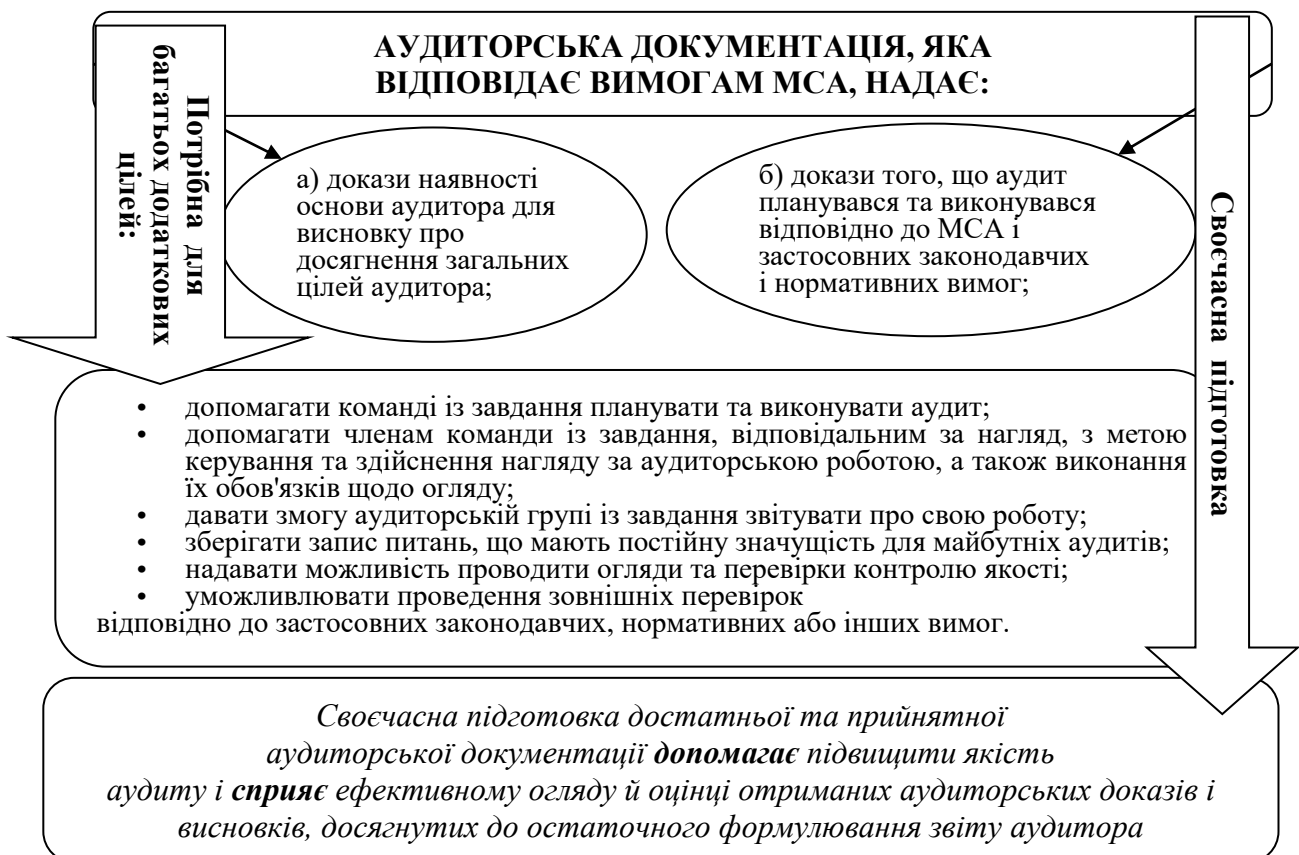


Рис. 3.14 Значення необхідності і своєчасності складання аудиторської документації

Форма, зміст і обсяг аудиторської документації

Аудитор повинен скласти аудиторську документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, зрозуміти:

- характер, час і обсяг аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосованих законодавчих і нормативних вимог;
- результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів;
- значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків.

Форма, зміст і обсяг аудиторської документації залежать від певних чинників (рис. 3.15).

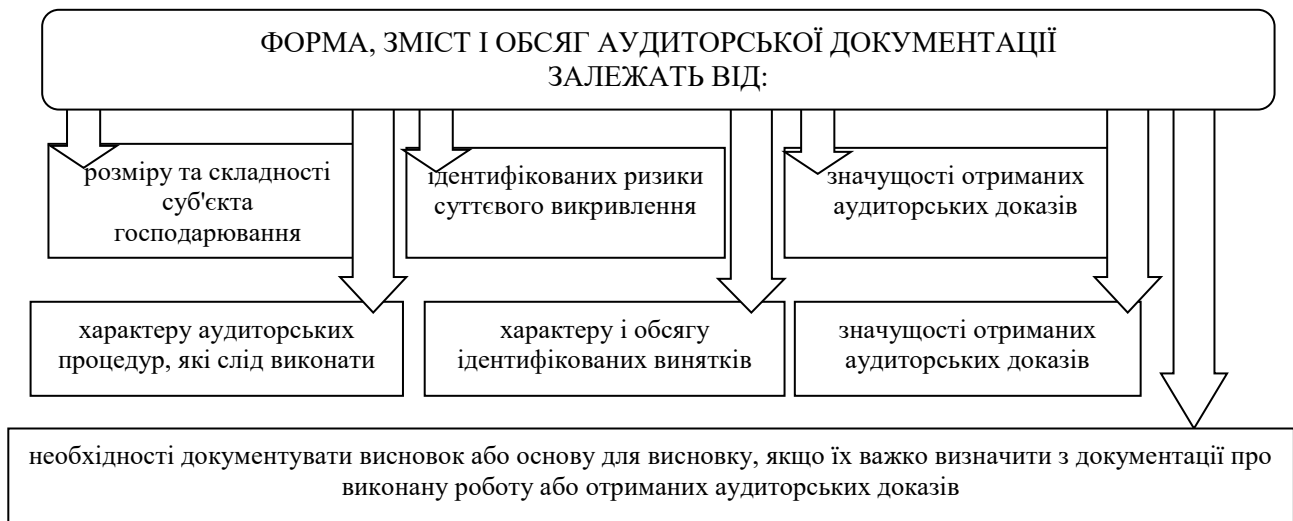


Рис. 3.15 Чинники, від яких залежить форма, зміст і обсяг аудиторської документації

Аудиторська документація може бути записаною на папері чи електронних або інших носіях інформації (рис. 3.16).

У цілому результатом дотримання вимог МСА 230 буде аудиторська документація, що є достатньою та прийнятною за конкретних умов.

Аудиторська документація надає докази того, що аудитор дотримується вимог МСА. Проте аудитор не має ані потреби, ані можливості документувати кожне розглянуте питання чи висловлене професійне судження під час аудиту. Крім того, аудитору немає потреби окремо документувати (наприклад, за допомогою контрольного переліку) дотримання вимог стосовно питань, щодо яких відповідність вимогам доводять документи, внесені в аудиторський файл.

Наприклад:

- існування належно задокументованого плану аудиту доводить, що аудитор планував аудит;
- існування підписаного листа-угоди в аудиторському файлі доводить, що аудитор узгодив умови завдання з аудиту з управлінським персоналом або за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- звіт аудитора, який містить відповідну думку із застереженням, доводить, що аудитор дотримався вимог до висловлення думки із застереженням за обставин, визначених у цьому МСА;

**АУДИТОРСЬКА ДОКУМЕНТАЦІЯ МОЖЕ БУТИ ЗАПИСАНОЮ НА ПАПЕРІ
ЧИ ЕЛЕКТРОННИХ АБО ІНШИХ НОСІЯХ ІНФОРМАЦІЇ**

- програми аудиту;
- результати аналітичних процедур;
- меморандуми з конкретних питань;
- резюме важливих питань;
- листи-підтвердження та листи запевнення;
- контрольні переліки;
- листування (включаючи електронною поштою) стосовно значущих питань.

витяги чи копії записів суб'єкта господарювання (наприклад, значущі та конкретні контракти і угоди як складову аудиторської документації). Проте аудиторська документація не замінює облікових записів суб'єкта господарювання

НЕ ВКЛЮЧАЮТЬ
замінені проекти робочих документів та фінансової звітності, примітки, які відображають незавершену чи попередню думку, копії раніше складених документів, в яких були виправлені друкарські або інші помилки, та дублікати документів

Усні пояснення аудитора не являють собою достатнє підтвердження виконаної ним роботи або висновків, яких він дійшов, проте їх можна використовувати для роз'яснення чи уточнення інформації, що міститься в аудиторській документації

Рис. 3.16 Склад аудиторської документації

- стосовно вимог, які застосовуються, як правило, протягом усього аудиту, може існувати багато способів, щоб довести їх дотримання за допомогою аудиторського файлу:
- може не бути єдиного способу, в який документується професійний скептицизм аудитора. Втім аудиторська документація може надати докази ставлення аудитора з професійним скептицизмом відповідно до МСА. Такі докази можуть складатися з конкретних процедур, виконаних для підтвердження відповідей управлінського персоналу на запити аудитора;
- те, що партнер із завдання взяв на себе відповідальність за керівництво, нагляд та виконання аудиту відповідно до вимог МСА, можна довести багатьма способами, використовуючи аудиторську документацію. Вона може включати документацію щодо своєчасної участі партнера із завдання в певних аспектах аудиту, таких як участь в обговореннях команди.

Висловлення судження про важливість питання потребує об'єктивного аналізу фактів і обставин. Приклади важливих питань охоплюють:

- питання, що призводять до значних ризиків (визначені в МСА 3156);
- результати аудиторських процедур, які свідчать про те, що:

- фінансова звітність може бути суттєво викривленою або
- про необхідність перегляду аудитором попередньої оцінки ризиків суттєвого викривлення та дій аудитора у відповідь на ці ризики;
- обставини, що спричиняють значні труднощі для аудитора в застосуванні необхідних аудиторських процедур;
- отримані результати, що можуть призвести до модифікації аудиторської думки або внесення пояснювального параграфа до звіту аудитора.

Важливим чинником у визначенні форми, змісту та обсягу аудиторської документації щодо значущих питань є ступінь професійного судження, висловленого під час виконання роботи та оцінки результатів. Документація про висловлені професійні судження, якщо вони значущі, слугує для пояснення висновків аудитора та для підвищення якості судження. Такі питання є предметом особливого інтересу для осіб, які несуть відповідальність за огляд аудиторської документації, включаючи тих, хто проводить подальші аудити під час огляду питань, що мають постійну значущість (наприклад, під час виконання ретроспективного огляду облікових оцінок).

Деякі приклади обставин, за яких доцільно складати аудиторську документацію щодо застосування професійного судження, якщо питання та судження є значущими, охоплюють:

- логічне обґрунтування висновку аудитора, якщо вимога передбачає, що аудитор «повинен розглянути» певну інформацію або чинники і що розгляд є важливим у контексті певного завдання;
- основу для висновку аудитора щодо обґрунтованості предмета суб'єктивних суджень (наприклад, обґрунтованість суттєвих облікових оцінок);
- основу для висновків аудитора щодо автентичності документа, якщо подальше дослідження (наприклад, відповідне використання експерта чи процедур підтвердження) проводиться у відповідь на обставини, ідентифіковані під час аудиту, які змусять аудитора вважати, що документ може бути не автентичним.

Аудитор може вважати корисним підготовку та зберігання як складової аудиторської документації короткі підсумки (що іноді називають меморандумом про завершення аудиту), які описують значущі питання, ідентифіковані під час аудиту, та як вони вирішувались, або яке містить перехресні посилання на іншу доречну підтвердну аудиторську документацію, що надає таку інформацію. Такі підсумки можуть допомагати ефективним і результативним оглядам та інспектуванням аудиторської документації, зокрема у випадку аудитів значного обсягу та складності. Вони також можуть допомогти аудитору розглянути, беручи до уваги виконані процедури та висновки, яких дійшли, чи існує якась окрема ціль доречного МСА, що її не досяг аудитор або не в змозі досягти, яка заважатиме йому досягти загальних цілей.

Запис ідентифікуючих характеристик слугує багатьом цілям. Наприклад, це дає можливість команді із завдання звітувати про свою роботу та полегшує розгляд винятків або невідповідностей. Ідентифікуючі характеристики варіюються залежно від характеру аудиторської процедури та статті або питання, що перевіряється.

Наприклад, щодо

- детального тесту замовлень на придбання, сформованих суб'єктом господарювання, аудитор може ідентифікувати документи, відібрані для тестування за їх датою або номерами;
- процедури, яка потребує відбору або огляду всіх статей, які перевищують конкретну суму в певній генеральній сукупності, аудитор може записати обсяг процедури та ідентифікувати генеральну сукупність (наприклад, усі записи з конкретного журналу, що перевищують визначену суму);
- процедури, яка потребує систематичної вибірки з генеральної сукупності документів, то аудитор може ідентифікувати відібрані документи, записуючи їх джерело, вихідну точку (дату, з якої починають відбір) та інтервал вибірки (наприклад, систематична вибірка накладних про відвантаження з журналу відвантажень за період з 1 квітня по 30 вересня, починаючи із накладної № 12345 та відбираючи кожну 125-ту накладну);

- процедури, яка потребує запитів до конкретного персоналу суб'єкта господарювання, аудитор може записати дати запитів, прізвища та посадові обов'язки персоналу суб'єкта господарювання;

- процедури спостереження, аудитор може записати процес або предмет спостереження, відповідних осіб, відповідальність кожного, а також місце й дату проведення спостереження.

МСА 220 вимагає, щоб аудитор проводив огляди виконаної аудиторської роботи шляхом огляду аудиторської документації. Вимога документувати дані про того, хто проводив огляд виконаної аудиторської роботи, не означає, що кожний конкретний робочий документ має містити докази огляду. Проте ця вимога означає документування того, яка аудиторська робота була оглянута, хто виконував її огляд та коли він виконувався.

Аудитор повинен задокументувати обговорення значущих питань з управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншими особами, включаючи характер обговорених значущих питань та коли і з ким проводилися такі обговорення.

У разі, якщо аудитор ідентифікував інформацію, що суперечить остаточному висновку аудитора щодо значного питання, аудитор повинен задокументувати, як він вирішив проблему невідповідності.

Вимога документувати, в який спосіб аудитор вирішив проблему невідповідності в інформації, не означає, що аудитору потрібно зберігати неправильну чи замінену документацію.

Формування остаточного аудиторського файлу

Аудитор повинен своєчасно збирати аудиторську документацію в аудиторському файлі та своєчасно завершувати адміністративний процес формуванням остаточного аудиторського файлу після дати звіту аудитора.

МСКЯ 1 вимагає, щоб фірми встановлювали політики та процедури щодо своєчасного завершення формування аудиторських файлів. Прийнятний період, у межах якого слід завершити формування остаточного аудиторського файлу, становить зазвичай не більш як 60 днів після дати звіту аудитора.

Завершення формування остаточного аудиторського файлу після дати звіту аудитора – це адміністративний процес, не пов'язаний із виконанням нових аудиторських процедур або формулюванням нових висновків. Проте можна вносити зміни в аудиторську документацію під час процесу формування остаточного файлу, якщо вони адміністративні за характером.

Наприклад:

- ліквідацію або видалення заміненої документації;
- сортування, упорядкування робочих документів та внесення перехресних посилань;
- затвердження контрольних переліків питань щодо завершення, які стосуються процесу формування аудиторського файлу;
- документування аудиторських доказів, які аудитор отримав, обговорив та узгодив з відповідними членами команди із завдання до дати звіту аудитора.

Після завершення формування остаточного аудиторського файлу аудитор не повинен вилучати чи знищувати аудиторську документацію будь-якого характеру до закінчення періоду її зберігання.

МСКЯ 1 вимагає, щоб фірми встановлювали політики та процедури щодо зберігання документації із завдання. Період зберігання документації із завдання з аудиту зазвичай становить не менш як п'ять років від дати звіту аудитора або дати звіту аудитора групи, якщо вона настає пізніше:

- якщо аудитор вважає потрібним модифікувати існуючу або додати нову

аудиторську документацію після завершення формування остаточного аудиторського файлу, він незалежно від характеру модифікацій або доповнень повинен задокументувати:

- конкретні причини таких дій;
- коли та ким вони були виконані й оглянуті.

1.3.4. Аудиторські докази (МСА 500)

Оцінка прийнятності та достатності аудиторських доказів (МСА 200, 500)

Аудиторські докази (audit evidence) – інформація, яку використовує аудитор при формуванні висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в облікових записах, які є основою для фінансової звітності, та інша інформація. Для цілей МСА достатність аудиторських доказів – це міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів. Прийнятність аудиторських доказів – це міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та надійність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.

Для отримання достатньої впевненості аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, які надають аудитору можливість дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтується думка аудитора.

Аудиторські докази необхідні для підтвердження думки та звіту аудитора. Вони є сукупними за характером та їх отримують в основному внаслідок аудиторських процедур, виконаних під час аудиту. Проте вони можуть також містити інформацію, отриману з інших джерел, зокрема попередніх аудитів (за умови, що аудитор визначив, чи відбулися зміни з часу попереднього аудиту, які можуть вплинути на їхню доречність для поточного аудиту) (МСА 315 параграф 9) або процедур фірми щодо контролю якості стосовно прийняття клієнтів і продовження стосунків із ними. Крім інших джерел у межах суб'єкта господарювання та поза ними важливим джерелом аудиторських доказів є облікові записи суб'єкта господарювання. Інформацію, яку можна використати як аудиторський доказ, також може скласти експерт, найнятий або залучений суб'єктом господарювання.

Аудиторські докази складаються як з інформації, яка підтверджує та доповнює твердження управлінського персоналу, так і з інформації, яка суперечить цим твердженням. Крім того, в деяких випадках аудитор використовує відсутність інформації (наприклад, вона також становить аудиторські докази).

Більшість роботи аудитора під час формулювання думки аудитора складається з отримання й оцінювання аудиторських доказів.

Достатність та прийнятність аудиторських доказів взаємопов'язані. Достатність є мірою кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливає оцінка аудитором ризиків викривлення (чим вищі оцінені ризики, тим, імовірно, більше аудиторських доказів буде потрібно), а також якість таких аудиторських доказів (чим вища якість, тим менше потрібно таких доказів). Проте отримання більшої кількості аудиторських доказів може не компенсувати їхню незадовільну якість.

Прийнятність є мірою якості аудиторських доказів, тобто їх доречності та достовірності для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. На надійність доказів впливають їх джерело та характер, вона також залежить від індивідуальних обставин, за якими їх отримано.

Існують практичні та правові обмеження щодо здатності аудитора отримувати аудиторські докази.

Наприклад:

- існує можливість того, що управлінський персонал або інші працівники можуть не надати, навмисно чи ненавмисно, повну інформацію, яка є доречною для складання фінансової звітності або про яку робив запит аудитор. Відповідно аудитор не може бути впевненим у повноті інформації, навіть якщо він виконав аудиторські процедури для отримання впевненості у тому, що вся доречна інформація була отримана;
- шахрайство може передбачати складні й ретельно організовані схеми, спрямовані на його приховування. Тому аудиторські процедури, використані для збору аудиторських доказів, можуть бути неефективними для виявлення навмисного викривлення, яке передбачає, наприклад, змову з метою фальсифікації документації, в результаті чого аудитор може вважати, що аудиторські докази є обґрунтованими, тоді як вони не є обґрунтованими. Аудитор не має професійної підготовки експерта у встановленні справжності документів і від нього це не очікується;
- аудит не є офіційним розслідуванням передбачуваного правопорушення. Відповідно аудитор не наділений певними конкретними юридичними повноваженнями, наприклад правом на обшук, що може бути необхідним для такого розслідування.

Інформація, яка може використовуватися як аудиторські докази

Аудиторські докази для отримання обґрунтованих висновків, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора, отримують за рахунок виконання процедур оцінки ризиків та подальших аудиторських процедур, що включають тести заходів контролю та процедури по суті включно з тестами деталей та аналітичними процедурами по суті (**Додаток 1**).

У процесі розробки і виконання аудиторських процедур аудитор повинен брати до уваги доречність та надійність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази.

У разі використання інформації, наданої суб'єктом господарювання, аудитор повинен оцінити, чи ця інформація достатньо достовірна для досягнення мети аудиту, включаючи залежно від обставин:

- отримання аудиторських доказів щодо точності та повноти інформації;
- оцінку достатньої точності та детальності інформації для досягнення мети аудитора.

1.3.5. Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності (МСА 240).

Характеристики шахрайства та відповідальність за виявлення шахрайства

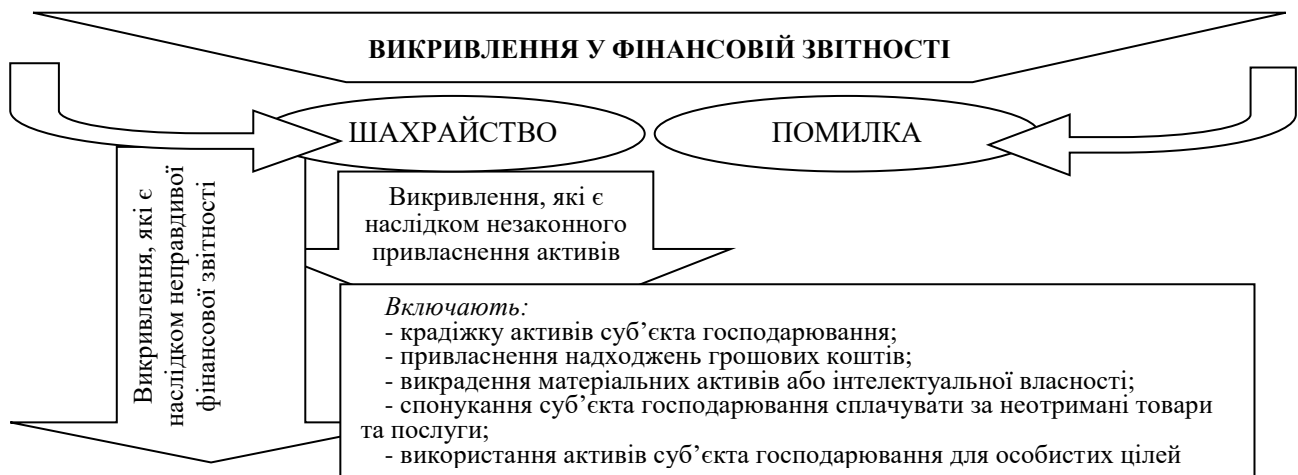
Викривлення у фінансовій звітності можуть виникнути внаслідок або шахрайства, або помилки. Чинник, який відрізняє шахрайство від помилки, полягає в навмисності або ненавмисності основної дії, яка призводить до викривлення фінансової звітності.

Незважаючи на те що шахрайство є широким юридичним поняттям, для цілей МСА аудитор розглядає шахрайство, яке спричиняє суттєве викривлення фінансової звітності. Два типи навмисних викривлень стосуються аудитора: викривлення, які є наслідком неправдивої фінансової звітності, 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 відбулося шахрайство фактично.



Рис. 3.17 Характеристики та мотиви вчинення шахрайства

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 ймовірність його виявлення і покарання. 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.



Неправдиву фінансову звітність можна скласти, застосовуючи: маніпулювання, фальсифікації (включаючи підроблені записи) або змінування облікових записів чи підтвердної документації, на підставі яких складається фінансова звітність; перекручення або навмисний пропуск подій, операцій або іншої значущої інформації у фінансовій звітності; навмисне неправильне застосування облікових принципів, які стосуються сум, класифікації, способу подання або розкриття інформації.

Шахрайство може вчиняти управлінський персонал через уникнення заходів контролю із застосуванням таких способів:

- внесення фіктивних проводок, зокрема наприкінці звітного періоду, щоб маніпулювати результатами операційної діяльності або досягти інших цілей;
- пропуск, передчасне або відстрочене визнання у фінансовій звітності подій або операцій, які відбулися протягом звітного періоду;
- приховування або відсутність розкриття фактів, які можуть впливати на суми, відображені у фінансовій звітності;
- здійснення складних операцій, які структуровані в такий спосіб, щоб перекручувати інформацію про фінансовий стан або фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання;
- зміна записів і термінів, пов'язаних зі значними або незвичайними операціями.

Рис 3.18 Типи навмисних викривлень у фінансовій звітності

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 питань, які впливають на невід'ємні обмеження аудиту.

У випадку певних тверджень або предметів перевірки потенційний вплив невід'ємних обмежень на здатність аудитора виявити суттєві викривлення є особливо значущим. Такі твердження або предмети перевірки охоплюють:

- шахрайство, особливо шахрайство за участю вищого управлінського персоналу, або змову;
- існування та повноту відносин і операцій із пов'язаними сторонами;
- наявність невідповідності законодавчим та нормативним актам;
- майбутні події чи умови, які можуть змусити суб'єкта господарювання припинити свою подальшу діяльність.

Через невід'ємні обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення фінансової звітності можуть бути невиявленими, навіть якщо аудит належно спланований та виконується відповідно до МСА. Відповідно подальше виявлення суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки не свідчить само по собі про те, що аудит не проводився згідно із МСА. Проте невід'ємні обмеження аудиту не є виправданням того, що аудитор був задоволений менш ніж переконливими аудиторськими доказами. Чи виконував аудитор аудит відповідно до МСА, визначається аудиторськими процедурами, виконаними за конкретних обставин, достатністю та прийнятністю отриманих в їх результаті аудиторських доказів і доречністю аудиторського висновку, який ґрунтується на оцінці цих доказів з огляду на загальні цілі аудитора.

Професійний скептицизм

Згідно з МСА 200 параграф 15 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.

Застосування професійного скептицизму вимагає постійної допитливості щодо того, чи припускають отримана інформація та аудиторські докази можливість існування суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Це включає розгляд достовірності інформації, яку слід використовувати як аудиторські докази, та в разі потреби заходів контролю її складання й збереження. Через характеристики шахрайства професійний скептицизм аудитора є особливо важливим, якщо розглядаються ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Хоча не можна очікувати, що аудитор знехтує досвідом минулих років щодо сумлінності та чесності управлінського персоналу суб'єкта господарювання та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, професійний скептицизм аудитора особливо важливий під час розгляду ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, оскільки обставини могли змінитися.

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 аудиторю, він повинен продовжити дослідження.

Аудит, що виконується відповідно до МСА, рідко передбачає засвідчення автентичності документів; аудитор не має такої професійної підготовки та не очікується, що він є експертом у засвідченні автентичності.

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

Оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

Аудитор повинен оцінити, чи свідчить інформація, отримана в результаті інших процедур оцінювання ризиків або виконаної роботи, пов'язаної з ними, про наявність одного чи кількох чинників ризику шахрайства. Оскільки чинники ризику шахрайства необов'язково можуть свідчити про існування шахрайства, вони часто наявні за обставин, якщо шахрайство скоєно, і тому можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (рис. 3.19).

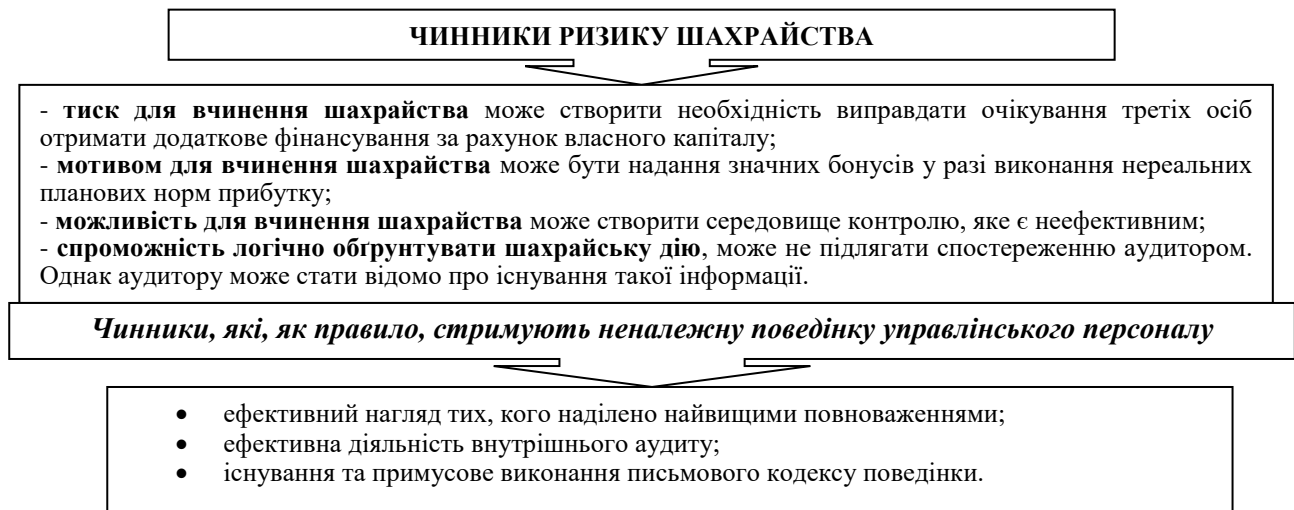


Рис. 3.19 Обставини ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

Відповідно до МСА 315 (переглянутого) аудитор повинен ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації.

Під час ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства аудитор виходячи з припущення, що існують ризики шахрайства у визнанні доходів, повинен оцінити, які типи доходу, комерційних операцій або тверджень призводять до таких ризиків. МСА 240 визначає необхідну документацію, якщо аудитор доходить висновку, що припущення незастосовне за обставин завдання і відповідно не ідентифікував визнання доходів як ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Суттєве викривлення внаслідок неправдивої фінансової звітності, що стосується визнання доходів, часто є наслідком завищення доходів, наприклад через передчасне визнання доходу або відображення фіктивних доходів в обліку. Воно може також бути наслідком заниження доходів, наприклад неправильним переміщенням доходів до пізнішого періоду.

Ризики шахрайства у визнанні доходу можуть бути більшими в одних суб'єктів господарювання, ніж в інших. Наприклад, може існувати тиск або мотивування управлінського персоналу скласти неправдиву фінансову звітність зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання шляхом невідповідного визнання доходу в разі, якщо, наприклад, результати діяльності оцінюються в контексті зростання доходу або прибутку порівняно з попереднім роком. Можуть також існувати більші ризики шахрайства у визнанні доходу суб'єктів господарювання, які генерують суттєву частину доходів через продажі за грошові кошти.

Припущення, що у визнанні доходів існують ризики шахрайства, можуть бути

спростовані. Наприклад, аудитор може дійти висновку, що відсутній ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, який стосується визнання доходу, в разі, якщо є лише один тип простої операції, яка приносить дохід, наприклад дохід від одного орендованого об'єкта нерухомості.

Аудитор повинен розглядати оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства як значні ризики, тому він повинен отримати розуміння пов'язаних із ними заходів контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю, доречні для таких ризиків, якщо це ще не зроблено.

Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики

Відповідно до МСА 330 аудитор повинен визначити загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності.

Визначаючи загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності, аудитор повинен:

- призначати персонал і здійснювати нагляд за ним, ураховуючи знання, навички та спроможність працівників, яким доручатиметься значна відповідальність за завдання, а також оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства для певного завдання;
- оцінювати, чи може свідчити вибір та застосування облікових політик суб'єктом господарювання, зокрема тих, які стосуються суб'єктивних оцінок і складних операцій, про неправдиву фінансову звітність внаслідок діяльності управлінського персоналу з управління доходами;
- включати елемент непередбачуваності у відбір характеру, часу й обсягу аудиторських процедур.

Відповідно до МСА 330 аудитор повинен розробити і виконати аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні тверджень.

Можливість управлінського персоналу для вчинення шахрайства унікальна через його спроможність маніпулювати обліковими записами та складати неправдиву фінансову звітність, нехтуючи заходами контролю, які в інших випадках є такими, що функціонують ефективно. Хоча рівень ризику нехтування контролем управлінським персоналом варіюється у різних суб'єктів господарювання, однак ризик існує в усіх суб'єктів господарювання через непередбачуваність способу, в який може відбутися таке нехтування, воно є ризиком суттєвого викривлення внаслідок шахрайства і, отже, значним ризиком.

Незалежно від оцінки аудитором ризиків нехтування контролем управлінським персоналом аудитор повинен розробити та виконати аудиторські процедури з метою:

- тестування прийнятності проводок, відображених у Головній книзі, та інших коригувань, зроблених при складанні фінансової звітності. Під час розробки та виконання аудиторських процедур для таких тестів аудитор:
 - робить запити працівникам, залученим до процесу фінансової звітності, щодо неналежної або незвичайної діяльності, складання яка стосується обробки проводок та інших коригувань;
 - відбирає записи та інші коригування, зроблені на кінець звітного періоду;
 - розглядає необхідність тестування проводок та інших коригувань протягом періоду;
- огляду облікових оцінок на наявність упередженості та оцінки, чи являють собою обставини, що спричиняють упередженість (якщо вони є), ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Виконуючи цей огляд, аудитор повинен:
 - оцінити, чи свідчать судження та рішення, зроблені управлінським персоналом при визначенні облікових оцінок, включених до фінансової звітності, навіть якщо кожна з оцінок є індивідуально обґрунтованою, про можливу упередженість управлінського персоналу суб'єкта господарювання, яка може

бути ризиком суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Якщо це так, аудитор повинен здійснити повторну оцінку облікових оцінок, взятих у цілому;

- виконати ретроспективний огляд суджень і припущень управлінського персоналу, пов'язаних із суттєвими обліковими оцінками, відображеними у фінансовій звітності попереднього року (див. параграфи А45–А47);

- щодо значних операцій, які виходять за межі звичайного перебігу бізнесу суб'єкта господарювання, або які видаються аудитору, в умовах розуміння ним суб'єкта господарювання та його середовища, а також іншої інформації, отриманої під час аудиту, незвичайними, оцінити, чи не вказує їх економічний зміст (або його відсутність) на те, що такі операції могли бути додані з метою складання неправдивої фінансової звітності або приховування незаконного привласнення активів.

Аудитор повинен визначити, чи потрібно йому виконати інші аудиторські процедури на додаток до спеціально наведених вище (тобто якщо існують конкретні додаткові ризики нехтування контролем управлінським персоналом, що не охоплені процедурами, щоб відповісти на ідентифіковані ризики нехтування контролем управлінським персоналом.

Оцінка аудиторських доказів

Аудитор повинен оцінити, чи свідчать аналітичні процедури, які виконуються наприкінці аудиту (коли формулюється загальний висновок стосовно того, чи узгоджується фінансова звітність із розумінням суб'єкта господарювання аудитором) про попередньо нерозпізнаний ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Якщо аудитор ідентифікує викривлення, він повинен оцінити, чи свідчить таке викривлення про шахрайство. Якщо така ознака є, аудитор повинен оцінити наслідки викривлення стосовно інших аспектів аудиту, зокрема надійності запевнень управлінського персоналу, визнаючи малу ймовірність того, що факт шахрайства є поодиноким випадком.

Якщо аудитор ідентифікує викривлення (суттєве або ні) та має підстави вважати, що існує або може існувати наслідок шахрайства і управлінський персонал (зокрема, старший управлінський персонал) причетний до цього, він повинен повторно оцінити ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та його кінцевий вплив на характер, час і обсяг аудиторських процедур для вживання дій у відповідь на оцінені ризики. Аудитор повинен також розглянути, чи свідчать обставини або умови про можливу змову за участю працівників, управлінського персоналу або третіх сторін, коли він повторно розглядає надійність раніше отриманих доказів.

Якщо аудитор підтверджує, що фінансова звітність суттєво викривлена, або не в змозі дійти висновку, чи суттєво викривлена фінансова звітність внаслідок шахрайства, він повинен оцінити наслідки цього для аудиту.

Неспроможність аудитора продовжувати виконання завдання

Якщо через викривлення внаслідок шахрайства або підозрюваного шахрайства аудитор виявляє **виняткові обставини**, які ставлять під сумнів його спроможність продовжувати виконання аудиту, він повинен:

- визначити професійну та юридичну відповідальність, застосовну за цих обставин, в тому числі чи існує вимога, щоб аудитор надавав звіт особі або особам, які призначали його на аудит, або в деяких випадках регуляторним органам;
- розглянути, чи є прийнятною відмова від завдання, якщо відмова можлива згідно із застосовними законодавчими або нормативними актами;
- якщо аудитор відмовляється:
 - він обговорює з управлінським персоналом відповідного рівня та з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, свою відмову від завдання та причини такої відмови;

- він визначає, чи існує професійна або юридична вимога надавати звіт особі або особам, які призначили його на аудит, або в деяких випадках регуляторним органам про відмову від завдання та причини такої відмови.

Письмові запевнення та вимоги щодо повідомлення інформації

Аудитор повинен отримати письмові запевнення від управлінського персоналу і за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про те, що вони:

- визнають свою відповідальність за розробку, встановлення й підтримання системи внутрішнього контролю для запобігання та виявлення шахрайства;
- розкрили аудитору інформацію про результати оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства;
- розкрили аудитору інформацію про те, що знають про шахрайство або підозрюване шахрайство, яке впливає на суб'єкт господарювання, за участі:
 - управлінського персоналу;
 - працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, або
 - інших працівників, якщо шахрайство може мати суттєвий вплив на фінансову звітність;
- розкрили аудитору інформацію про будь-які розслідування шахрайства або підозрюваного шахрайства, що впливають на фінансову звітність суб'єкта господарювання, про які повідомили працівники, колишні працівники, аналітики, регуляторні державні органи або інші особи.

Якщо аудитор ідентифікував шахрайство або отримав інформацію, яка свідчить про те, що шахрайство може існувати, він повинен своєчасно повідомити інформацію про це управлінському персоналу відповідного рівня, щоб повідомити тих, хто несе основну відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства у питаннях, що входять до їх сфери відповідальності.

Аудитор повинен своєчасно повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання та якщо аудитор ідентифікував або підозрює шахрайство за участі:

- управлінського персоналу;
- працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, або
- інших працівників, якщо шахрайство призводить до суттєвого викривлення фінансової звітності.

Якщо аудитор підозрює шахрайство за участі управлінського персоналу, аудитор повинен повідомити про підозри тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та обговорити з ними характер, час і обсяг аудиторських процедур, необхідних для завершення аудиту.

Аудитор повинен повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про інші питання, пов'язані з шахрайством, які, за судженням аудитора, доречні для їх відповідальності.

Якщо аудитор ідентифікував або підозрює шахрайство, він повинен визначити, чи несе він відповідальність за надання звіту про випадок або підозру шахрайства стороні поза межами суб'єкта господарювання. Хоча професійний обов'язок аудитора зберігати конфіденційність інформації клієнта може виключати можливість надання такого звіту, за деяких обставин його юридична відповідальність може мати переважну силу порівняно з обов'язком зберігати конфіденційність інформації.

1.3.6. Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності (МСА 250)

Вплив законодавчих та нормативних актів

Вплив законодавчих та нормативних актів на фінансову звітність може бути різним. Законодавчі і нормативні акти, які застосовуються до суб'єкта господарювання, становлять законодавчу та нормативну бази. Положення деяких законодавчих або нормативних актів безпосередньо впливають на фінансову звітність, оскільки вони визначають суми або розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Управлінський персонал або повинен дотримуватися вимог інших законодавчих або нормативних актів, або вони встановлюють положення, відповідно до яких суб'єкту господарювання дозволяється провадити свою діяльність, але не впливають безпосередньо на фінансову звітність суб'єкта господарювання. Деякі суб'єкти господарювання (наприклад, банки або хімічні компанії) здійснюють свою діяльність у галузях, які суворо регламентуються. Інші суб'єкти господарювання дотримуються багатьох законодавчих і нормативних актів, які стосуються лише в основному операційних аспектів бізнесу (наприклад, безпеки праці та охорони здоров'я, а також рівних можливостей працевлаштування). Недотримання вимог законодавчих і нормативних актів може призвести до штрафних санкцій, судових позовів або інших наслідків для суб'єкта господарювання, які можуть суттєво впливати на фінансову звітність

Відповідальність за дотримання законодавчих і нормативних актів

Управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, несе відповідальність за забезпечення того, щоб діяльність суб'єкта господарювання здійснювалася відповідно до положень законодавчих та нормативних актів, у тому числі дотримання вимог положень законодавчих і нормативних актів, які визначають суми або розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

МСА 250 призначений для надання допомоги аудиторі в ідентифікації суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок недотримання вимог законодавчих та нормативних актів. Проте аудитор не несе відповідальності за запобігання недотриманню вимог і не можна очікувати, що він виявить всі факти недотримання вимог законодавчих та нормативних актів.

ТИПИ ПОЛІТИК І ПРОЦЕДУР ДЛЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ Й ВИЯВЛЕННЯ НЕДОТРИМАННЯ ВИМОГ ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТИВ

*Суб'єкт господарювання
може впровадити*

- моніторинг законодавчих вимог і забезпечення того, що операційні процедури суб'єкта господарювання відповідають цим вимогам;
- запровадження і функціонування відповідних систем внутрішнього контролю;
- розробка, оприлюднення та дотримання кодексу поведінки;
- забезпечення відповідної підготовки працівників і розуміння ними кодексу поведінки;
- моніторинг дотримання кодексу поведінки і вжиття відповідних дисциплінарних заходів до працівників, які не дотримуються його;
- залучення юрисконсультів для допомоги в моніторингу законодавчих вимог;
- ведення реєстру значущих законодавчих та нормативних актів яких суб'єкт господарювання повинен дотримуватися в своїй конкретній галузі, і реєстрація претензій.

Рис. 3.20 Запобіжні дії суб'єкта господарювання для попередження й виявлення недотримання вимог законодавчих та нормативних актів

Аудитор несе відповідальність за отримання достатньої впевненості в тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або

помилки. Під час проведення аудиту фінансової звітності аудитор враховує застосовну законодавчу і нормативну бази. через властиві обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення фінансової звітності можуть бути не виявлені навіть у тому разі, якщо аудит було належно сплановано і виконано відповідно до МСА. У контексті законодавчих та нормативних актів потенційний вплив властивих обмежень на можливість аудитора виявити суттєві викривлення збільшується внаслідок зазначених нижче причин:

- існує багато законодавчих та нормативних актів, які стосуються в основному операційних аспектів бізнесу суб'єкта господарювання, що, як правило, не впливають на фінансову звітність і не реєструються інформаційними системами суб'єкта господарювання, які мають відношення до фінансового звітування;
- недотримання вимог може спричинити дії, спрямовані на приховування цього, таких як змова, підробка, навмисна нерестрація операцій, нехтування управлінським персоналом заходами внутрішнього контролю або навмисне введення аудитора в оману;
- визначення того, чи має місце недотримання вимог з юридичної точки зору, є виключною компетенцією судових органів.
- Як правило, чим менший зв'язок між недотриманням вимог з подіями та операціями, відображеними у фінансовій звітності, тим менш ймовірно, що аудитору стане відомо про недотримання вимог або аудитор визнає факт недотримання вимог.

МСА 250 розрізняє відповідальність аудитора у зв'язку з дотриманням вимог двох різних категорій законодавчих та нормативних актів:

- положення законодавчих та нормативних актів, які загально визнано безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації в фінансовій звітності суб'єкта господарювання, наприклад податкові та пенсійні законодавчі й нормативні акти;
- інші законодавчі та нормативні акти, які безпосередньо не впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, але дотримання вимог яких може бути фундаментальним для операційних аспектів бізнесу, здатності суб'єкта господарювання продовжувати бізнес або уникнути суттєвих штрафних санкцій (наприклад, дотримання ліцензійних умов, дотримання регуляторних вимог до платоспроможності або дотримання вимог природоохоронних нормативних актів); недотримання вимог таких законодавчих і нормативних актів може суттєво впливати на фінансову звітність.

МСА 250 визначає вимоги, що розрізняються для кожної з наведених вище категорій законодавчих і нормативних актів. Для першої з них, відповідальністю аудитора є отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно дотримання положень цих законодавчих і нормативних актів. Для другої категорії, відповідальність аудитора обмежується виконанням конкретних аудиторських процедур для ідентифікації недотримання вимог тих законодавчих і нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність.

МСА 250 вимагає, щоб аудитор залишався особливо уважним до можливості того, що інші аудиторські процедури, які застосовуються з метою формулювання думки щодо фінансової звітності, можуть привернути увагу до випадків виявлення або підозри недотримання вимог.

Розгляд аудитором дотримання вимог

У рамках отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища аудитор повинен отримати загальне розуміння:

- законодавчої та нормативної бази, яка застосовується до суб'єкта господарювання, галузі або сектору, в яких діє цей суб'єкт господарювання;
- того, наскільки суб'єкт господарювання дотримується вимог відповідно до цієї бази.

Аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо дотримання

вимог законодавчих і нормативних актів, які загально визнано безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум та розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Для полегшення ідентифікації випадків недотримання вимог інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність, аудитор повинен виконати такі аудиторські процедури:

- звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, чи дотримується суб'єкт господарювання вимог таких законодавчих і нормативних актів;
- перевірити, за наявності, листування з відповідними органами ліцензування та регуляторними органами.

Під час аудиту аудитор повинен постійно пам'ятати про можливість того, що інші аудиторські процедури можуть привернути його увагу до випадків недотримання або підозри недотримання вимог законодавчих і нормативних актів.

Аудитор повинен звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо надання йому письмових запевнень, що аудитору було розкрито всі відомі випадки недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких слід розглядати при складанні фінансової звітності.

За відсутності випадків недотримання або підозри недотримання вимог від аудитора не вимагається виконувати інші аудиторські процедури стосовно дотримання суб'єктом господарювання вимог законодавчих і нормативних актів.

Аудиторські процедури, якщо виявлено недотримання вимог

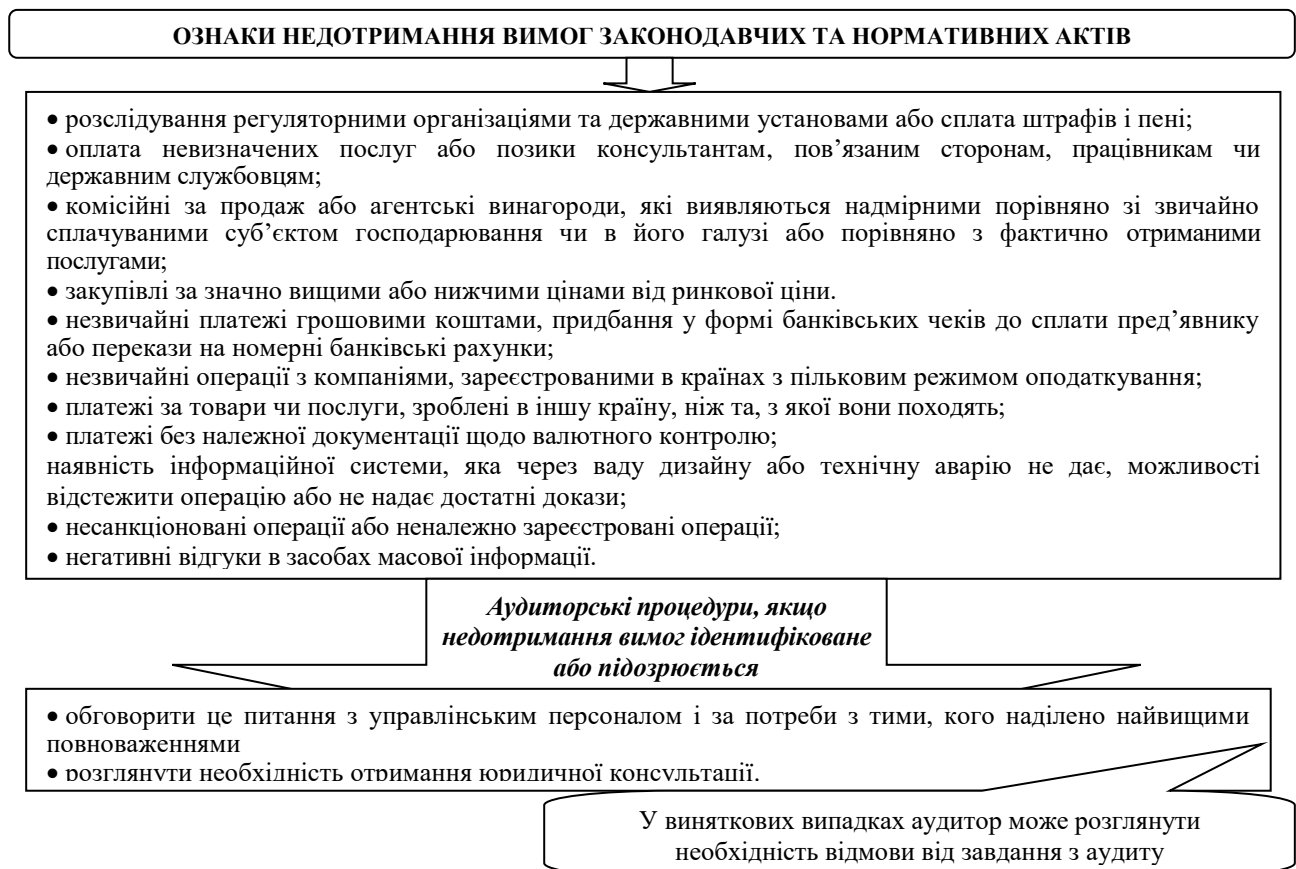


Рис. 3.21 . Проведення аудиторських процедур у випадках недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів

Якщо аудитору стало відомо про недотримання або підозру недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, він повинен отримати:

- розуміння характеру цієї події та обставин, за яких вона відбулася;
- подальшу інформацію для оцінки можливого впливу цієї події на фінансову звітність.

Якщо аудитор підозрює, що може мати місце недотримання вимог, він повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями.

Якщо управлінський персонал і за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надали достатньої інформації, яка підтверджує, що суб'єкт господарювання дотримується вимог законодавчих та нормативних актів і, на думку аудитора, вплив підозрюваного недотримання вимог може бути суттєвим для фінансової звітності, він повинен розглянути необхідність отримання юридичної консультації.

Якщо одержати достатню інформацію про підозрюване недотримання вимог неможливо, аудитор повинен оцінити вплив відсутності достатніх і прийнятних аудиторських доказів на аудиторську думку.

Аудитор повинен оцінити наслідки недотримання вимог відносно інших аспектів аудиту, включаючи оцінку ризиків та надійність письмових запевнень, і вжити відповідних заходів.

Повідомлення про підозрюване недотримання вимог

За винятком випадків коли всі, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання і тому обізнані з питаннями, яких стосується виявлене або підозрюване недотримання вимог, про яке аудитор уже повідомляв, аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про питання, що стосуються недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які привернули увагу аудитора під час аудиту, крім тих питань, які є явно незначними.

Якщо за професійним судженням аудитора недотримання вимог, вважається навмисним і суттєвим, аудитор повинен якомога швидше повідомити про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Якщо аудитор підозрює, що управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, причетні до недотримання вимог, він повинен повідомити про це наступний вищий рівень управлінського персоналу суб'єкта господарювання, якщо він існує, наприклад аудиторський комітет або спостережну раду. Якщо наступний вищий рівень управлінського персоналу не існує або якщо аудитор вважає, що його повідомлення може бути проігноровано, або він невпевнений, кого повідомляти, аудитор повинен розглянути необхідність отримання юридичної консультації.

Якщо аудитор доходить висновку, що недотримання вимог має суттєвий вплив на фінансову звітність і це не було адекватно відображено у фінансовій звітності, він повинен висловити думку із застереженням або негативну думку про фінансову звітність відповідно до вимог.

Якщо управлінський персонал чи ті, кого наділено найвищими повноваженнями, заважають аудитору отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, щоб оцінити, чи має місце або можливе недотримання вимог, яке може бути суттєвим для фінансової звітності, аудитор повинен висловити думку із застереженням або відмовитися від висловлення думки про фінансову звітність внаслідок обмеження обсягу аудиту відповідно до вимог МСА 705.

Якщо аудитор не може визначити, чи мало місце недотримання вимог внаслідок обмежень, викликаних обставинами, а не управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, він повинен оцінити вплив цього факту на аудиторську думку відповідно до вимог МСА 705.

Якщо аудитор виявив або підозрює недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, він повинен визначити, чи несе він відповідальність за повідомлення про виявлення чи підозру недотримання вимог сторонам, які є сторонніми відносно суб'єкта господарювання.

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

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

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

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



Рис. 3.22 . Цілі аудитора

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

- забезпечує концептуальну основу щодо повідомлення аудитором інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями;
- визначає конкретні питання, інформацію про які слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями (Додаток 2).

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

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

Аудитор повинен повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями:

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

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

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

Таблиця 3.1

Час повідомлення інформації

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

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

аудиторські докази, а також вжити необхідних заходів:

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

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

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

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



Рис. 3.23 Характеристика показників значних недоліків внутрішнього контролю

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

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

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

Рис. 3.24 Чинники, які впливають на ступінь деталізації інформації, яку слід повідомляти про значні недоліки

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

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

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

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

1.3.8. Контроль якості аудиту фінансової звітності (МСА 220)

Відповідальність керівництва аудиторської фірми за якість аудитів

Партнер із завдання має брати на себе відповідальність за загальну якість кожного завдання з аудиту, на яке він призначений.

Дії партнера із завдання та відповідні повідомлення іншим членам аудиторської команди із завдання, якщо він бере на себе відповідальність за загальну якість по кожному завданню з аудиту, підкреслюють:

- важливість якості аудиту:
 - виконання роботи, яка відповідає професійним стандартам і застосовним законодавчим та нормативним вимогам;
 - дотримання вимог політик і процедур фірми з контролю якості;
 - надання звітів аудитора, які є відповідними за цих обставин;
 - здатності команди із завдання порушувати питання, що її турбують, і не переживати за наслідки;
- той факт, що якість надзвичайно важлива під час виконання завдань з аудиту.

Система контролю якості та її елементи

МСКЯ 1 або національні вимоги, які принаймні є такими ж суворими, стосуються відповідальності фірми за встановлення та підтримання своєї системи контролю якості для завдань з аудиту. Система контролю якості включає політики та процедури, які розглядають кожен із таких елементів:

- відповідальність керівництва за якість у межах фірми;
- відповідні етичні вимоги;
- прийняття й продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту;
- людські ресурси;
- виконання завдання;
- моніторинг.

ТЕМА 1.4. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ, ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ДІЇ У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ

План

- 1.4.1. Планування аудиту фінансової звітності (МСА 300). Загальні вимоги до планування. Діяльність, що передує завданню. Стратегія та план аудиту. Приклади питань, які розглядає аудитор під час вибору стратегії аудиту. Особливості планування перших завдань з аудиту.
- 1.4.2. Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища (МСА 315 (переглянутий)). Отримання розуміння суб'єкта господарювання, його середовища та внутрішнього контролю. Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення. Компоненти внутрішнього контролю. Аудиторський ризик та його компоненти (МСА 200).
- 1.4.3. Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту (МСА 320). Концепція суттєвості. Визначення суттєвості та суттєвості виконання при плануванні та проведенні аудиту.
- 1.4.4. Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики (МСА 330). Визначення аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. Достатність подання та розкриття інформації. Оцінка достатності та прийнятності аудиторських доказів.

1.4.1. Планування аудиту фінансової звітності (МСА 300).

Загальні вимоги до планування

Ціллю аудитора є планування аудиту так, щоб його можна було виконати ефективно.

Характер та обсяг заходів з планування залежать від:

- розміру і складності суб'єкта господарювання,
- попереднього досвіду роботи з таким суб'єктом господарювання ключових членів команди із завдання
- змін в умовах, що відбуваються під час виконання завдання з аудиту.

Планування є не окремим етапом аудиту, а швидше безперервним і повторюваним процесом, який часто розпочинається невдовзі після (або у зв'язку із) завершення попереднього аудиту та продовжується до завершення поточного завдання з аудиту.

Планування включає розгляд часу виконання дій та аудиторських процедур, які потрібно завершити до виконання подальших аудиторських процедур. Наприклад, до ідентифікації та оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення) планування включає розгляд таких питань, як:

- аналітичні процедури, що будуть виконуватись як процедури оцінки ризиків;
- отримання загального розуміння законодавчих і нормативних вимог, що застосовуються до суб'єкта господарювання, та дотримання суб'єктом господарювання цих вимог;
- визначення суттєвості;
- залучення експертів;
- виконання інших процедур оцінки ризиків.

Аудитор може вирішити обговорити елементи планування з управлінським персоналом суб'єкта господарювання для полегшення виконання й керування завданням з аудиту (наприклад, для координації виконання деяких запланованих аудиторських процедур з роботою персоналу суб'єкта господарювання).

Партнер із завдання та інші ключові члени команди із завдання мають брати участь у

плануванні аудиту, що дає змогу використати їх досвід та інтуїцію, внаслідок чого підвищується ефективність процесу планування.

Діяльність, що передує завданню

На початку поточного завдання з аудиту аудитор повинен виконати такі дії:

- виконати процедури відповідно до вимог МСА 220 стосовно продовження стосунків з клієнтом та конкретного завдання з аудиту;
- оцінити дотримання відповідних етичних вимог, включаючи незалежність, відповідно до вимог МСА 220.
- визначити розуміння умов завдання відповідно до вимог параграфу МСА 210.

Стратегія та план аудиту

Аудитор має визначити загальну стратегію аудиту, яка б установлювала обсяг, час аудиту, напрям аудиту та спрямовувала розробку плану аудиту.

Визначаючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен:

- виявити характеристики завдання, які визначатимуть його обсяг;
- встановити звітні цілі завдання для планування часу аудиту та характеру необхідного повідомлення інформації;
- розглянути чинники, які з погляду професійного судження аудитора є важливими для спрямування зусиль команди із завдання;
- розглянути результати діяльності, що передує завданню, та, якщо це застосовно, чи є належними знання суб'єкта господарювання за результатами виконання інших завдань партнером із завдання;
- уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання.

Процес визначення загальної стратегії аудиту допомагає аудитору вирішувати (за умови завершення виконання процедур оцінки ризиків) такі питання, як:

- ресурси, необхідні для конкретних сфер аудиту, наприклад використання у сферах високого ризику членів аудиторської групи, що мають відповідний досвід, або залучення експертів зі складних питань;
- кількість ресурсів, необхідних для покриття конкретних сфер аудиту, наприклад кількість членів аудиторської групи, призначених для спостереження за процесом інвентаризації у важливих місцях, обсяг перевірки роботи інших аудиторів у разі аудиту групи або бюджет часу аудиту в годинах, який потрібно виділити для покриття сфер підвищеного ризику;
- час застосування таких ресурсів, наприклад на проміжному етапі аудиту або на ключові дати закриття періоду;
- управління, керівництво та нагляд за такими ресурсами, наприклад графік проведення інструктажів і нарад групи за результатами роботи, проведення огляду результатів роботи партнером та менеджером із завдання (зокрема, на території суб'єкта господарювання або за її межами), а також проведення огляду якості виконання завдання.

План аудиту є більш детальним, ніж загальна стратегія аудиту, оскільки він включає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які будуть виконувати члени команди із завдання. Планування таких аудиторських процедур здійснюється протягом усього періоду аудиту, оскільки план цього завдання з аудиту постійно уточнюється.

Аудитор має розробити план аудиту з описом:

- характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків, як визначено у МСА 315 (переглянутий);

- характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено у МСА 330;
- інших запланованих аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання вимог МСА під час виконання завдання.

Під час виконання аудиту аудитор має оновлювати та змінювати загальну стратегію і план аудиту в разі потреби протягом періоду аудиту.

Приклади питань, які розглядає аудитор під час вибору стратегії аудиту

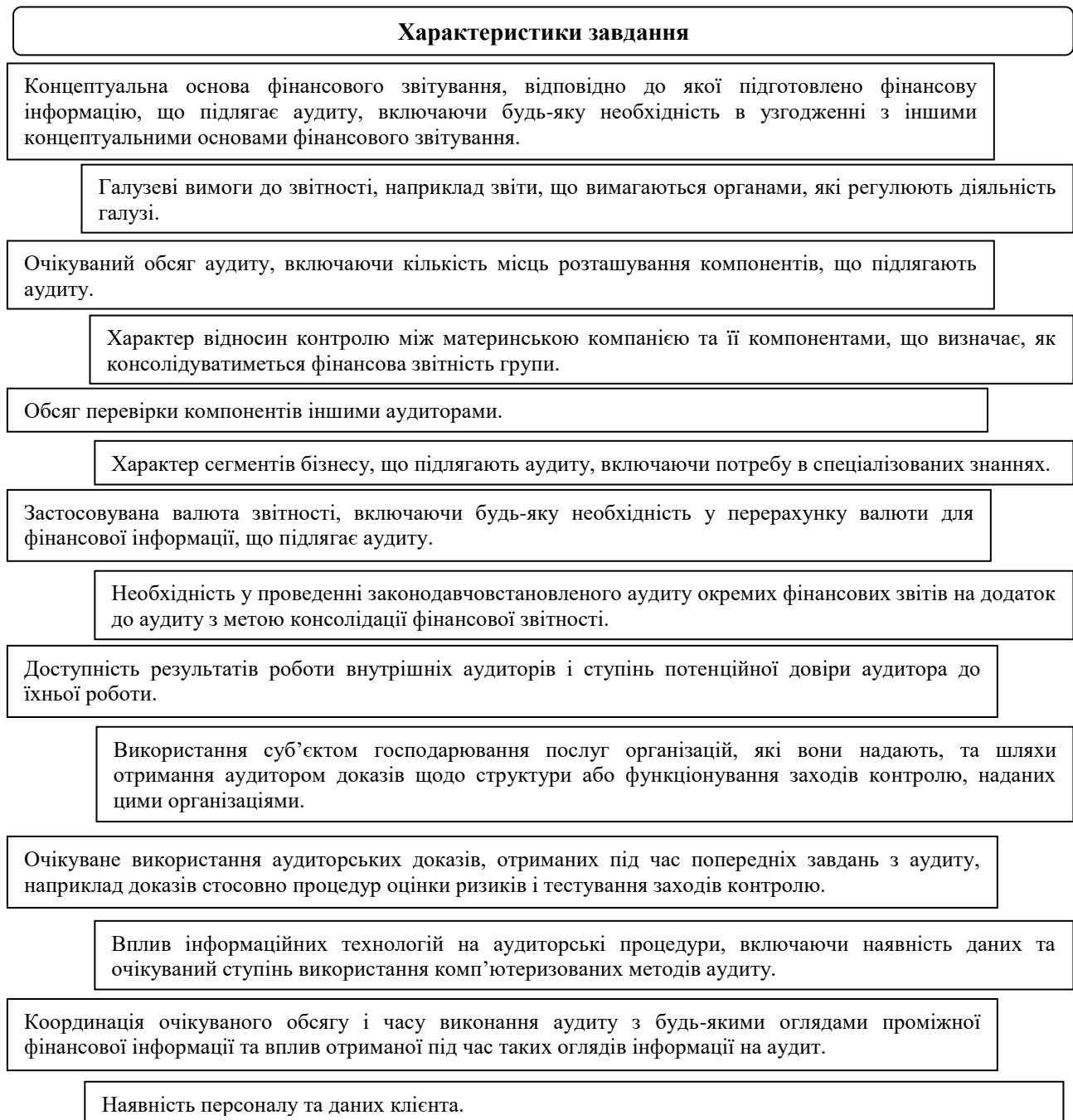


Рис. 4.1 Характеристики завдання, як питання, яке розглядає аудитор при виборі стратегії аудиту

Значні чинники діяльності, що передують завданню, та знання, отримані за іншими завданнями

Визначення суттєвості для компонентів і повідомлення про це аудиторам

Попередня ідентифікація значущих компонентів та значущих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації

Попереднє виявлення сфер з високим ризиком суттєвого викривлення.

Вплив оціненого ризику суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності загалом на керівництво, нагляд та огляд.

Спосіб, у який аудитор доносить до членів команди із завдання важливість бути допитливими та дотримуватися професійного скептицизму під час збору й оцінки аудиторських доказів.

Результати попередніх аудитів, що включали оцінку ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, а також характер виявлених недоліків та дії, спрямовані на їх усунення.

Обговорення питань, що можуть вплинути на аудит, із персоналом фірми, який відповідає за надання інших послуг суб'єкту господарювання.

Докази відданості управлінського персоналу розробці, впровадженню та підтриманню дієвої системи внутрішнього контролю, включаючи докази належної документації такої системи внутрішнього контролю.

Обсяг операцій, який може визначити, чи є більш ефективним для аудиторів довіряти системі внутрішнього контролю.

Значення, яке надається в межах усього суб'єкта господарювання системі внутрішнього контролю як засобу забезпечення успішної господарської діяльності.

Значні зміни в бізнесі, що впливають на суб'єкт господарювання, включаючи зміни в інформаційних технологіях і процесах бізнесу, зміни в складі ключового управлінського персоналу, а також придбання, злиття й вилучення капіталу.

Значні події в галузі, наприклад зміни в нормативних актах, що регулюють галузь, чи поява нових вимог до звітування.

Значні зміни в концептуальній основі фінансового звітування, наприклад зміни в стандартах бухгалтерського обліку.

Інші доречні важливі зміни, наприклад зміни у правовому середовищі, що впливають на суб'єкт господарювання.

Рис. 4.2 Значні чинники діяльності, що передують завданню, та знання, отримані за іншими завданнями

Характер, час та обсяг ресурсів:

- підбір команди із завдання (включаючи, якщо це потрібно, відповідального за перевірку контролю якості виконання завдання) та розподіл роботи між її членами, включаючи призначення членів групи із належним досвідом для роботи в сферах із можливим високим ризиком суттєвого викривлення;
- розробка бюджету завдання, включаючи урахування відповідного часу, який необхідно приділити для роботи в сферах із можливим високим ризиком суттєвого викривлення.

Цілі звіту, час аудиту та характер повідомлення інформації

Графік звітності суб'єкта господарювання, наприклад проміжні та кінцеві етапи.

Організація зустрічей з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, для обговорення характеру, часу й обсягу аудиторської роботи.

Обговорення з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, питань очікуваного типу і часу звітів, які слід надати, а також повідомлення іншої інформації у письмовій чи усній формі, включаючи звіт аудитора, листи управлінському персоналу і повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Обговорення з управлінським персоналом питань стосовно очікуваного повідомлення інформації про стан виконання аудиту всього завдання.

Повідомлення аудиторам компонентів стосовно очікуваних типів і часу звітів, які слід надати, та іншої інформації, пов'язаної з аудитом компонентів

Очікуваний характер і час повідомлення між членами команди із завдання, включаючи характер та час проведення зустрічей групи, а також час огляду виконаної роботи.

Визначення того, чи очікуються будь-які повідомлення третім сторонам, включаючи відповідальність, визначену законодавчо або за контрактом щодо звіту за наслідками аудиту.

Рис. 4.3 Цілі звіту, час аудиту та характер повідомлення інформації

Особливості планування перших завдань з аудиту

Для першого аудиту аудитор може бути потрібно розширити заходи з планування, оскільки зазвичай у нього немає попереднього досвіду з таким суб'єктом господарювання, який враховується під час планування постійних завдань.

До початку виконання першого завдання з аудиту аудитор має виконати такі дії:

- виконати процедури відповідно до вимог МСА 220 стосовно прийняття клієнта та конкретного завдання з аудиту;
- звернутися до попереднього аудитора, якщо змінився аудитор, згідно з відповідними етичними вимогами.

Для завдання з першого аудиту додаткові питання, які аудитор може розглядати під час визначення загальної стратегії та плану аудиту, включають:

- домовленості, якщо це не заборонено законодавчими або нормативними актами, з попереднім аудитором, наприклад для перегляду його робочої документації;
- будь-які основні питання (включаючи застосування облікових принципів або стандартів аудиту та фінансової звітності), що обговорювалися з управлінським персоналом у зв'язку з вибором аудитора, повідомлення тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо цих питань, а також вплив цих питань на загальну стратегію та план аудиту;
- аудиторські процедури, необхідні для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно залишків на початок періоду;
- інші процедури, що вимагаються системою контролю якості фірми щодо початкових завдань з аудиту (наприклад, система контролю якості фірми може передбачати участь іншого партнера або старшого аудитора в перегляді загальної стратегії аудиту до початку здійснення значущих аудиторських процедур або в перегляді звітів перед їх наданням).

Документація плану аудиту є реєстрацією запланованих характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень у відповідь до оцінених ризиків. Вона також використовується як реєстрація належного планування

процедур аудиту, яка дає змогу перевірити й ухвалити такі процедури перед їх виконанням. Аудитор може використовувати стандартні аудиторські програми або контрольні листи на завершення аудиту, належно пристосовані для відображення обставин конкретного завдання. Приклад програми аудиту необоротних активів наведено у Додатку 3.

1.4.2. Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища (МСА 315 (переглянутий)).

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.

Отримання розуміння суб'єкта господарювання, його середовища та внутрішнього контролю

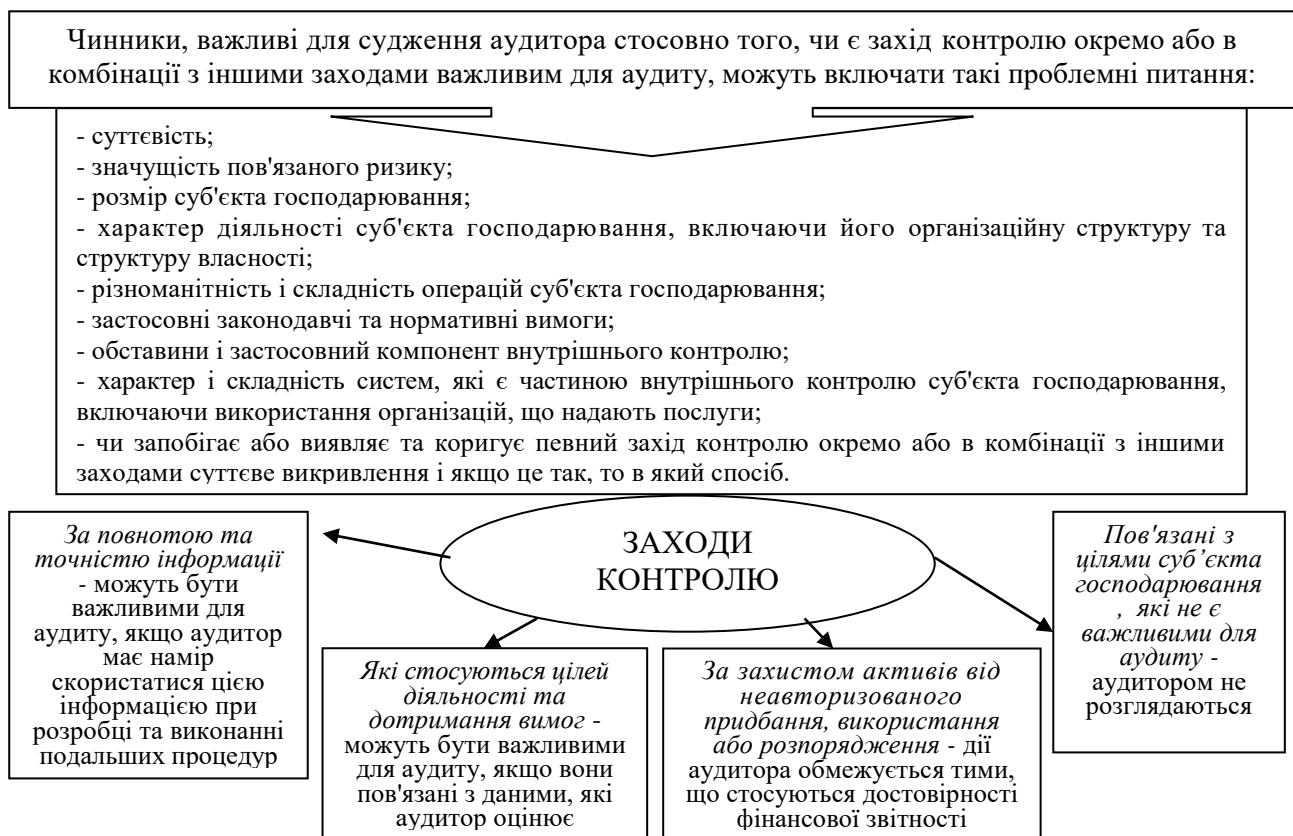


Рис. 4.4 Чинники, важливі для судження аудитора стосовно заходів контролю важливих для аудиту

Аудитор повинен отримати розуміння такого:

- доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, включаючи застосовну концептуальну основу фінансового звітування (табл. 4.1);
- характер суб'єкта господарювання, в тому числі:
 - його діяльність;
 - структуру його власності та корпоративного управління;
 - види інвестицій, які суб'єкт господарювання здійснює та планує здійснити, включаючи інвестиції у підприємства спеціального призначення;

- структуру і спосіб фінансування суб'єкта господарювання, для того щоб мати розуміння класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації, які можна очікувати у фінансовій звітності;

Таблиця 4.1

Перелік чинників, важливих для судження аудитора

Чинник	Характеристика	Приклади питань для аналізу
Галузеві чинники	включають галузеві умови, такі як конкурентне середовище, відносини між постачальником та клієнтом, а також технологічні розробки.	<ul style="list-style-type: none"> - ринок і конкуренція, включаючи попит, місткість ринку та цінову конкуренцію; - циклічна або сезонна діяльність; - виробнича технологія, пов'язана із продукцією суб'єкта господарювання; - постачання та вартість електроенергії.
Регуляторні чинники	включають регуляторне середовище, яке охоплює серед іншого застосовну концептуальну основу фінансового звітування та правове і політичне середовище.	<ul style="list-style-type: none"> - облікові принципи та галузеві практики; - нормативна база для регульованої галузі; - законодавчі та нормативні положення, які суттєво впливають на діяльність суб'єкта господарювання, включаючи прямиї нагляд; - оподаткування (корпоративне та інше); - урядова політика, що на даний момент впливає на ведення діяльності суб'єкта господарювання, а саме монетарна, включаючи валютний контроль, фіскальна, фінансове стимулювання (наприклад, програми урядової допомоги) і тарифна політика або політика торгових обмежень; - екологічні вимоги, які впливають на галузь або діяльність суб'єкта господарювання
Вплив законодавчої та нормативної бази	включають вплив вимог законодавчих і нормативних актів на діяльність підприємства.	<ul style="list-style-type: none"> - використання теперішнього розуміння галузі суб'єкта господарювання, нормативних та інших зовнішніх чинників; - оновлення розуміння тих законодавчих та нормативних актів, які безпосередньо визначають наведені суми і розкриття інформації у фінансовій звітності; - розробка запиту до управлінського персоналу щодо інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання; - розробка запиту до управлінського персоналу про політики або процедури суб'єкта господарювання стосовно дотримання вимог законодавчих та нормативних актів; - розробка запитку до управлінського персоналу стосовно політик або процедур, прийнятих для ідентифікації, оцінки та обліку судових позовів.
Інші зовнішні чинники	чинники, які не відносяться, до класифікації, наведеної вище	<ul style="list-style-type: none"> - загальні економічні умови, відсоткові ставки та наявність фінансування, а також інфляція або ревальвація грошової одиниці

• вибір і застосування суб'єктом господарювання облікової політики, включаючи причини для внесення змін до неї. Аудитор повинен оцінити, чи є облікова політика суб'єкта господарювання прийнятною для його діяльності та чи відповідає вона застосовній концептуальній основі фінансового звітування й обліковим політикам, які застосовуються у відповідній галузі:

- методи, які використовує суб'єкт господарювання для обліку важливих і незвичайних операцій;
- вплив важливої облікової політики у спірних або нових сферах, стосовно яких немає офіційних правил чи згоди;
- зміни в обліковій політиці суб'єкта господарювання;

- стандарти фінансового звітування, закони та нормативні акти, які є новими для суб'єкта господарювання, і коли та як суб'єкт господарювання прийматиме такі вимоги.

- цілі та стратегії суб'єкта господарювання і пов'язані з ними бізнес- ризики, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення;

- вимірювання та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання.

Аудитор повинен отримати розуміння внутрішнього контролю, доречного для аудиту. Рішення, чи є захід контролю окремо або у поєднанні з іншими заходами доречним для аудиту, є питанням професійного судження аудитора.

АУДИТОР МОЖЕ ТАКОЖ ОТРИМУВАТИ ІНФОРМАЦІЮ АБО ІНШІ ТОЧКИ ЗОРУ ПРИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ ПОДАННЯ:

- запитів до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть допомогти аудитору отримати розуміння середовища, в якому складається фінансова звітність;
- запитів до працівників, які займаються ініціюванням, обробкою або реєстрацією складних чи незвичайних операцій, можуть допомогти аудитору оцінити прийнятність вибору і застосування певної облікової політики;
- запитів до внутрішнього юридичного консультанта суб'єкта господарювання можуть надати інформацію з таких питань, як судові справи, дотримання законів і нормативних актів, знання про шахрайство або підозрюване шахрайство, що може вплинути на суб'єкт господарювання, гарантії, післяпродажні зобов'язання, домовленості (наприклад, про створення спільних підприємств) із діловими партнерами та значення контрактних умов;
- запитів до персоналу відділу маркетингу або відділу реалізації можуть надати інформацію про зміни у маркетингових стратегіях суб'єкта господарювання, його тенденції реалізації або контрактні домовленості з його клієнтами;
- запитів до відділу управління ризиками (або осіб, які займаються цим) можуть надати інформацію щодо операційних та регуляторних ризиків, які можуть вплинути на підготовку фінансової звітності;
- запитів до персоналу інформаційних систем можуть надати інформацію щодо змін у системі, перебоїв в роботі систем або заходах контролю та інших ризиках, пов'язаних з інформаційними системами;
- запитів до підрозділу внутрішнього аудиту можуть надати аудитору інформацію, що виявиться корисною для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, а також для ідентифікації й оцінки ризиків

Під час виконання своєї роботи підрозділ внутрішнього аудиту швидше за все отримує розуміння роботи суб'єкта господарювання та ділових ризиків і може робити висновки щодо ідентифікованих недоліків внутрішнього контролю або ризиків, а це може виявитись дуже доречним для розуміння аудитором суб'єкта господарювання, оцінки ним ризиків або інших аспектів аудиту. Саме виходячи з цього аудитор робить такі запити незалежно від того, чи планує він використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту для модифікації характеру або часу, або зменшення обсягу аудиторських процедур, які будуть виконуватись. Якщо підрозділ внутрішнього аудиту надає аудитору інформацію стосовно дійсного, підозрюваного або уявного шахрайства, аудитор враховує це під час оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Рис. 4.5 Характеристика запитів до управлінського персоналу та інших осіб суб'єкта господарювання з різними рівнями повноважень

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення

Аудитор повинен виконати процедури оцінки ризиків з метою забезпечення основи для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та тверджень. Однак процедури оцінки ризиків самі по собі не надають достатніх та прийнятних аудиторських доказів, на яких ґрунтується думка аудитора.

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ КРИТЕРІЇВ	
• оцінювання ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності;	
• визначенні суттєвості відповідно до МСА 320;	
• розгляді прийнятності вибору та застосування облікових політик і достатності розкриття інформації у фінансовій звітності;	
• ідентифікації сфер, які можуть вимагати спеціального розгляду аудитором, наприклад операції з пов'язаними сторонами, прийнятність використання управлінським персоналом припущення щодо безперервності або аналіз ділової мети операцій;	
• формулювання очікувань для використання при виконанні аналітичних процедур;	
• виконанні дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, включаючи розробку та виконання подальших аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів;	
• оцінці достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів, таких як прийнятність припущень, усних і письмових запевнень управлінського персоналу.	

Рис. 4.6 Система критеріїв, в межах якої аудитор планує аудит та здійснює професійні судження в ході всього аудиту

Процедури оцінки ризиків мають включати таке:

- подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, які, на думку аудитора, можуть мати інформацію, яка, ймовірно, може допомогти при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки;
 - аналітичні процедури;
 - спостереження та інспектування.

Аудитор повинен визначити, чи є доречною інформація, отримана під час прийняття клієнта аудитором або продовження контракту, для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення.

Якщо партнер із завдання виконував інші завдання для суб'єкта господарювання, він повинен визначити, чи є отримана інформація доречною для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення.

Якщо аудитор має намір використати інформацію, яку він отримав під час своєї минулої роботи із суб'єктом господарювання та під час проведення аудиторських процедур у ході попередніх аудитів, він повинен визначити, чи відбулися з моменту проведення попереднього аудиту зміни, які можуть вплинути на доречність такої інформації для поточного аудиту.

Партнер із завдання та інші ключові члени команди із завдання повинні обговорити чутливість фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення та застосування застосовної концептуальної основи фінансового звітування до фактів і обставин

суб'єкта господарювання. Партнер із завдання повинен визначити, які питання потрібно довести до відома членів команди із завдання, які не беруть участі в обговоренні.

Запевняючи, що фінансові звіти відповідають застосовній концептуальній основі фінансового звітування, управлінський персонал прямо або опосередковано здійснює твердження щодо визнання, оцінки, подання і розкриття різних елементів фінансової звітності та матеріалів відповідного розкриття інформації (Додаток 4).

Компоненти внутрішнього контролю

До компонентів внутрішнього контролю МСА 315 відносить:

- середовище контролю;
- процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;
- інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, важливі для фінансового звітування, та повідомлення інформації;
- заходи контролю;
- моніторинг заходів контролю.

Таблиця 4.2

Склад елементів середовища контролю

№ п/п	Елемент середовища контролю	Характеристика елементу
1	2	3
1	Повідомлення інформації та забезпечення дотримання професійної чесності й етичних цінностей	Ефективність заходів контролю не може бути вищою за професійні та етичні цінності людей, які їх створюють, керують ними та здійснюють моніторинг. Чесна та етична поведінка є продуктом етичних стандартів і стандартів з поведінки суб'єкта господарювання, а також того, як вони доводяться до відома і реалізуються на практиці. Забезпечення дотримання професійної чесності та етичних цінностей включає, наприклад, дії управлінського персоналу з усунення або зменшення стимулів чи спокус, які можуть заохотити персонал до нечесних, незаконних або неетичних дій. Повідомлення інформації про політику суб'єкта господарювання щодо професійної чесності та етичних цінностей може включати повідомлення персоналу інформації про стандарти поведінки в заявах про відповідну політику і кодекси поведінки, а також на прикладах.
2	Прихильність до компетентності	Компетентність – це знання та навички, необхідні для виконання завдань, що визначають роботу окремих осіб.
3	Участь тих, кого наділено найвищими повноваженнями	На усвідомлене розуміння контролю суб'єкта господарювання суттєво впливають ті, кого наділено найвищими повноваженнями. Важливість відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями, визнається у кодексах практики та інших законах і положеннях або керівництвах, розроблених для тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Інші аспекти відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями, охоплюють нагляд за розробкою та ефективною роботою процедур корпоративного інформування і процесом перевірки ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
4	Філософія та стиль роботи управлінського персоналу	Філософія та стиль роботи управлінського персоналу охоплюють широкий спектр характеристик. Наприклад, відношення та дії управлінського персоналу щодо фінансового звітування можуть проявлятися через консервативний та/або агресивний вибір із наявних альтернативних принципів бухгалтерського обліку або через сумнінність і консерватизм, з якими здійснюються облікові оцінки.
5	Організаційна структура	Створення відповідної організаційної структури включає розгляд основних сфер повноважень і відповідальності, а також належних напрямів звітності. Прийнятність організаційної структури суб'єкта господарювання частково залежить від його розмірів і характеру діяльності.

1	2	3
6	Надання повноважень та відповідальності	Надання повноважень та відповідальності може включати політики, пов'язані з відповідними бізнес-практиками, знанням і досвідом основного персоналу, а також ресурсами, наданими для виконання обов'язків. Крім того, воно може включати політики та повідомлення інформації, спрямовані на забезпечення розуміння усім персоналом цілей суб'єкта господарювання, знання того, як їхні індивідуальні дії взаємопов'язані та сприяють досягненню цих цілей, і розуміння того, як і за що вони несуть відповідальність.
7	Кадрова політика і практика	Кадрова політика і практика часто демонструють важливі аспекти, пов'язані з усвідомленням контролю суб'єктом господарювання. Наприклад, стандарти найму найбільш кваліфікованого персоналу, коли в центрі уваги перебуває освіта, попередній досвід роботи, попередні досягнення та докази чесної й етичної поведінки, демонструють прихильність суб'єкта господарювання до компетентних і надійних людей. Політика професійної підготовки, яка інформує про перспективні ролі та відповідальність і включає практику, таку як школи професійної підготовки та семінари, ілюструє очікувані рівні ефективності роботи і поведінки. Підвищення у посаді через періодичні атестації працівників демонструють прихильність суб'єкта господарювання до просування кваліфікованого персоналу до вищих рівнів відповідальності.

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання включає те, як управлінський персонал ідентифікує бізнес-ризик, важливі для складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування суб'єкта господарювання, як він оцінює їх значущість, імовірність їх настання та приймає рішення щодо дій у відповідь на ці ризики й управління ними, а також відповідні результати (рис. 4.7).

Приклад:

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання може враховувати те, як суб'єкт господарювання розглядає можливість незареєстрованих операцій та ідентифікує й аналізує значні оцінки, які вносяться до фінансової звітності.

Ризики, важливі для достовірної фінансової звітності, включають зовнішні та внутрішні події, операції або обставини, які можуть наставати і негативно впливати на здатність суб'єкта господарювання ініціювати, реєструвати, обробляти та розкривати у звітах фінансові дані, що відповідають твердженням управлінського персоналу у фінансовій звітності.

Ризики можуть виникати або змінюватися внаслідок обставин, наведених у таблиці 4.3.

Таблиця 4.3

Обставини, які спричиняють виникнення ризику

№ п/п	Ризик	Характеристика ризику
1	2	3
1	Зміни в операційному середовищі	Можуть спричинити зміни у конкурентному тиску та в різних ризиках.
2	Новий персонал	Може приділяти основну увагу іншим аспектам або по-іншому розуміти внутрішній контроль.
3	Нові або модернізовані інформаційні системи.	Можуть змінювати ризик, пов'язаний із внутрішнім контролем.
4	Швидке зростання	Може збільшити навантаження на заходи контролю та ризик збоїв у заходах контролю.

1	2	3
5	Нова технологія	Впровадження нових технологій у виробничі процеси або інформаційні системи може змінити ризик, пов'язаний із внутрішнім контролем.
6	Нові бізнес-моделі, продукти або види діяльності	Входження в сфери діяльності або операції, в яких суб'єкт господарювання має невеликий досвід, може викликати нові ризики, пов'язані з внутрішнім контролем.
7	Корпоративна реструктуризація	Може супроводжуватися скороченням штату та змінами у нагляді й розподілі обов'язків, що, в свою чергу, може змінити ризик, пов'язаний із внутрішнім контролем.
8	Розширення закордонної діяльності	Розширення або придбання закордонних суб'єктів господарювання несе нові та часто унікальні ризики, які можуть негативно впливати на внутрішній контроль, наприклад додаткові або змінені ризики від валютних операцій.
9	Нові стандарти бухгалтерського обліку.	Прийняття нових або зміна принципів обліку може вплинути на ризики при підготовці фінансової звітності.

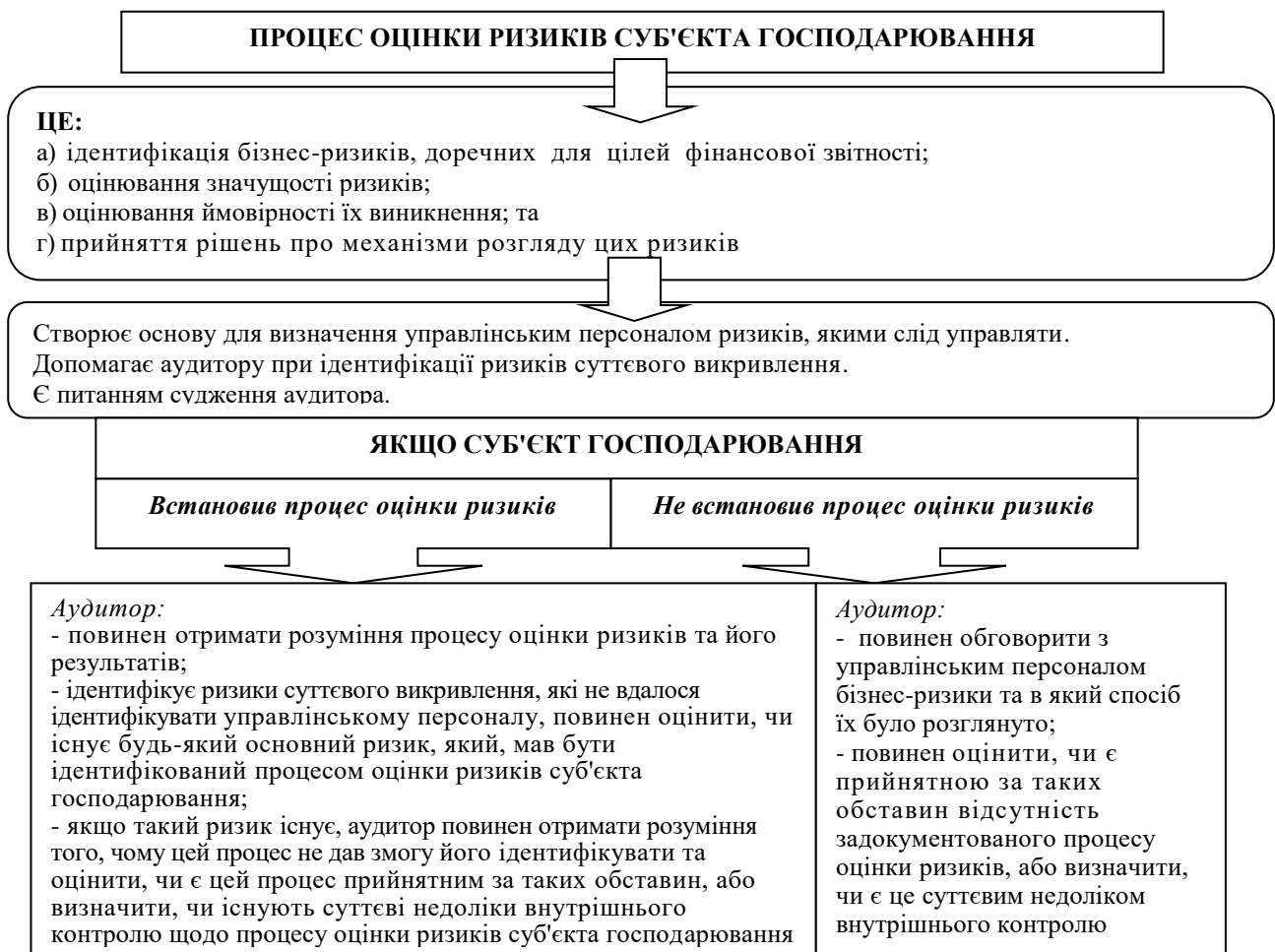


Рис. 4.7 Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання

Інформаційна система складається з інфраструктури (фізичні та апаратні компоненти), програмного забезпечення, людей, процедур і даних.

Багато інформаційних систем широко використовують інформаційні технології (Іт).

Інформаційна система, що стосується цілей фінансового звітування, яка включає систему фінансового звітування, охоплює такі методи та записи, що:

- ідентифікують та реєструють усі чинні операції;
- своєчасно описують операції з достатнім рівнем деталізації для того, щоб забезпечити належну класифікацію операцій для фінансового звітування;

- оцінюють вартість операцій у такий спосіб, що уможлиблює реєстрацію їх належної грошової вартості у фінансовій звітності;
- визначають період часу, протягом якого відбувались операції, щоб дозволити реєстрацію операцій у відповідному обліковому періоді;
- належно подають операції та розкриття пов'язаних даних у фінансовій звітності.

Якість інформації, генерованої системою, впливає на здатність управлінського персоналу приймати відповідні рішення при управлінні та контролі за діяльністю суб'єкта господарювання і скласти достовірну фінансову звітність.

Повідомлення інформації, яке включає надання розуміння індивідуальних ролей та відповідальності, пов'язаних із внутрішнім контролем за фінансовою звітністю, може здійснюватись у формі посібників з політики, обліку та фінансового звітування, а також меморандумів. Повідомлення інформації може також здійснюватись електронними засобами зв'язку, усно або через дії управлінського персоналу.

Заходи контролю які можуть бути важливими для аудиту, відносяться до категорій політики і процедур, що пов'язані з процедурами, наведеними у табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Процедури, пов'язані з заходами контролю

№ п/п	Ризик	Характеристика ризику
1	Огляди результатів	Заходи контролю включають огляди й аналізи фактичних результатів порівняно з бюджетами, прогнозами та результатами протягом попередніх періодів; прив'язку різних наборів даних – робочих чи фінансових – між собою, разом із аналізами відносин та діями з дослідження і виправлення недоліків; порівняння внутрішніх даних із зовнішніми джерелами інформації; огляд функціональних показників або показників діяльності.
2	Обробка інформації	Заходи контролю поділяються на: <ul style="list-style-type: none"> • заходи контролю прикладних програм, які застосовуються до обробки окремих прикладних програм – включають перевірку арифметичної точності записів, ведення та перегляд залишків рахунків і перевірочних балансів (оборотно-сальдових відомостей), автоматизовані заходи контролю, такі як контрольна перевірка вхідних даних і контроль послідовностей чисел, та ручна обробка звітів про винятки; • заходи контролю ІТ, які є політиками і практиками, пов'язаними з багатьма прикладними програмами та які забезпечують ефективне функціонування заходів контролю прикладних програм, допомагаючи забезпечити подальшу належну роботу інформаційних систем – включають зміни програм, заходи контролю, які обмежують доступ до програм або даних, заходи контролю за реалізацією нових версій пакетних прикладних програм та заходи контролю за системним програмним забезпеченням, які обмежують доступ або ведуть моніторинг використання системних прикладних програм, що можуть змінити фінансові дані або записи, не залишивши жодного сліду.
3	Фізичні заходи контролю	Заходи контролю охоплюють – фізичний захист активів; надання дозволів на доступ до комп'ютерних програм і файлів даних; періодичний підрахунок та порівняння із сумами, наведеними у контрольних записках (наприклад, порівняння результатів підрахунків грошових коштів, цінних паперів і матеріальних ресурсів із обліковими записами).
6	Розподіл обов'язків	Призначення різних людей відповідальними за надання дозволів щодо операцій, реєстрації операцій та забезпечення збереження активів. Розподіл обов'язків призначений для зменшення можливостей, які дають змогу будь-якій особі обіймати посаду, що дозволяє їй робити та приховувати помилки або шахрайські дії у звичайному ході виконання своїх обов'язків.

Важливою функцією відповідальності управлінського персоналу є встановлення та ведення внутрішнього контролю на постійній основі.

<u>Призначення внутрішнього контролю</u>	<u>Обмеження внутрішнього контролю</u>	<u>Розподіл внутрішнього контролю на компоненти</u>
<p>Внутрішній контроль розробляється, запроваджується та ведеться для реагування на виявлені бізнес-ризиків, які перешкоджають досягненню будь-якої мети суб'єкта господарювання, яка стосується:</p> <ul style="list-style-type: none"> • достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання; • ефективності та результативності його діяльності; • дотримання суб'єктом господарювання застосованих законів і нормативних актів. 	<p>Ці обмеження включають реальність того, що людське судження при прийнятті рішень може бути помилковим і що збої у внутрішньому контролі можуть виникати внаслідок людської помилки.</p> <p>Заходи контролю можуть бути обійдені внаслідок змови двох чи більше осіб або неприйняттю внутрішнім контролем з боку управлінського персоналу.</p>	<p>Розподіл внутрішнього контролю на п'ять компонентів створює корисну базу для розгляду аудитором того, як різні аспекти внутрішнього контролю суб'єкта господарювання можуть впливати на аудит:</p> <ol style="list-style-type: none"> а) середовище контролю; б) процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання; в) інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, доречні для фінансової звітності, та повідомлення інформації; г) заходи контролю; та г) моніторинг заходів контролю.

Рис. 4.8 Основні аспекти характерні для внутрішнього контролю доречного для аудиту

Моніторинг заходів контролю управлінським персоналом включає:

- аналіз того, чи працюють вони відповідно до очікувань і чи модифікуються вони відповідно до наявних умов;
- перевірку управлінським персоналом того, чи готується своєчасно звірка банківських виписок;
- оцінку внутрішніми аудитором дотримання персоналом з продажу політики суб'єкта господарювання в частині положень про договори купівлі-продажу;
- нагляд юридичного відділу за дотриманням етичних або бізнес- норм суб'єкта господарювання.

Моніторинг також здійснюється для забезпечення збереження ефективності роботи заходів контролю з плином часу.

Приклад:

Якщо своєчасність і точність банківських виписок не є об'єктом моніторингу, персонал швидше за все припинить готувати такі виписки.

Аудиторський ризик та його компоненти (МСА 200)

Аудиторський ризик (audit risk) – ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення.

Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення. Аудиторський ризик – це технічний термін, пов'язаний із процесом аудиту; він не належить до бізнес-ризиків аудитора, наприклад збитку внаслідок судового процесу, негативної реклами чи інших подій, які виникають у зв'язку з аудитом фінансової звітності.

Ризик суттєвого викривлення (risk of material misstatement) – це ризик того, що фінансова звітність, яка ще не перевірялася аудитором в процесі аудиту, містить суттєві викривлення. Він складається з двох компонентів на рівні тверджень.

Невід'ємний ризик (inherent risk) – вразливість твердження щодо класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації, до викривлення, яке може бути суттєвим окремо

або в сукупності з іншими викривленнями, перед тим, як брати до уваги будь-які відповідні заходи контролю. Такий ризик є вищим для деяких тверджень і пов'язаних із ними класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації, ніж для інших. Наприклад, він може бути вищим для складних обчислень або для рахунків, які складаються із сум, отриманих на основі облікових оцінок, чутливих до значної невизначеності оцінювання.

Зовнішні обставини, які призводять до бізнес-ризиків, також можуть впливати на невід'ємний ризик. Наприклад, розвиток технологій може зробити певний продукт застарілим і, отже, бути причиною більшої чутливості запасів до завищення. чинники суб'єкта господарювання та його середовища, що пов'язані з кількома або всіма класами операцій, залишками рахунків або розкриттям інформації, також впливають на невід'ємний ризик, пов'язаний із конкретним твердженням. такі чинники можуть охоплювати, наприклад, відсутність обігового капіталу, достатнього для продовження діяльності, або спад у галузі, що характеризується великою кількістю банкрутств бізнесу.

Ризик контролю (control risk) – ризик того, що викривлення, яке може трапитися у твердженні стосовно класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації і яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не буде своєчасно відвернено або виявлено та виправлено системою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Цей ризик є функцією ефективності структури, впровадження та підтримання системи внутрішнього контролю управлінським персоналом для вирішення проблеми ідентифікованих ризиків, які загрожують досягненню цілей суб'єкта господарювання, доречних для складання його фінансової звітності. Проте внутрішній контроль незалежно від того, наскільки добре він розроблений та функціонує, може лише зменшити, але не усунути ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності через невід'ємні обмеження внутрішнього контролю. Вони охоплюють, наприклад, можливість помилок або непорозумінь, пов'язаних із людським чинником, або уникнення заходів контролю через змову чи нехтування ними управлінським персоналом. Відповідно деякий ризик контролю існуватиме завжди. МСА передбачають умови, за яких від аудитора вимагається або йому дозволяється обрати перевірку ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу й обсягу процедур по суті, що їх слід виконати

Ризики суттєвого викривлення можуть існувати на двох рівнях, наведених у таблиці 4.5.

Таблиця 4.5

Рівні ризиків суттєвого викривлення

№ п/п	Рівень	Характеристика
1	На загальному рівні фінансової звітності	Означають ризики суттєвого викривлення, які пов'язані в основному з фінансовою звітністю у цілому та потенційно впливають на багато тверджень.
2	На рівні тверджень стосовно класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації	Оцінюються для визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Докази дають змогу аудитору висловити думку про фінансову звітність при прийняттю низькому рівні аудиторського ризику. Аудитори використовують різні підходи для досягнення мети оцінки ризиків суттєвого викривлення. Наприклад, аудитор може використати модель, яка відображає взаємозв'язок між компонентами аудиторського ризику мовою математики з метою досягнення прийнятного рівня ризику невиявлення. Деякі аудитори вважають таку модель корисною під час планування аудиторських процедур.

Невід'ємний ризик та ризик контролю є ризиками суб'єкта господарювання; вони існують незалежно від аудиту фінансової звітності.

Ризик невиявлення (detection risk) – ризик того, що процедури, виконані аудитором для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, не дадуть можливості виявити викривлення, що існує та може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями.

Для цього рівня аудиторського ризику прийнятний рівень ризику невиявлення, обернено пропорційний до оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень. Наприклад, чим вищі ризики суттєвого викривлення, які, на думку аудитора, існують, тим менший ризик невиявлення може бути прийнятний та відповідно тим більш переконливі аудиторські докази потрібні аудитору.

Ризик невиявлення пов'язаний із характером, часом та обсягом процедур, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. тому він є функцією ефективності аудиторської процедури та її застосування аудитором. такі питання, як:

- відповідне планування;
- належне призначення персоналу до команди із завдання;
- застосування професійного скептицизму;
- нагляд та огляд виконаної аудиторської роботи, які допомагають підвищити ефективність аудиторської процедури та її застосування, а також зменшити можливість того, що аудитор може обрати невідповідну аудиторську процедуру, неправильно застосувати доречну аудиторську процедуру або неправильно тлумачити результати аудиту.

Ризик невиявлення можна лише зменшити, але не усунути через невід'ємні обмеження аудиту. Відповідно деякий ризик невиявлення існуватиме завжди.

Оцінка ризиків ґрунтується на аудиторських процедурах для отримання інформації, необхідної з цією метою, та доказів, отриманих протягом усього аудиту. Оцінка ризиків є питанням професійного судження, а не питанням, що піддається точній оцінці.

1.4.3. Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту (МСА 320).

Концепція суттєвості

У концептуальних основах фінансового звітування поняття суттєвості часто розглядається у контексті підготовки та подання фінансової звітності. При цьому в концептуальні основи фінансового звітування акцентується увага на:

- викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони, окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які приймаються на основі фінансової звітності;
- судження щодо суттєвості здійснюються з урахуванням супутніх обставин і залежать від розміру або характеру викривлення, або їх поєднання;
- судження щодо питань, які є суттєвими для користувачів фінансової звітності, здійснюються на основі розуміння загальних потреб у фінансовій інформації користувачів групи.

Метою аудитора є відповідне застосування концепції суттєвості при плануванні та проведенні аудиту.

Концепцію суттєвості аудитор використовує при:

- плануванні аудиту,
- проведенні (виконанні) аудиту,
- при оцінюванні впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит;
- при оцінюванні впливу невивірених викривлень на фінансову звітність;
- при формуванні думки в звіті аудитора.

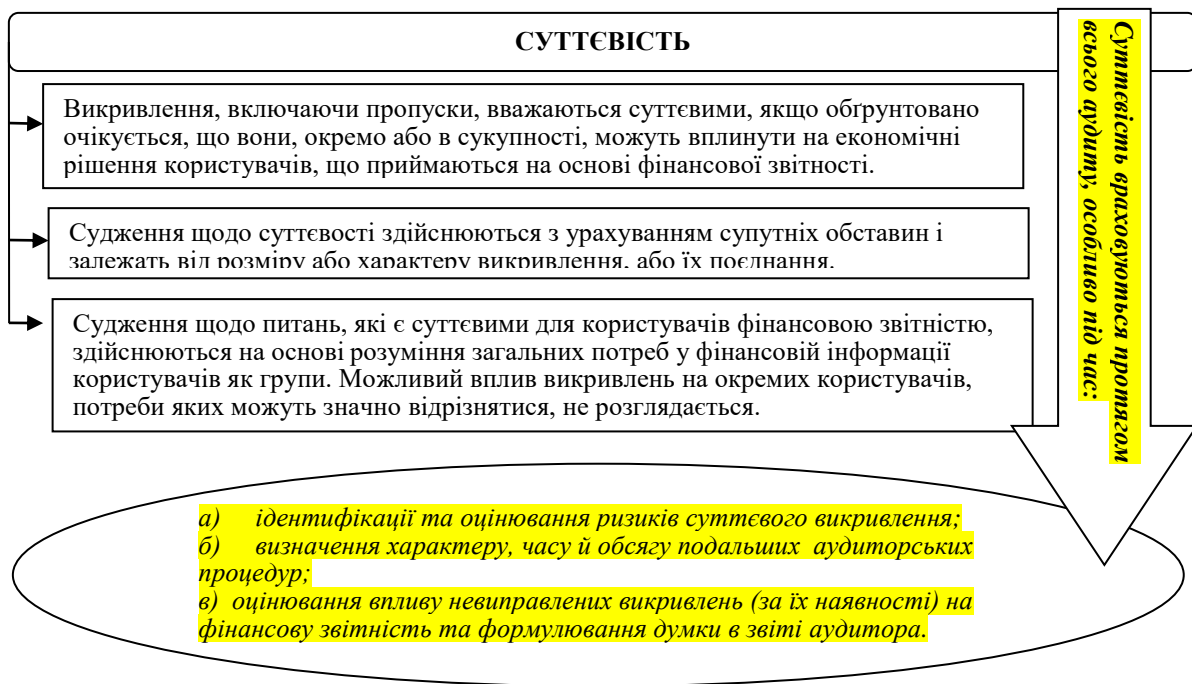


Рис. 4.9 Поняття суттєвості у контексті підготовки та подання фінансової звітності

Визначення суттєвості та суттєвості виконання при плануванні та проведенні аудиту

Суттєвість для виконання аудиторських процедур (Performance materiality) – сума або суми, визначені аудитором на рівні, нижчому від суттєвості для фінансової звітності в цілому, для того, щоб знизити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень перевищить розмір суттєвості для фінансової звітності в цілому. Якщо це застосовно, суттєвість для виконання аудиторських процедур також стосується суми або сум, визначених аудитором у розмірі, нижчому від рівня (рівнів) суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації.

Визначення аудитором суттєвості є предметом його професійного судження та залежить від його розуміння потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації. За таких умов аудитор доцільно припустити, що користувачі:

- мають достатнє знання бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку, а також готові вивчати інформацію у фінансовій звітності з належною ретельністю;
- розуміють, що фінансову звітність підготовлено, надано й перевірено з урахуванням рівнів суттєвості;
- визнають невизначеність, притаманну вимірюванню сум, що ґрунтуються на оцінках, судженнях і розгляді майбутніх подій; та
- приймають обґрунтовані економічні рішення на основі інформації, що міститься у фінансовій звітності.

Основні цілі аудитора при виконанні аудиту – отримання обґрунтованої впевненості в тому, чи фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства чи помилки, що дає йому змогу висловити думку, чи підготовлено фінансову звітність в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, надати звіт та інформацію про результати аудиту згідно з вимогами МСА.

Суттєвість аудитор враховується протягом усього аудиту, особливо під час:

- ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення;
- визначення характеру, часу й обсягу подальших аудиторських процедур;

• оцінювання впливу не виправлених викривлень (за їх наявності) на фінансову звітність та формування думки в звіті аудитора.

Визначення суттєвості передбачає застосування професійного судження часто до контрольного показника при початковому визначенні суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому застосовується відсоток.

До чинників, що можуть вплинути на ідентифікацію контрольного показника, належать такі:

- елементи фінансової звітності (*активи, пасиви, капітал, доходи, витрати та ін.*);
- наявність статей, на яких найвірогідніше будуть зосереджувати увагу користувачі фінансової звітності конкретного суб'єкта (*наприклад, для оцінки фінансових результатів користувачі можуть зосереджуватися на прибутку, доходах або чистих активах*);
- характер підприємства, стадія життєвого циклу, на якій воно перебуває, а також галузь та економічне середовище, в якому воно працює;
- структура власності підприємства та способи його фінансування (*наприклад, якщо суб'єкт господарювання фінансується винятково за рахунок боргового фінансування, а не власного капіталу, користувачі можуть приділяти більше уваги активам, а також вимогам до них, ніж доходам підприємства*);
- відносна нестабільність контрольного показника.

Прикладом контрольних показників, які можуть бути прийнятними залежно від умов діяльності суб'єкта господарювання, можуть бути категорії доходів, наприклад прибуток до оподаткування, сукупні надходження, валовий прибуток і сукупні витрати, сукупний капітал або вартість чистих активів. Прибуток до оподаткування від операцій, що продовжуються, часто використовується для комерційних суб'єктів господарювання. У разі, якщо прибуток до оподаткування від операцій, що продовжуються, є нестабільним, інші контрольні показники, наприклад валовий прибуток або сукупні надходження, можуть бути більш доречними.

Між відсотком та обраним контрольним показником існує взаємозв'язок, який полягає в тому, що відсоток, який застосовується до прибутку до оподаткування внаслідок операцій, що продовжуються, зазвичай буде більшим, ніж відсоток, що застосовується до сукупних доходів. Наприклад, аудитор може дійти думки, що п'ять відсотків прибутку до оподаткування від операцій, що продовжуються, буде прийнятним для комерційного суб'єкта господарювання обробної промисловості, водночас як він може вважати, що один відсоток від сукупних доходів або сукупних витрат буде більш доречним для неприбуткової організації. Разом із тим вищий або нижчий відсоток може виявитися прийнятним за даних обставин.

До чинників, що можуть вказувати на наявність одного або більшої кількості певних класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, для яких обґрунтовано очікується викривлення у меншому розмірі, ніж суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому, і можуть вплинути на економічні рішення користувачів на основі фінансової звітності, належать такі:

- чи впливають законодавчі та нормативні акти або застосовна концептуальна основа фінансового звітування на очікування користувачів стосовно вимірювання або розкриття окремих статей (*наприклад, операції з пов'язаними сторонами та оплата праці управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями*).
- основні розкриття інформації для галузі, в якій діє суб'єкт господарювання (*наприклад, витрати на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи для фармацевтичної компанії*).
- чи зосереджена увага на конкретному аспекті бізнесу суб'єкта господарювання, що окремо розкривається у фінансовій звітності (*наприклад, нещодавно придбаний бізнес*).

Суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому (а також, якщо це застосовно, рівень суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації) може потребувати перегляду внаслідок змін в обставинах, що відбулися під час аудиту (наприклад, рішення ліквідувати більшу частину бізнесу суб'єкта господарювання), отримання нової інформації або змін у розумінні аудитором суб'єкта господарювання та його операцій внаслідок виконання подальших аудиторських процедур.

Аудитор має документувати:

- суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому;
- рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації (якщо це застосовно);
- суттєвість для виконання аудиторських процедур;
- інформацію щодо будь-яких переглядів під час виконання.

1.4.4. Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики (МСА 330).

МСА 330 розглядає відповідальність аудитора за розробку та провадження дій у відповідь на ризики суттєвого викривлення, ідентифіковані й оцінені аудитором відповідно до МСА 315 під час аудиту фінансової звітності.

Метою аудитора є отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно оцінених ризиків суттєвого викривлення через розроблення і провадження відповідних дій у відповідь на такі ризики.

Визначення аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення

На оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, а отже, загальні дії аудитора у відповідь впливає розуміння аудитором середовища контролю (рис. 4.10).

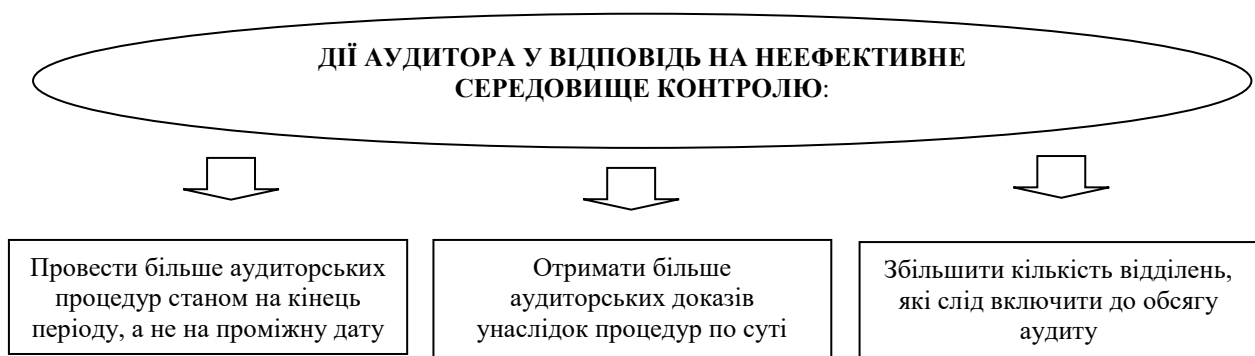


Рис. 4.10 Дії аудитора у відповідь на неефективне середовище контролю

З метою зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, аудиторів слід визначити загальні дії у відповідь на оцінені ризики на рівні фінансової звітності, розробити та виконати аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків на рівні тверджень (рис. 4.11).

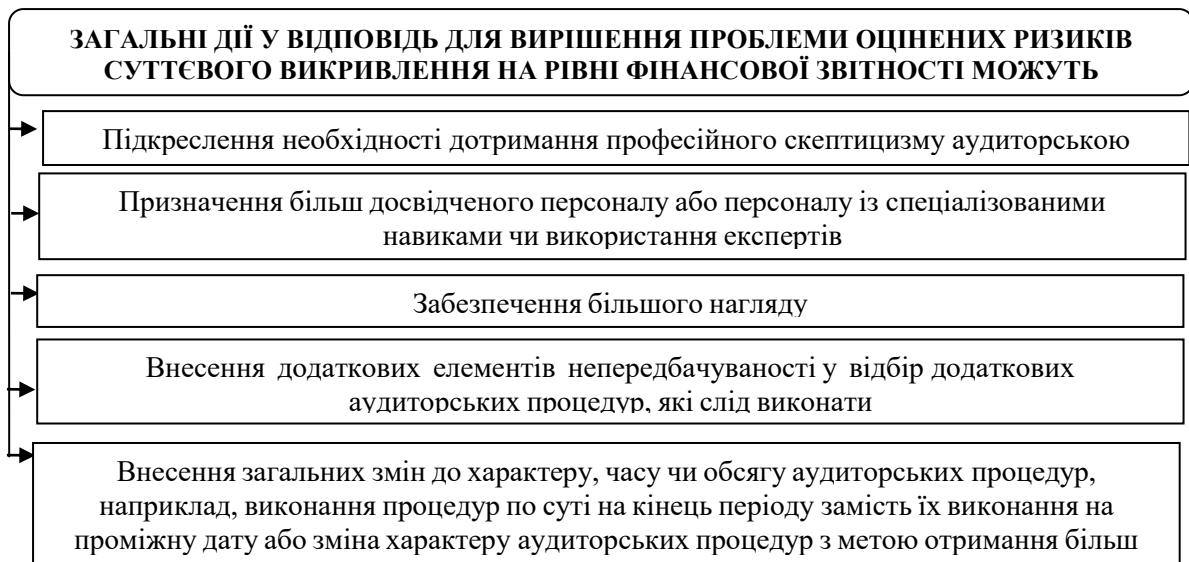


Рис. 4.11 Загальні дії у відповідь для вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності

Аудиторів слід визначити загальні дії для розгляду ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності.

Оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності залежить від розуміння аудитором середовища контролю. Ефективне середовище контролю може надати можливість аудиторів більше довіряти внутрішньому контролю і достовірності аудиторських доказів, отриманих від суб'єкта господарювання.

Якщо середовище контролю має недоліки, аудитор, як правило, проводить більше аудиторських процедур за станом на кінець року, а не на проміжну дату, шукає більше аудиторських доказів на основі процедур по суті, змінює характер аудиторських процедур, аби отримати переконливіші аудиторські докази, або збільшує кількість ділянок аудиту, які слід включити в обсяг аудиту.

ТЕМА 1.5. ОТРИМАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ В ПРОЦЕСІ АУДИТУ

План

- 1.5.1. Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду (МСА 510). Аудиторські процедури. Аудиторські висновки та звітування.
- 1.5.2. Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів (МСА 501). Присутність аудитора при інвентаризації запасів та додаткові міркування щодо окремих статей. Судові справи та претензії.
- 1.5.3. Зовнішні підтвердження (МСА 505). Процедури зовнішнього підтвердження. Результати процедур зовнішнього підтвердження та оцінка отриманих доказів. Негативні підтвердження.
- 1.5.4. Аналітичні процедури (МСА 520). Аналітичні процедури по суті. Аналітичні процедури, які допомагають при формулюванні загального висновку. Розгляд результатів аналітичних процедур.
- 1.5.5. Аудиторська вибірка (МСА 530). Організація вибірки, обсяг і відбір статей вибірки. Виконання аудиторських процедур. Прогнозна оцінка викривлень. Оцінка результатів аудиторської вибірки.
- 1.5.6. Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації (МСА 540). Характер облікових оцінок. Процедури оцінки ризиків і відповідні дії. Подальші процедури по суті. Оцінка обґрунтованості облікових оцінок і визначення викривлень. Розкриття інформації, пов'язаної з обліковими оцінками. Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації про них.
- 1.5.7. Пов'язані сторони (МСА 550). Характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами. Ідентифікація та оцінка ризиків. Дії у відповідь на оцінені ризики. Розкриття операцій з пов'язаними сторонами. Письмові запевнення. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

1.5.1. Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду (МСА 510).

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

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

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

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

Аудиторські процедури

Аудитор повинен отримати аудиторські докази стосовно того, чи існують викривлення залишків на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період. Для цього аудитору необхідно:

- перевірити правильність перенесення залишків на кінець попереднього періоду на початок поточного періоду;

- впевнитися у тому, чи відображають залишки на початок періоду застосування прийнятних облікових політик;
- ознайомитися з робочими документами попереднього аудитора для отримання доказів щодо залишків на початок періоду (якщо фінансова звітність за попередній рік підлягала аудиту);
- оцінити, чи надають аудиторські процедури, виконані в поточному періоді, докази щодо залишків на початок періоду;
- виконати спеціальні аудиторські процедури для отримання доказів щодо залишків на початок періоду, наприклад у випадку запасів:
 - спостереження за поточною інвентаризацією запасів і звірка її результатів із кількістю запасів на початок періоду;
 - виконання аудиторських процедур щодо оцінки елементів запасів на початок періоду;
 - виконання аудиторських процедур щодо валового прибутку та закриття періоду.

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

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



Рис. 5.2 Чинники, від яких залежить характер та обсяг аудиторських процедур

Аудиторські висновки та звітування

Таблиця 5.1

Варіанти аудиторської думки та підстави для її висловлення

Думка аудитора	Підстави для висловлення думки
Думка із застереженням або відмова від висловлення думки	Аудитор не може у достатньому обсязі отримати прийнятні аудиторські докази щодо залишків на початок періоду (МСА 705)
Думка із застереженнями або негативна думка	Аудитор доходить висновку, що: <ul style="list-style-type: none"> • залишки на початок періоду містять викривлення, яке суттєво впливає на фінансову звітність за поточний період, а вплив цього викривлення не було у належний спосіб відображено в обліку, або неадекватно подано чи розкрито (МСА 705); • облікові політики поточного періоду не застосовувалися послідовно до залишків на початок періоду відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (МСА 705); • зміну в облікових політиках не було у належний спосіб відображено в обліку або неадекватно подано й розкрито відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (МСА 705).
Модифікована думка	У разі коли думка попереднього аудитора щодо фінансової звітності за попередній період містила модифікацію думки і така модифікація залишається суттєвою для фінансової звітності за поточний період (МСА 705; МСА 710)

1.5.2. Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів (МСА 501).

Присутність аудитора при інвентаризації запасів та додаткові міркування щодо окремих статей

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

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

Присутність аудитора під час інвентаризації запасів включає ряд процедур, які можуть слугувати тестами заходів контролю або процедурами по суті залежно від оцінки ризику, запланованого підходу і спеціальних виконаних процедур (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Аудиторські процедури під час присутності при інвентаризації

Процедури аудиту	Спрямваність при виконанні процедур
Оцінка інструкцій та процедур управлінського персоналу для відображення в обліку і контролю за результатами інвентаризації запасів	Питання, які доречно розглядати: <ul style="list-style-type: none"> • застосування прийнятних заходів контролю, наприклад збирання використаних інвентаризаційних відомостей, відображення в обліку невикористаних інвентаризаційних відомостей, та процедури підрахунку і перерахунку; • точне визначення стадії готовності незавершеного виробництва, запасів, що повільно обертаються, застарілих або пошкоджених запасів і запасів, які належать третій стороні, наприклад на умовах консигнації; • процедури, що використовуються для оцінки фізичних кількостей, де це застосовно, зокрема процедури, які можуть бути необхідними при оцінці фізичної кількості запасів вугілля у штабелі; • контроль над рухом запасів між різними регіонами, відвантаження й отримання запасів до та після дати закриття періоду.

Спостереження за процедурами проведення підрахунку, які здійснюються управлінським персоналом	Процедура допомагає аудитору в отриманні аудиторських доказів щодо адекватної розробки і впровадження інструкцій та процедур підрахунку, встановлених управлінським персоналом (наприклад, процедур щодо контролю за рухом запасів до, протягом або після підрахунку). Аудитор може отримати копії документів на дату закриття періоду, зокрема деталі про рух запасів, що допоможе йому виконати аудиторські процедури щодо відображення в обліку такого руху на більш пізню дату.
Інспектування запасів	Процедура допомагає аудитору підтвердити наявність запасів (хоча й необов'язково право власності на них) та ідентифікації, наприклад, застарілих і пошкоджених запасів або запасів, що починають старіти.
Виконання контрольних перерахунків	Процедура надає аудиторські докази щодо повноти та точності таких відомостей, наприклад, через відстежування об'єктів, відібраних з інвентаризаційних відомостей управлінського персоналу, до фізичної наявності запасів, а також відстежування відібраних об'єктів, які є у фізичній наявності до інвентаризаційних відомостей управлінського персоналу. Отримання аудитором копій заповнених інвентаризаційних відомостей управлінського персоналу допомагає аудитору у виконанні подальших аудиторських процедур для визначення, чи остаточні записи щодо запасів точно відображають фактичні результати інвентаризації.

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

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

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

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

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

Якщо запаси, що перебувають на зберіганні та під контролем третьої сторони, є суттєвими для фінансової звітності, аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо наявності й стану таких запасів, виконавши певні процедури з аудиту (табл. 5.3)

Таблиця 5.3

Процедури отримання аудиторських доказів щодо наявності і стану запасів

Процедури аудиту	Спрямованість при виконанні процедур
Направлення запиту до третьої сторони щодо підтвердження кількості та стану запасів, які зберігаються від імені підприємства	При цьому необхідно дотримуватися вимог МСА 505, який встановлює вимоги та надає керівництво щодо здійснення процедур зовнішнього підтвердження.

<p>Інспектування або інші аудиторські процедури, які є прийнятними за таких обставин</p>	<p>До інших аудиторських процедур відносять:</p> <ul style="list-style-type: none"> • присутність або організацію присутності іншого аудитора під час інвентаризації запасів, що проводиться третьою стороною, якщо це можливо на практиці; • отримання звіту іншого аудитора або аудитора організації, що надає послуги, щодо адекватності внутрішнього контролю третьої сторони для забезпечення належного підрахунку та адекватного зберігання запасів; • інспектування документації щодо запасів, які перебувають у третіх сторін, наприклад складських розписок; • звернення до інших сторін з метою отримання підтверджень, якщо запаси були надані як застава.
--	---

Судові справи та претензії

Аудитор повинен розробити та виконати аудиторські процедури для виявлення судових справ і претензій, які стосуються суб'єкта господарювання та можуть призвести до виникнення ризику суттєвого викривлення (рис. 5.3).

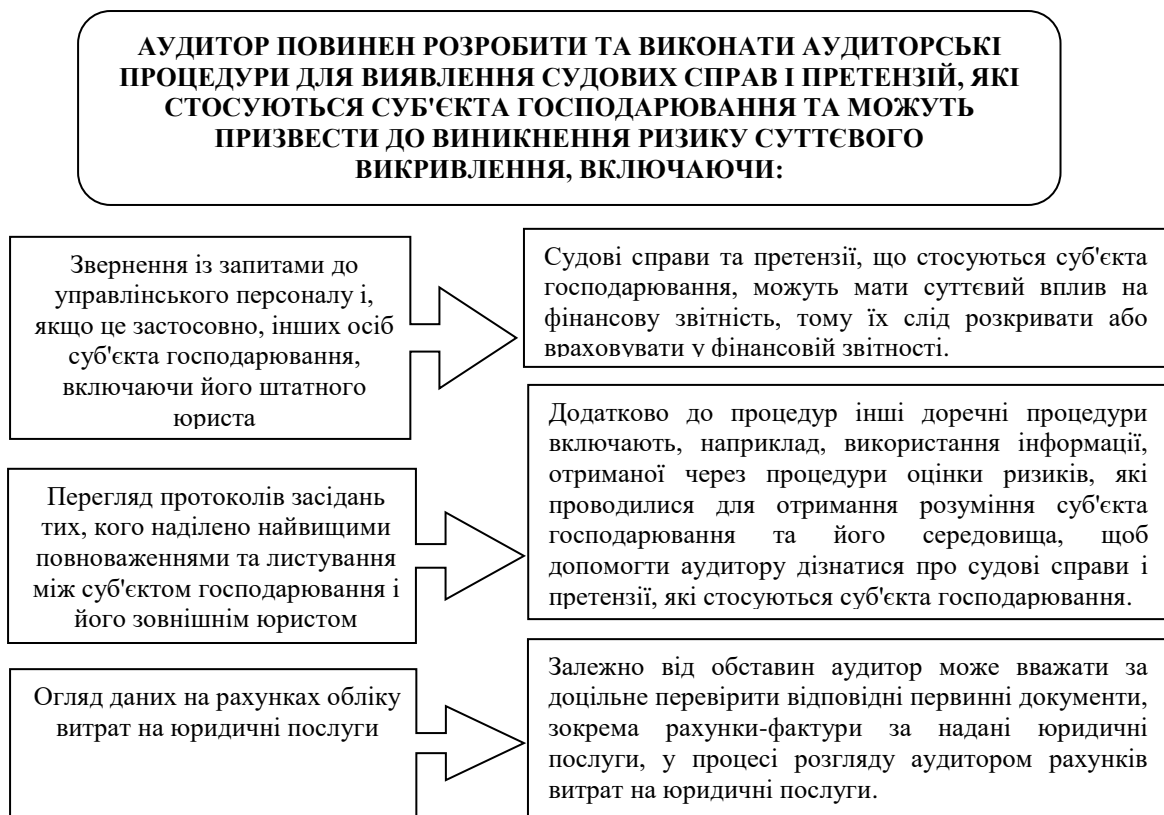


Рис. 5.4 Характеристика аудиторських процедур для виявлення судових справ та претензій

Процедури повинні включати:

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

Запити (відповіді) мають містити:

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

Аудитор повинен звернутися безпосередньо до зовнішнього юриста підприємства коли ризик суттєвого викривлення щодо ідентифікованих судових справ або претензій або якщо виконані аудиторські процедури вказують, що інші суттєві судові справи або претензії можуть існувати. Аудитор має надіслати зовнішньому юристу письмовий запит, який буде підготовлений управлінським персоналом. В запиті має бути зазначено, що інформацію слід надати безпосередньо аудитору.

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

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

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

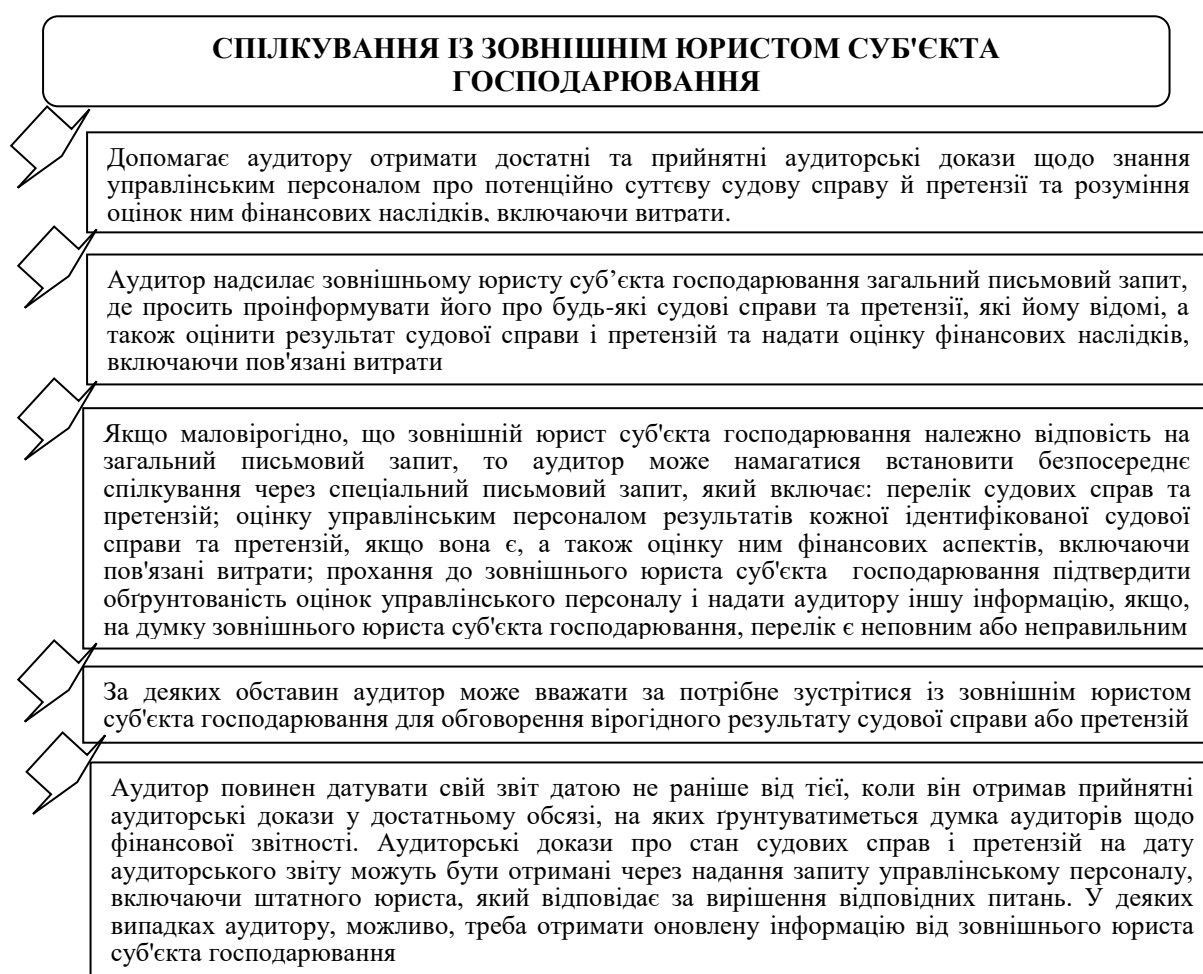


Рис. 5.5. Аспекти спілкування із зовнішнім юристом суб'єкта господарювання

1.5.3. Зовнішні підтвердження (МСА 505).

Процедури зовнішнього підтвердження

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

Таблиця 5.4

МСА, які визнають важливість зовнішніх підтверджень як аудиторських доказів

МСА	Розгляд питань
1	2
МСА 500 «Аудиторські докази»	<p>«...розглядає надійність аудиторських доказів залежить від джерела їх походження та характеру, а також від конкретних обставин їх отримання.»</p> <p>Аудиторські докази є більш надійними, якщо їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання.</p> <p>Аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором, є більш надійними порівняно з аудиторськими доказами, отриманими опосередковано або зроблені як висновок.</p> <p>Аудиторські докази є більш надійними, якщо вони існують в документарному вигляді (у паперовому вигляді, в електронній чи іншій формі).</p> <p>Тобто залежно від обставин аудиту аудиторські докази у вигляді зовнішніх підтверджень, які отримуються безпосередньо аудитором від сторін, що надають підтвердження, можуть бути більш надійними, ніж докази, підготовлені самим суб'єктом господарювання.</p> <p>«...визначає, що підтвердна інформація, отримана з незалежних стосовно суб'єкта господарювання джерел, такі як зовнішні підтвердження, можуть збільшити впевненість, яку аудитор отримує від доказів, існуючих серед облікових записів, або від заповідей, зроблених управлінським персоналом».</p>
МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»	<p>«...розглядає відповідальність аудитора за розробку та впровадження загальних дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, а також розробку й впровадження подальших аудиторських процедур, характер, час і обсяг яких ґрунтуються та відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення на рівні твердження.</p> <p>...вимагає від аудитора незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення розробки та виконання процедур по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку і розкриття.</p> <p>Аудитор повинен розглянути, чи мають процедури зовнішнього підтвердження виконуватись як аудиторські процедури по суті».</p> <p>«...чим вища оцінка аудитором ризику, тим переконливіші аудиторські докази аудитор повинен отримати. Для цього аудитор може збільшити кількість доказів або отримати більш доречні або надійні докази, або виконати те й інше. <i>Наприклад</i>, аудитор може робити більший наголос на отриманні доказів безпосередньо від третіх сторін або отриманні підтверджених доказів із кількох незалежних джерел.</p> <p>...визначає, що процедури зовнішнього підтвердження можуть допомогти аудитору в отриманні аудиторських доказів з високим рівнем надійності, які потрібні аудитору для дій у відповідь на значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки».</p>
МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»	<p>«... визначає, що аудитор може так формулювати запити щодо підтвердження, щоб отримати додаткову підтверджену інформацію як відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні твердження».</p>

При використанні процедур зовнішнього підтвердження аудитор повинен встановити контроль над запитом про зовнішнє підтвердження (табл. 5.5)

Аудиторські процедури зовнішнього підтвердження

Перелік процедур	Характеристика
1	2
Визначення інформації для підтвердження або запиту	Процедури зовнішнього підтвердження виконуються для: <ul style="list-style-type: none"> отримання підтвердження або запиту щодо інформації про залишки рахунків та їх елементи; підтвердження умов угод, контрактів або операцій між суб'єктом господарювання та іншими сторонами або для підтвердження відсутності певних умов, таких як «додаткова угода».
Вибір належної сторони, що надає підтвердження	Відповіді на запити про підтвердження надають більш доречні та надійні аудиторські докази, коли запити про підтвердження надсилаються стороні, що надає підтвердження, яка, на думку аудитора, володіє інформацією, яку необхідно підтвердити. <i>Наприклад</i> , посадова особа фінансової установи, що знає про операції або угоди, стосовно яких здійснюється запит про підтвердження, може бути найбільш доречною особою у фінансовій установі для отримання запитів про підтвердження.
Формулювання запитів про підтвердження, включаючи визначення належного одержувача запитів і наявність інформації для надсилання відповідей безпосередньо аудитору	Чинники, які повинні бути розглянуті при формулюванні запитів про підтвердження, включають: <ul style="list-style-type: none"> твердження, яких стосуються запити; конкретні виявлені ризики суттєвого викривлення, в тому числі ризики шахрайства; структура й подання запиту про підтвердження; попередній досвід виконання завдань з аудиту або аналогічних завдань; метод обміну інформацією (наприклад, у паперовому вигляді або у електронній чи іншій формі); надання дозволу управлінським персоналом або заохочення ним сторін, що надають підтвердження, до надання відповіді аудитору. Сторони, що надають підтвердження, можуть забажати надати відповідь лише на запит про підтвердження, який включає дозвіл на це від управлінського персоналу; здатність відібраної сторони, що надає підтвердження, надати підтвердження або необхідну інформацію (наприклад, суми окремих рахунків-фактур, а не загального залишку). <p>Визначення належних одержувачів запитів включає тестування чинності деяких або всіх адрес у запитах про підтвердження до того, як вони будуть розіслані.</p>
Надсилання запитів, включаючи подальші запити, якщо це застосовно, стороні, що надає підтвердження	Аудитор може надсилати додаткові запити про підтвердження, якщо відповідь на попередній запит не була отримана протягом розумного періоду часу. Наприклад, аудитор може, ще раз перевіривши точність адреси для першого запиту, надіслати додатковий або подальший запит.

Якщо управлінський персонал відмовляється дозволити аудитору надіслати запит про підтвердження, аудитор виконати певні дії (табл. 5.6).

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

Дії аудитора 1	Характеристика 2
Зробити запит про причини відмови управлінського персоналу та отримати аудиторські докази щодо їх правомірності й обґрунтованості	Відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору надіслати запит про підтвердження є обмеженням аудиторських доказів, які аудитор бажає отримати. Отже, аудитор повинен звернутися із запитом про причини обмеження. Аудитор повинен отримати аудиторські докази правомірності й обґрунтованості причин через ризик, що управлінський персонал може намагатися відмовити аудитору в доступі до аудиторських доказів, які можуть розкрити шахрайство або помилку.
Оцінити вплив відмови управлінського персоналу на оцінку аудитора відповідних ризиків суттєвого викривлення, включаючи ризик шахрайства, а також характер, час та обсяг інших аудиторських процедур	Аудитор може дійти висновку щодо доцільності перегляду оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження і внесення змін у заплановані аудиторські процедури аудиту відповідно до МСА 315 Наприклад, якщо прохання управлінського персоналу не звертатися за підтвердженням є необґрунтованим, це може вказувати на ризик шахрайства, який необхідно оцінити згідно з МСА 240.
Виконати альтернативні аудиторські процедури, призначені для отримання відповідних та надійних аудиторських доказів	Приклади альтернативних аудиторських процедур, які аудитор може виконати, включають: <ul style="list-style-type: none"> • для залишків на рахунках дебіторської заборгованості – перевірку конкретних подальших надходжень грошових коштів, документів з відвантаження та продажу незадовго до кінця періоду; • для залишків на рахунках кредиторської заборгованості – перевірку подальших грошових виплат або кореспонденції, отриманої від третіх сторін, а також інших записів, таких як накладні.
	Відсутність відповіді на запит про підтвердження може вказувати на раніше неідентифікований ризик суттєвого викривлення. У таких випадках аудитору, потрібно переглянути оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження і модифікувати заплановані аудиторські процедури відповідно до МСА 315. Наприклад, менша кількість відповідей на запити про підтвердження, ніж очікувалось, або більша кількість таких відповідей, ніж очікувалось, може вказувати на раніше неідентифікований чинник ризику шахрайства, що потребує оцінки згідно з МСА 240.

Результати процедур зовнішнього підтвердження та оцінка отриманих доказів

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

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

Відповіді, отримані в електронній формі характеризуються ризиками щодо надійності, оскільки підтвердження походження та повноважень респондента й виявлення змін може бути складним. Процес, який використовують аудитор і респондент та який створює безпечне середовище для відповідей, отриманих в електронній формі, може зменшувати такі ризики. Якщо аудитор вважає, що такий процес є безпечним і належно контрольованим, надійність

цих відповідей підвищується. Процес електронного підтвердження може включати різноманітні методи для перевірки особи відправника інформації в електронній формі, наприклад через використання кодування, електронних цифрових підписів і процедур перевірки автентичності веб-сайта.

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

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

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

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

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

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

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

Позитивні та негативні підтвердження

Розрізняють два види запитів:

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

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

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

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

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

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

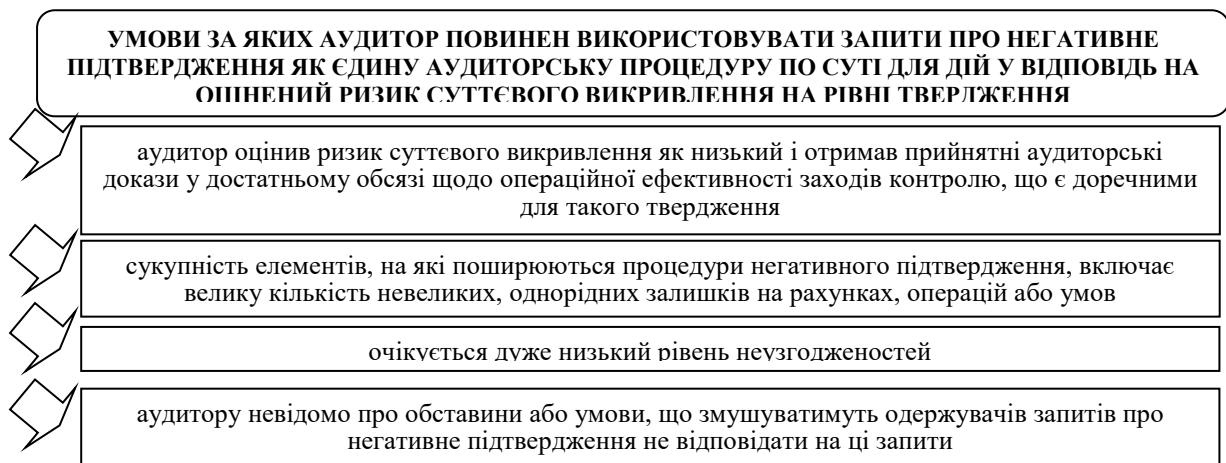


Рис. 5.6 Умови використання запитів про негативні підтвердження

1.5.4. Аналітичні процедури (МСА 520).

Аналітичні процедури по суті

Аналітичні процедури («analytical procedures») – оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин.

Цілі аудитора визначені на рисунку 5.6.

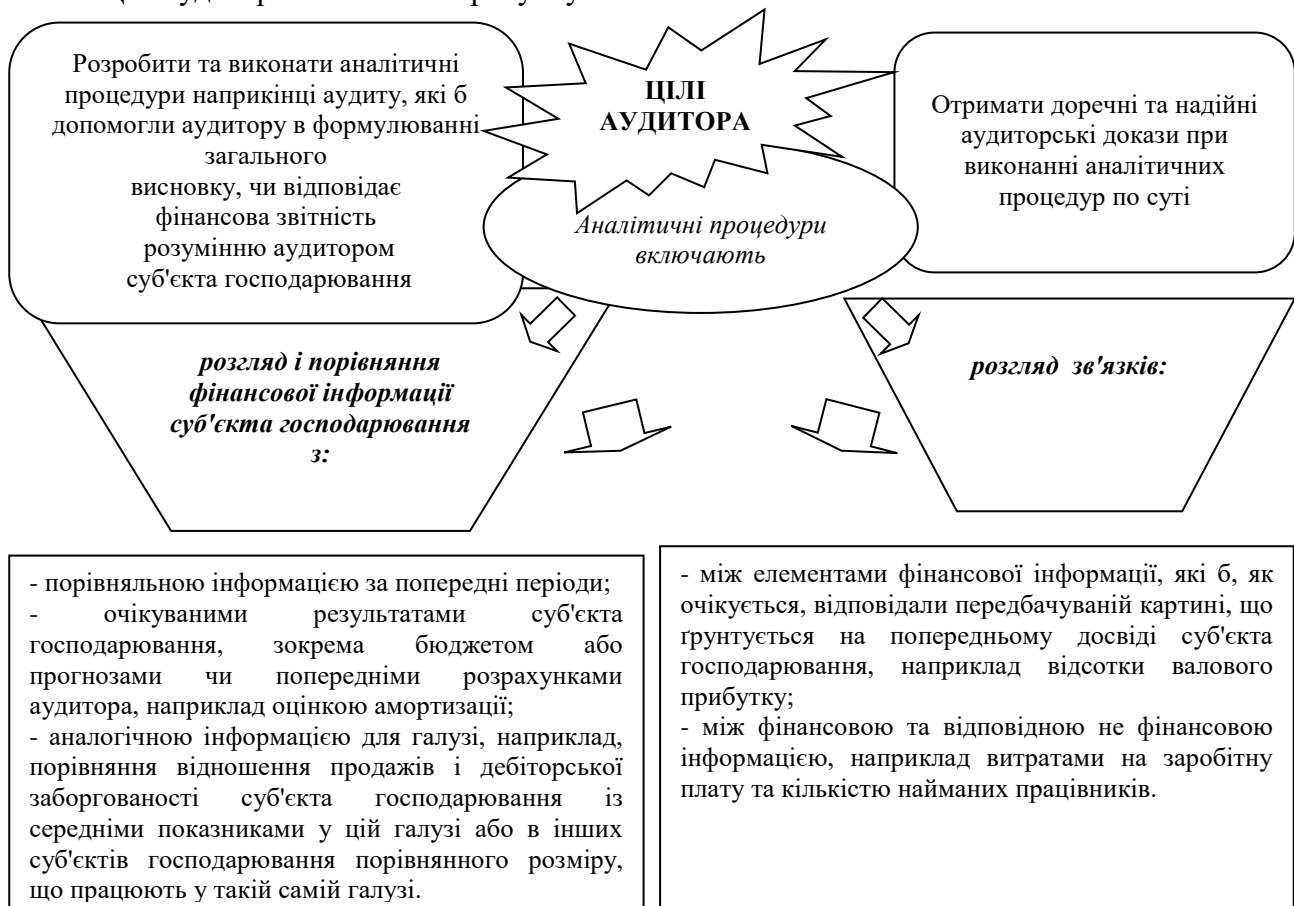


Рис. 5.7 Умови використання запитів про негативні підтвердження

Для виконання аналітичних процедур можуть використовуватися різні методи. Ці методи варіюються від виконання простих порівнянь до здійснення комплексного аналізу з використанням сучасних статистичних методів.

Аудиторськими процедурами по суті на рівні тверджень можуть бути тести деталей, аналітичні процедури по суті або те й інше разом.

Аналітичні процедури по суті, як правило, більше застосовуються до великих обсягів операцій, що є передбачуваними в часі. У деяких випадках навіть проста модель прогнозування може бути ефективною як аналітична процедура.

Приклад:

Якщо суб'єкт господарювання має певну кількість найманих працівників із фіксованими ставками заробітної плати протягом усього періоду, аудитор зможе використати ці дані для оцінки загальної суми заробітної плати за період із високим ступенем точності, тим самим отримуючи аудиторські докази для важливої статті у фінансовій звітності та зменшуючи необхідність проведення тестів деталей щодо загальної суми заробітної плати. Застосування загальноновизнаних торговельних показників (наприклад, коефіцієнтів прибутку для різних типів роздрібних торговельних суб'єктів господарювання) часто може виявитись ефективним для використання в аналітичних процедурах по суті для отримання доказів, що підтверджують обґрунтованість відображених сум.

Різні типи аналітичних процедур забезпечують різні рівні впевненості.

Приклад:

Аналітичні процедури, пов'язані з прогнозуванням загального доходу від оренди будівлі, розділеної на квартири, з огляду на ставки орендної плати, кількість квартир і відсоток незаселених квартир можуть надати переконливі докази й усунути необхідність подальшого підтвердження тестів деталей за умови, що всі елементи будуть належно підтвержені. І навпаки, розрахунок і зіставлення відсотка валового прибутку як засоби підтвердження обсягу валового прибутку можуть надати менш переконливі докази, проте корисні підтвердження в разі їх використання в поєднанні з іншими аудиторськими процедурами.

Визначення прийнятності конкретних аналітичних процедур по суті залежить від характеру твердження та оцінки аудитором ризику суттєвого викривлення.

Приклад:

Якщо заходи внутрішнього контролю щодо обробки замовлень клієнтів є неповними, то аудитор може більше покладатися на тести деталей, ніж на аналітичні процедури по суті, для тверджень, пов'язаних із дебіторською заборгованістю.

Конкретні аналітичні процедури по суті також можуть вважатися відповідними, якщо для таких самих тверджень проводяться тести деталей.

Приклад:

При отриманні аудиторських доказів щодо твердження оцінки залишків дебіторської заборгованості аудитор може застосувати аналітичні процедури для класифікації заборгованості за строками оплати на додаток до виконання тестів деталей щодо подальших грошових надходжень для визначення можливості стягнення дебіторської заборгованості.

Для цілей розробки аналітичних процедур по суті аудитор має бути впевненим у:

- надійності джерела наявної інформації. *Наприклад, інформація може вважатися більш достовірною, якщо її отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;*
- порівнянність наявної інформації. *Наприклад, дані для галузі в цілому, можливо, потрібно буде доповнити, щоб зробити їх порівнянними з подібними даними такого суб'єкта господарювання, який виробляє і продає спеціалізовані товари;*
- характер і прийнятність інформації. *Наприклад, чи бюджети створювалися швидше як очікувані результати, ніж цілі, яких необхідно досягнути;*
- заходи внутрішнього контролю за підготовкою інформації, розроблені для

забезпечення її повноти, точності та достовірності. *Наприклад, заходи внутрішнього контролю за підготовкою, розглядом і виконанням бюджетів.*

Аналітичні процедури, які допомагають при формулюванні загального висновку

Висновки за результатами аналітичних процедур призначені для підтвердження висновків, що були сформульовані під час аудиту окремих компонентів або елементів фінансової звітності. Це допомагає аудитору зробити розумні висновки, на основі яких ґрунтується думка аудитора.

Розгляд результатів аналітичних процедур

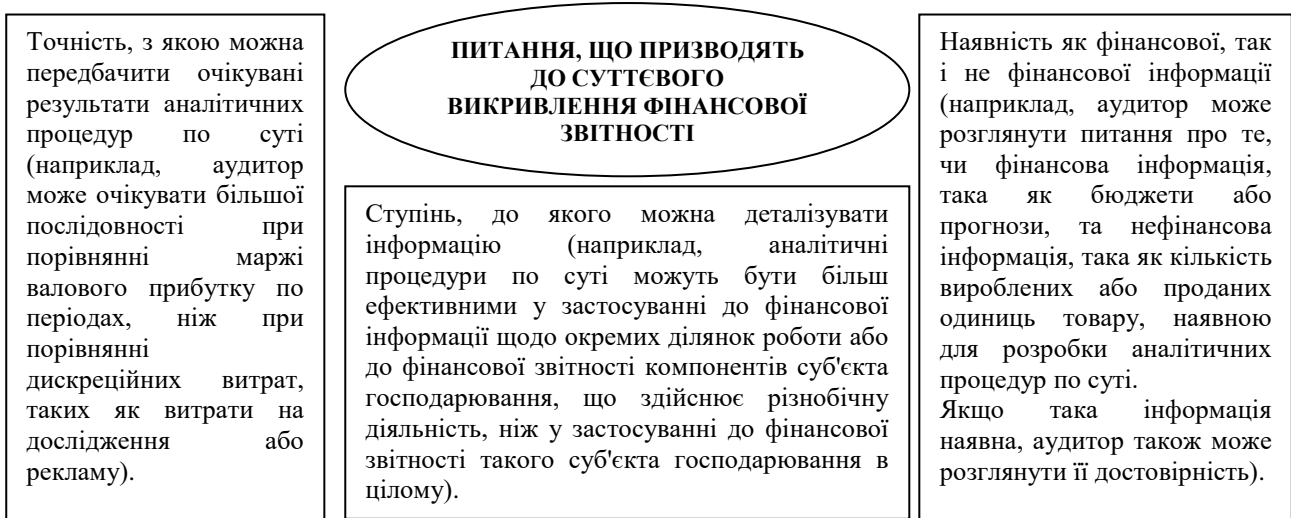


Рис. 5.7 Питання, що призводять до суттєвого викривлення фінансової звітності



Рис. 5.8 Схема розгляду результатів аналітичних процедур пов'язаних з ідентифікацією відхилень

Результати таких аналітичних процедур можуть ідентифікувати раніше невизнаний ризик суттєвого викривлення. За таких обставин МСА 315 вимагає від аудитора перегляду аудиторської оцінки ризиків суттєвого викривлення і внесення відповідних змін у заплановані подальші аудиторські процедури.

Якщо аналітичні процедури встановлять відхилення або взаємозв'язки, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин, аудитор має дослідити такі розбіжності через:

- звертання із запитом до управлінського персоналу та отримання відповідних аудиторських доказів щодо відповідей управлінського персоналу;
- виконання інших аудиторських процедур (наприклад, якщо управлінський персонал не в змозі надати пояснення або якщо ці пояснення разом із аудиторськими доказами стосовно відповідей управлінського персоналу не вважаються достатніми).

Комплексне застосування аналітичних процедур наведено у прикладі проведення аудиту розрахунків з постачальниками та покупцями (Додаток 6).

1.5.5. Аудиторська вибірка (МСА 530).

Організація вибірки, обсяг і відбір статей вибірки

Аудиторська вибірка (вибірка) (audit sampling (sampling)) – застосування аудиторських процедур до менш як 100% елементів генеральної сукупності, яка підлягає аудиту, в такий спосіб, що всі відібрані елементи мають шанс бути відібраними з метою надання аудитору належної основи, на підставі якої формуються висновки щодо всієї генеральної сукупності.

Елементами вибірки можуть бути фізичні елементи (наприклад, чеки, додані до виписки з банківського рахунку, записи про витрачання коштів на банківських виписках, рахунки-фактури чи залишки рахунків дебіторів) або грошові одиниці.

При розробці вибірки аудитор визначає допустиме викривлення для оцінки ризику того, що сукупність викривлень, кожне з яких не є суттєвим, може викликати суттєве викривлення фінансової звітності, та встановлює різницю на можливі невиявлені викривлення. Допустиме викривлення – це застосування робочого рівня суттєвості до конкретної процедури вибірки. Допустиме викривлення може мати таку саму величину, як і робочий рівень суттєвості, або бути нижчим за нього.

Розробляючи аудиторську вибірку, аудитор повинен:

- враховувати мету аудиторської процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої буде здійснюватися вибірка;
- визначити розмір вибірки, достатній для зменшення ризику вибірки до прийнятно низького рівня;
- повинен відібрати статті для вибірки у такий спосіб, щоб кожен елемент вибірки мав шанс бути відібраним.

Підходи, які можна застосовувати до аудиторської вибірки:

- нестатистичний підхід – для відбору елементів вибірки використовується професійне судження;
- статистичного підхід – елементи для вибірки відбираються так, щоб у кожного елемента вибірки був шанс потрапити в неї.

Оскільки метою вибірки є надання аудитору основи для формування висновку щодо генеральної сукупності, з якої й робилася вибірка, для аудитора важливо підібрати репрезентативну вибірку, вибираючи такі її елементи, характеристики яких типові для генеральної сукупності, попереджуючи в такий спосіб помилки.

Рішення про використання статистичного чи нестатистичного підходу до вибірки є предметом судження аудитора; однак обсяг вибірки не є критерієм для вибору між статистичним та нестатистичним підходами.



Рис. 5.9 Можливості аудиторської вибірки

До основних методів відбору елементів вибірки відносять: випадковий відбір; систематичний відбір; відбір наздогад.

Ступінь ризику вибірки впливає на її обсяг: чим нижчий ризик аудитор готовий прийняти, тим більшим має бути обсяг вибірки.

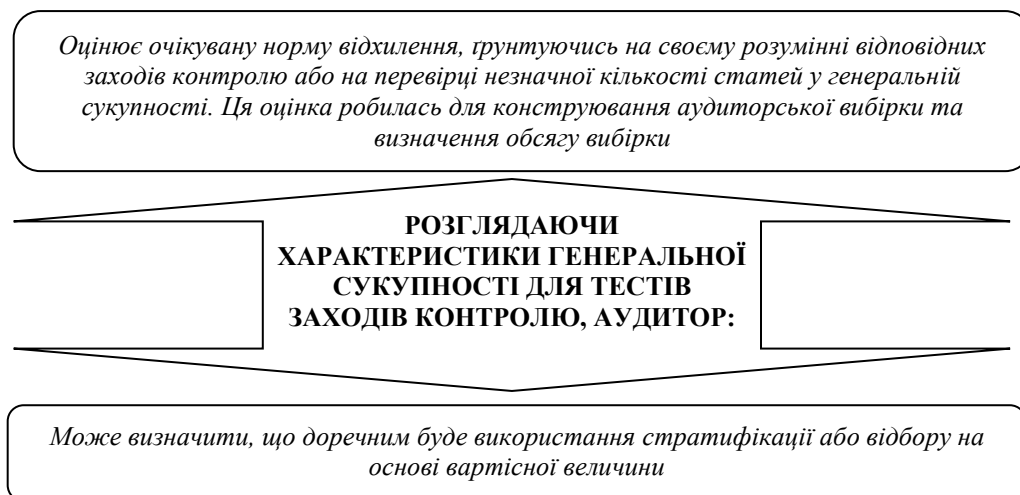


Рис. 5.10 Дії аудитора при розгляді характеристики генеральної сукупності для тестів заходів контролю

Виконання аудиторських процедур

Аудитор повинен виконати аудиторські процедури відповідно до мети аудиту щодо кожного відібраного елемента.

Якщо аудиторську процедуру неможливо виконати щодо обраного в процесі вибірки елемента, аудитор повинен виконати цю процедуру щодо іншого елемента.

Приклад:

Коли необхідно виконати процедуру щодо іншого, ніж відібраний, елемента, є випадок, коли при тестуванні надання дозволів на здійснення платежу було відібрано анульований чек (по якому оплата не була здійснена); якщо аудитор переконався, що чек було анульовано в належний спосіб і це не є відхиленням, перевіряється інший відповідно відібраний документ.

Якщо аудитор не може застосувати заплановані аудиторські процедури або прийнятні альтернативні процедури до відібраного елемента, він повинен розглядати цю статтю як таку, що містить відхилення від установленого заходу контролю (у разі тестів контролю) або викривлення (у разі тесту деталей) (табл. 5.7).

Приклади ситуацій, за яких аудитор не може застосувати заплановані процедури

Приклад випадку	Приклад ситуації
Випадок, коли аудитор не може застосувати заплановану аудиторську процедуру щодо відбраного елемента	Документацію, що стосується цього елемента, було втрачено
Виконання альтернативної процедури	Перевірка наступних надходжень грошових коштів разом із доказами джерел їх надходження, а також документів, для розрахунку за якими ці кошти було отримано, якщо не було отримано відповіді на запит аудитора щодо позитивного підтвердження.

Прогнозна оцінка викривлень

Для тестів деталей аудитор повинен спроектувати викривлення, виявлені у вибірці, на генеральну сукупність.

Якщо було визначено, що викривлення є аномалією, її можна не враховувати при проєкції викривлень на генеральну сукупність. Однак вплив будь-якого такого викривлення, якщо його не виправлено, слід враховувати разом із проєкцією неаномальних викривлень.

Для тестів заходів контролю не потрібна явна проєкція відхилень, оскільки норма відхилення вибірки є також прогноною нормою відхилення для генеральної сукупності у цілому.

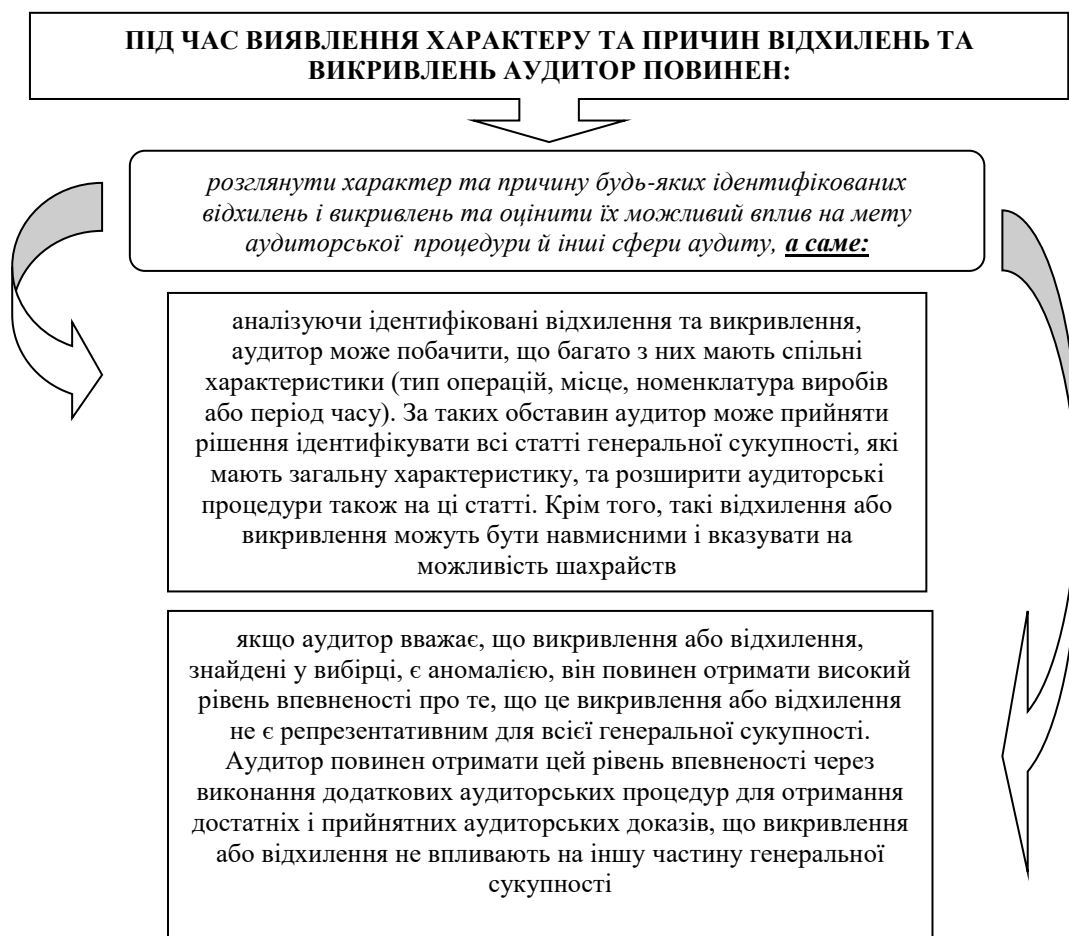


Рис. 5.11 Дії аудитора під час виявлення характеру та причин відхилень та викривлень

Оцінка результатів аудиторської вибірки

Аудитор повинен оцінити:

- результати вибірки;
- чи надало використання аудиторської вибірки достатні підстави для висновків щодо генеральної сукупності, яка пройшла тестування.

Якщо аудитор доходить висновку, що аудиторська вибірка не надає достатніх підстав для висновків щодо генеральної сукупності, яка тестувалася, він може:

- звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо вивчення ідентифікованого викривлення та можливості існування інших викривлень, а також здійснити будь-які необхідні коригування; або
- модифікувати характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур для якнайкращого отримання потрібної впевненості. Наприклад, у випадку тестування заходів контролю аудитор може збільшити обсяг вибірки, провести тестування альтернативного заходу контролю або внести зміни у відповідні аудиторські процедури по суті.

1.5.6. Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації (МСА 540).

Характер облікових оцінок

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

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

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

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

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

Приклад:

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

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

З відносно низьким рівнем (призводить до менших ризиків суттєвого викривлення)	З відносно високим рівнем, якщо вони ґрунтуються на значущих припущеннях
<ul style="list-style-type: none"> • облікові оцінки суб'єктів господарювання, які займаються підприємницькою діяльністю, що не є складною; • облікові оцінки, які часто здійснюються та оновлюються, оскільки належать до звичайних операцій; • облікові оцінки, отримані на основі загальнодоступних даних (опубліковані дані про відсоткові ставки або ціни на цінні папери, операції з якими здійснюються на біржі); • облікові оцінки за справедливою вартістю, якщо метод вимірювання, передбачений застосовною концептуальною основою фінансового звітування, простий та легко застосовується до активу або зобов'язання, що потребує оцінки за справедливою вартістю; • облікові оцінки за справедливою вартістю, якщо модель, яка використовується для оцінювання облікової оцінки, добре відома чи загальноприйнята за умови, що припущення або вхідні дані моделі є спостережними. 	<ul style="list-style-type: none"> • облікові оцінки, що стосуються результату судового процесу; • облікові оцінки за справедливою вартістю для похідних фінансових інструментів, які відкрито не продаються і не купуються на біржі; • облікові оцінки за справедливою вартістю, для яких використовується модель, розроблена вузькоспеціалізованим суб'єктом господарювання, або для яких припущення чи вхідні дані не є спостережними на ринку.

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

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

**ДОДАТКОВІ ПРИКЛАДИ СИТУАЦІЙ, КОЛИ МОЖУТЬ БУТИ ПОТРІБНИМИ ІНШІ
ОБЛІКОВІ ОЦІНКИ, НІЖ ОБЛІКОВА ОЦІНКА ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ
ОХОПЛЮЮТЬ:**

- забезпечення сумнівних боргів;
- старіння запасів;
- гарантійні зобов'язання;
- метод амортизації або строк корисної експлуатації активів;
- забезпечення балансової вартості інвестиції, якщо існує невизначеність її очікуваного відшкодування;
- результат довгострокових контрактів;
- витрати, які виникають унаслідок результатів судових розглядів і постанов.

- складні фінансові інструменти, які не продаються та не купуються на активному та відкритому ринку;
- виплати на основі акцій;
- нерухомість або обладнання, утримувані для продажу;
- певні активи чи зобов'язання, придбані при об'єднанні бізнесу, в тому числі гудвіл та нематеріальні активи;
- операції, які передбачають обмін активами чи зобов'язаннями між незалежними сторонами без грошової компенсації, наприклад негрошовий обмін промисловим обладнанням у різних напрямках бізнесу.

**ДОДАТКОВІ ПРИКЛАДИ СИТУАЦІЙ, КОЛИ МОЖУТЬ БУТИ ПОТРІБНИМИ ОБЛІКОВІ
ОЦІНКИ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ОХОПЛЮЮТЬ:**

Рис. 5.12 Додаткові приклади ситуацій необхідності облікових оцінок

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

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

Приклад:

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

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

Приклад:

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

Існують ситуації, коли можуть бути потрібними інші облікові оцінки, ніж облікова оцінка за справедливою вартістю та ситуації, коли можуть бути потрібними облікові оцінки за справедливою вартістю. Приклади таких ситуацій наведено на рисунку 5.12.

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

Процедури оцінки ризиків і відповідні дії

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

- вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування щодо облікових оцінок, включаючи пов'язане розкриття інформації;
- того, як управлінський персонал ідентифікує операції, події та умови, які можуть привести до необхідності визнання облікових оцінок або розкриття інформації щодо них у фінансовій звітності. Отримуючи це розуміння, аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу щодо змін в обставинах, які можуть призвести до необхідності нових або перегляду існуючих облікових оцінок. Запити можуть стосуватися, чи:
 - займався суб'єкт господарювання новими типами операцій, які можуть приводити до облікових оцінок;
 - змінились умови операцій, що приводять до зміни облікових оцінок;
 - змінились облікові політики щодо облікових оцінок унаслідок змін у вимогах застосовної концептуальної основи фінансового звітування чи з інших причин;
 - відбулися нормативні або інші зміни поза межами контролю управлінського персоналу, які можуть вимагати перегляду або здійснення нових облікових оцінок управлінським персоналом;
 - виникли нові умови чи події, що можуть призвести до необхідності нових або перегляду облікових оцінок.

Аудитор повинен виконати огляд результату облікових оцінок, включених до фінансової звітності попереднього періоду, або, якщо це прийнятно, їх наступних переоцінок для цілей поточного періоду. Характерта обсяг огляду аудитором ураховують характер облікових оцінок, а також те, чи буде доречною інформація, отримана внаслідок огляду, для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення облікових оцінок, здійснених у фінансовій звітності поточного періоду. Проте метою перевірки не є поставити під сумнів судження, зроблені у попередніх періодах, що ґрунтувались на інформації, наявній на той час.

Оцінка обґрунтованості облікових оцінок і визначення викривлень

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

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

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

- ступінь, в якому облікова оцінка ґрунтується на спостережних або неспостережних вхідних даних.

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

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

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

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

Розкриття інформації, пов'язаної з обліковими оцінками

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

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

На основі оцінених ризиків суттєвого викривлення аудитор повинен визначити:

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

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

- визначити, чи надають події, що відбуваються до дати аудиторського звіту, аудиторські докази щодо облікової оцінки;
- виконати тести того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку, а також даних, на яких вона ґрунтується. При цьому аудитор повинен оцінити:
 - чи є прийнятним за конкретних обставин застосований метод оцінки;
 - чи є обґрунтованими припущення, використані управлінським персоналом з огляду на цілі оцінки в застосовній концептуальній основі фінансового звітування;

- виконати тести ефективності функціонування заходів контролю за здійсненням облікової оцінки управлінським персоналом, а також відповідні процедури по суті;
- розробити точкову оцінку чи діапазон для оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу. З цією метою:
 - якщо аудитор використовує припущення або методи, які відрізняються від тих, що використовує управлінський персонал, він повинен отримати розуміння припущень або методів управлінського персоналу, достатнє для того, щоб визначити, що точкова оцінка аудитора чи діапазон аудиторів враховують відповідні змінні, а також щоб оцінити будь-які значущі відмінності від точкової оцінки управлінського персоналу;
 - якщо аудитор доходить висновку, що доцільним є використання діапазону, він повинен звужувати діапазон, ґрунтуючись на наявних аудиторських доказах, поки всі результати в межах діапазону не вважатимуться обґрунтованими.

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

Письмові запевнення та аудиторська документація

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

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

- прийнятності процесів оцінки, в тому числі відповідних припущень і моделей, використаних управлінським персоналом при визначенні облікових оцінок у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування, а також послідовності застосування процесів;
- припущення належно відображають намір і здатність управлінського персоналу виконувати конкретні плани дій за дорученням суб'єкта господарювання, якщо вони доречні для облікових оцінок та розкриття інформації;
- розкриття інформації, пов'язаного з обліковими оцінками, яке є повним та прийнятним згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування;
- жодна подальша подія не потребує коригування облікових оцінок і розкриття інформації, що містяться у фінансовій звітності.

Аудитор повинен включати до аудиторської документації:

- основу для висновків аудитора щодо обґрунтованості облікових оцінок та розкриття інформації про них, що призводить до значних ризиків;
- ознаки можливої упередженості управлінського персоналу за їх наявності.

1.5.7. Пов'язані сторони (МСА 550).

Характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами

Пов'язана сторона (related party) – сторона, яка є однією з таких:

- пов'язаною стороною, як визначено у застосовній концептуальній основі фінансового звітування; або

- де застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює мінімальні (нечіткі) вимоги до пов'язаної сторони або не встановлює їх взагалі, тоді пов'язаною стороною є:

- фізична особа або інший суб'єкт господарювання, який здійснює контроль чи суттєвий вплив безпосередньо або опосередковано через одного або кількох посередників на суб'єкт господарювання, що звітує;
- інший суб'єкт господарювання, над яким суб'єкт господарювання, що звітує, здійснює контроль чи має суттєвий вплив безпосередньо або опосередковано через одного або кількох посередників; або
- інший суб'єкт господарювання, який перебуває під спільним контролем разом із суб'єктом господарювання, що звітує, через:ї спільного контролюючого власника (власників); власників, які є близькими родичами або спільний ключовий управлінський персонал.

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

Приклад:

- пов'язані сторони можуть діяти в рамках широкого і складного діапазону відносин і структур із відповідним збільшенням складності операцій з пов'язаними сторонами;
- інформаційні системи можуть бути неефективними при виявленні або узагальненні операцій і несплачених залишків між суб'єктом господарювання та пов'язаними з ним сторонами;
- операції з пов'язаними сторонами можуть здійснюватися не на нормальних ринкових умовах; наприклад, окремі операції з пов'язаними сторонами можуть відбуватися без грошової винагороди.

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

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

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

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

Цілями аудитора є:

- отримати достатнє розуміння відносин і операцій з пов'язаними сторонами незалежно від того, чи встановлені застосовною концептуальною основою фінансового

звітування вимоги до пов'язаних сторін для того, щоб:

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

Ідентифікація та оцінка ризиків

Аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо:

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

Аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського та іншого персоналу суб'єкта господарювання, а також виконати інші процедури оцінювання ризику, які аудитор вважає прийнятними, для отримання розуміння заходів контролю (якщо такі є), встановлених управлінським персоналом для:

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

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

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

ЯКЩО АУДИТОР ІДЕНТИФІКУЄ ДОМОВЛЕНОСТІ ЧИ ІНФОРМАЦІЮ, ЩО ПРИПУСКАЄ ІСНУВАННЯ ВІДНОСИН АБО ОПЕРАЦІЙ З ПОВ'ЯЗАНИМИ СТОРОНАМИ, ЯКІ УПРАВЛІНСЬКИЙ ПЕРСОНАЛ РАНІШЕ НЕ ІДЕНТИФІКУВАВ АБО НЕ РОЗКРИВАВ ЙОМУ, ВІН ПОВИНЕН ВИЗНАЧИТИ, ЧИ ПІДТВЕРДЖУЮТЬ НАЯВНІ ОБСТАВИНИ ІСНУВАННЯ ТАКИХ ВІДНОСИН АБО ОПЕРАЦІЙ

Якщо аудитор ідентифікує пов'язані сторони або значні операції з ними які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкривав йому, він повинен:

негайно повідомити відповідну інформацію іншим учасникам аудиторської групи із завдання

здійснити належні аудиторські процедури по суті щодо таких щойно ідентифікованих пов'язаних сторін або значних операцій з ними

ще раз розглянута ризик можливого існування інших пов'язаних сторін або значних операцій з ними, які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкрив аудитору, та виконати необхідні додаткові аудиторські процедури

якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності встановлює вимоги щодо пов'язаних сторін:

якщо не розкриття управлінським персоналом здається свідомим (і, отже, вказує на наявність ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства), оцінити вплив цього на аудит

1) звернутись із запитом до управлінського персоналу щодо ідентифікації всіх операцій з щойно ідентифікованими пов'язаними сторонами для подальшої оцінки аудитором;
2) звернутись із запитом, чому існуючі в компанії заходи внутрішнього контролю за відносинами і операціями з пов'язаними сторонами не дали змоги ідентифікувати чи розкрити відносини або операції з пов'язаними сторонами

Рис. 5.13 Ідентифікація аудитором операцій з пов'язаними сторонами

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

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

Якщо аудитор ідентифікує домовленості чи інформацію, що припускає існування відносин або операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкривав йому, він повинен визначити, чи підтверджують наявні обставини існування таких відносин або операцій (рис. 5.13).

Дії у відповідь на оцінені ризики

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

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

Прикладами аудиторських процедур по суті, які аудитор може виконати, оцінивши як значний ризик того, що управлінський персонал у належний спосіб не відобразив у

бухгалтерському обліку або не розкрив інформацію про особливі операції з пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (внаслідок шахрайства або помилки), включають:

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

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

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

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

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

- звернутись із запитом до управлінського персоналу щодо виявлення всіх операцій з щойно виявленими пов'язаними сторонами для подальшої оцінки аудитором;
- звернутись із запитом, чому заходи контролю суб'єкта господарювання за відносинами і операціями з пов'язаними сторонами не дали змоги виявити чи розкрити інформацію про відносини або операції з пов'язаними сторонами;
- виконати належні аудиторські процедури по суті щодо таких щойно виявлених пов'язаних сторін або значних операцій з пов'язаними сторонами, наприклад:
 - звернення із запитом щодо характеру відносин суб'єкта господарювання з щойно виявленими пов'язаними сторонами, включаючи звертання із запитом до зовнішніх стосовно суб'єкта господарювання сторін, які, як передбачається, можуть добре знати суб'єкт господарювання та його діяльність, зокрема юристів, основних агентів, головних представників, консультантів, поручителів та інших близьких ділових партнерів;
 - проведення аналізу бухгалтерських записів щодо операцій із щойно виявленими пов'язаними сторонами. такий аналіз можна полегшити за допомогою використання комп'ютеризованих методик виконання аудиту;
 - перевірка умов щойно виявлених операцій із пов'язаними сторонами і оцінка, чи в належний спосіб операції відображено в бухгалтерському обліку та розкрито інформацію відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.
- ще раз розглянути ризик можливого існування інших пов'язаних сторін або

значних операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал раніше не виявив або не розкрив інформацію аудитору, та виконати необхідні додаткові аудиторські процедури;

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

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

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

- чи операція:
 - є занадто складною (наприклад, у ній може брати участь багато пов'язаних сторін в рамках консолідованої групи);
 - має незвичайні умови, такі як незвичайні ціни, відсоткові ставки, гарантії та умови погашення;
 - характеризується відсутністю в ній очевидного логічного економічного обґрунтування;
 - характеризується тим, що в ній беруть участь раніше невиявлені пов'язані сторони;
 - обробляється в незвичний спосіб;
- чи обговорювалися управлінським персоналом з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, характер і відображення в бухгалтерському обліку такої операції;
- чи робить управлінський персонал більший наголос на конкретному методі бухгалтерського обліку, а не на наданні належної уваги економічному обґрунтуванню операції.

Розкриття операцій з пов'язаними сторонами

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

- чи відображено в бухгалтерському обліку і розкрито інформацію щодо виявлених відносин та операцій з пов'язаними сторонами в належний спосіб відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- чи є вплив відносин і операцій між пов'язаними сторонами таким, що:
 - не забезпечує достовірне подання (для концептуальних основ достовірного подання);
 - вводить в оману (для концептуальних основ дотримання вимог).

Письмові запевнення

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

- розкрили аудитору інформацію щодо пов'язаних сторін суб'єкта господарювання та всі відносини й операції з пов'язаними сторонами, про які їм відомо;
- забезпечили належне відображення в бухгалтерському обліку і розкриттів інформації щодо таких відносин та операцій відповідно до вимог концептуальної основи.
- аудитор повинен отримати письмові запевнення від тих, кого наділено найвищими

повноваженнями за таких обставин:

- якщо вони схвалили особливі операції з пов'язаними сторонами, що:
- суттєво впливають на фінансову звітність;
- стосуються управлінського персоналу;
- якщо вони надали особливі усні запевнення аудитору щодо деталей певних операцій з пов'язаними сторонами;
- якщо вони мають фінансову або іншу зацікавленість у пов'язаних сторонах або в операціях з пов'язаними сторонами.

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

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

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

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

МСА 540 куда вілетел???

П.8

Під час виконання процедур оцінки ризиків та відповідних дій для отримання розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання, згідно з вимогами МСА 315 (переглянутий) 4, щоб забезпечити основу для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення в облікових оцінках, аудитор повинен отримати розуміння:

(а) вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування щодо облікових оцінок, включаючи пов'язане розкриття інформації;

(б) того, як управлінський персонал ідентифікує операції, події та умови, які можуть привести до необхідності визнання облікових оцінок або розкриття інформації щодо них у фінансовій звітності. Отримуючи це розуміння, аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу щодо змін в обставинах, які можуть призвести до необхідності нових або перегляду існуючих облікових оцінок;

(с) того, як управлінський персонал здійснює облікові оцінки, а також розуміння даних, на яких вони ґрунтуються, включаючи:

- (i) метод, у тому числі, де це прийнятно, модель, використану під час здійснення облікової оцінки;
- (ii) відповідні заходи контролю;
- (iii) чи використовував управлінський персонал експерта;

- (iv) припущення, які покладено в основу облікових оцінок;
- (v) чи відбулася або мала відбутися зміна порівняно з попереднім періодом у методах здійснення облікових оцінок і, якщо це так, то з яких причин;
- (vi) чи оцінив і, якщо це так, то як оцінив управлінський персонал вплив невизначеності попереднього оцінювання.

ТЕМА 1.6. ДІЇ АУДИТОРА ПРИ ЗАВЕРШЕННІ АУДИТУ

План

- 1.6.1. Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту (МСА 450). Накопичення виявлених викривлень. Інформування про викривлення та їх виправлення. Оцінка впливу невикорправлених викривлень.
- 1.6.2. Подальші події (МСА 560). Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора. Факти, виявлені після дати аудиторського звіту, але до опублікування фінансових звітів. Факти, виявлені після оприлюднення фінансових звітів.
- 1.6.3. Безперервність діяльності суб'єкта господарювання (МСА 570 (переглянутий)) Припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку. Відповідальність за оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Оцінювання оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Додаткові аудиторські процедури, якщо виявлено події або умови. Висновки аудитора. Вплив на звіт аудитора. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.
- 1.6.4. Письмові запевнення управлінського персоналу (МСА 580). Письмові запевнення як аудиторські докази. Управлінський персонал, до якого звертаються щодо надання письмових запевнень. Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу. Форма та дата письмових запевнень. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Сумніви щодо надійності письмових запевнень.

1.6.1. Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту (МСА 450).

Цілями аудитора за МСА 450 є оцінка:

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

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

Викривлення можуть виникати внаслідок:

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

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

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

Накопичення виявлених викривлень

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

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

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

Приклад:

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

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

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

Інформування про викривлення та їх виправлення

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

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

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

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

Оцінка впливу невикорправлених викривлень

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

Аудитор повинен визначити, чи є невикорправлені викривлення суттєвими самі по собі або взяті сукупно. Визначаючи це, аудитор повинен розглянути розмір і характер викривлень як стосовно конкретних класів операцій, залишків рахунків або розкриття, так і фінансової звітності в цілому, а також особливі обставини їх виникнення. Обставини, що можуть вплинути на оцінку, включають ступінь, до якого викривлення:

- впливає на дотримання вимог законодавства;
- впливає на дотримання боргових або інших контрактних умов;
- стосується неправильного вибору або застосування облікової політики, що не має суттєвого впливу на фінансову звітність поточного періоду, проте, вірогідно, матиме суттєвий вплив на фінансову звітність майбутніх періодів;

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

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

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

Аудитор повинен включити в аудиторську документацію:

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

1.6.2. Подальші події (МСА 560).

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

- події, що надають докази щодо умов, які існували на дату фінансової звітності;
- події, що надають докази щодо умов, які виникли після дати фінансової звітності.

Цілями аудитора за МСА 560 є:

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

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

МСА 560 надає визначення відповідних «дат», які допомагають розглядати питання подальших подій (табл. 6.1)

Таблиця 6.1

Різновид дат, які допомагають розглядати питання подальших подій

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

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

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

Проте не очікується, що аудитор виконуватиме додаткові аудиторські процедури стосовно питань, до яких аудиторські процедури застосовувалися і були отримані задовільні висновки (наприклад, для отримання аудиторських доказів щодо залишків рахунків станом на звітну дату проводяться такі процедури, як процедури закриття періоду або процедури щодо подальших надходжень дебіторської заборгованості).

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

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

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

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

- обговорити це питання з управлінським персоналом або, де це доречно, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- визначити, чи потрібно вносити зміни до фінансової звітності і, якщо так, то

зробити запити, як управлінський персонал має намір вирішити це питання у фінансовій звітності.

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

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

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

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

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

Факти, виявлені після оприлюднення фінансових звітів

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

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

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

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

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

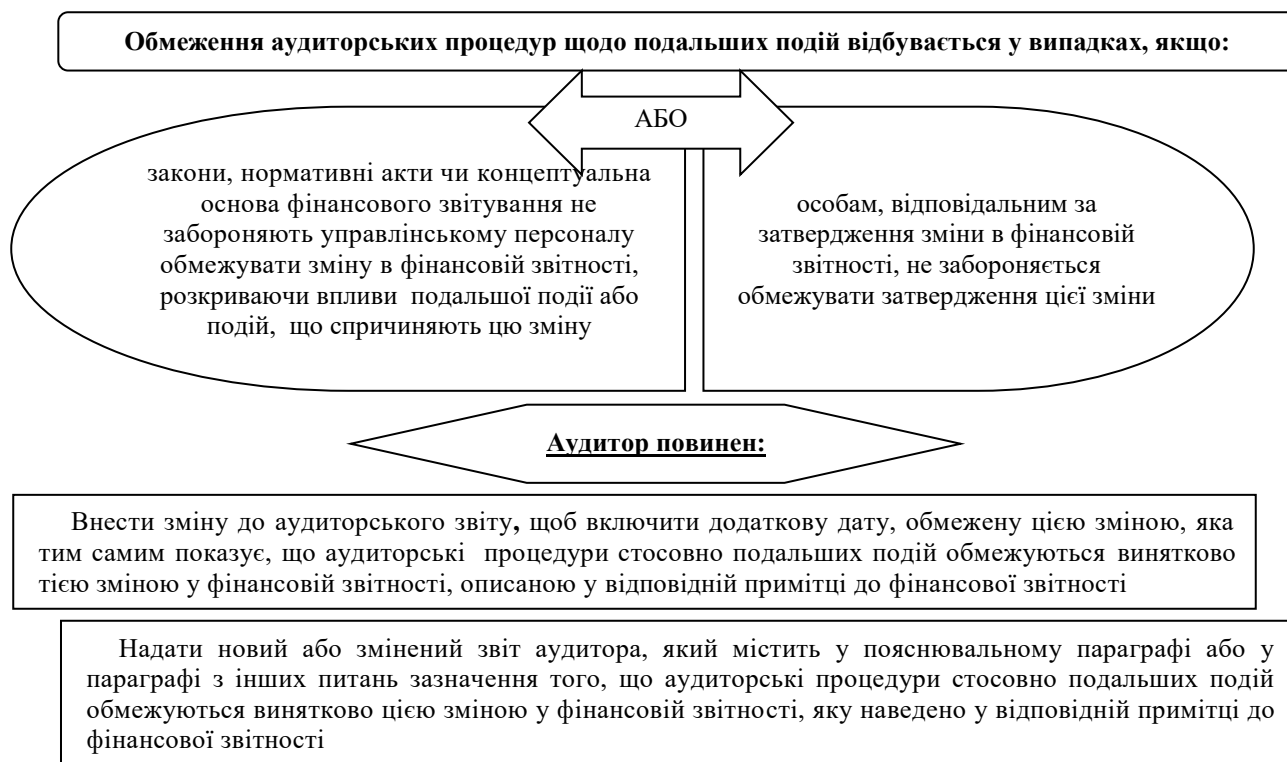


Рис. 6.1 Обмеження аудиторських процедур щодо подальших подій

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

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

1.6.3. Безперервність діяльності (МСА 570).

Припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку

Таблиця 6.2

Припущення про безперервність відповідно до різних концептуальних основ

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

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

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

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

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

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

Виконуючи процедури оцінки ризиків за МСА 315, аудитор повинен розглянути, чи існують події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (рис. 7.2).

Значущість таких подій або умов часто може пом'якшуватися іншими чинниками (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

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

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

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

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

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

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

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

Якщо події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, виявлені після

виконаних аудитором процедур оцінок ризику, тоді потрібно переглянути оцінку ризиків суттєвого викривлення. Існування таких подій або умов також може впливати на характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики.

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

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

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

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

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

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

Додаткові аудиторські процедури, якщо виявлено події або умови

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

За цих умов доречно виконати такі аудиторські процедури:

- аналіз та обговорення з управлінським персоналом грошових потоків, прибутку та прогнозів;
- аналіз та обговорення останньої проміжної фінансової звітності;
- розгляд умов боргових зобов'язань та угод про позики і визначення того, чи були вони порушені;
- розгляд протоколів зборів акціонерів і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та відповідних комітетів для виявлення проблем з фінансуванням;
- запити до зовнішнього юриста щодо існування судових позовів або претензій та обґрунтованості оцінок їх результатів управлінським персоналом та оцінки фінансових наслідків;
- підтвердження існування, законності та виконання угод про надання або забезпечення фінансової підтримки із пов'язаними і третіми сторонами та оцінювання фінансової здатності таких сторін надавати додаткові кошти;
- оцінювання планів суб'єкта господарювання щодо невиконаних замовлень клієнтів;
- виконання аудиторських процедур стосовно подальших подій для виявлення подій, що пом'якшують чи в інший спосіб впливають на здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі;
- підтвердження існування, умов та достатності можливостей отримати позики;

- отримання та огляд звітів щодо заходів від регуляторних органів;
 - визначення адекватності підтвердження запланованого вибуття активів.
 - Ці процедури мають включати:
 - звернення з вимогою до управлінського персоналу виконати оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, якщо управлінський персонал ще не виконав оцінку;
 - здійснення оцінювання плану управлінського персоналу щодо майбутніх дій у зв'язку з його оцінкою безперервності діяльності, чи ймовірно, що результат цих планів поліпшить ситуацію, та чи здійсненні плани управлінського персоналу за обставин.
- Аудитор з метою оцінювання планів може направити запити до управлінського персоналу щодо його планів майбутніх дій, які стосуються, наприклад, ліквідації активів, отримання позик (кредитів), реструктуризації боргів, зменшення (відстрочення) видатків, збільшення капіталу:
- якщо суб'єкт господарювання склав прогноз руху грошових коштів та аналіз прогнозу є значущим чинником при розгляді майбутнього результату подій або умов в оцінці планів управлінського персоналу щодо майбутніх дій:
 - оцінити надійність даних, що покладено в основу складання прогнозу;
 - визначити, чи є належним підтвердження припущень, що покладено в основу складання прогнозу;
 - додатково аудитор може порівняти прогнозну фінансову інформацію за останні попередні періоди з фінансовою інформацією за попередні періоди; прогнозну фінансову інформацію за поточний період з фактичними результатами на поточну дату.
 - розглянути, чи стали доступними будь-які додаткові факти або інформація після дати, якщо управлінський персонал зробив свою оцінку;
 - надіслати запит про письмові запевнення від управлінського персоналу (тих, кого наділено найвищими повноваженнями) стосовно їхніх планів щодо майбутніх дій і здійсненості цих планів.

Висновки аудитора

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

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

Вплив на звіт аудитора

Таблиця 6.4

Чинники, які впливають на думку аудитора

Наявна умова	Думка аудитора
1	2
Якщо фінансова звітність була складена з використанням припущення про безперервність діяльності як основи для бух.обліку, але за судженням аудитора використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку у фінансовій звітності не є прийнятним	Аудитор повинен висловити негативну думку незалежно від того, чи містить або не містить фінансова звітність розкриття інформації про неприйнятність використання управлінським персоналом припущення про безперервність як основи бухгалтерського обліку. (МСА 570, А26).

Якщо використання припущення про безперервність діяльності як основи для бух.обліку не є прийнятним за обставин, від управлінського персоналу може вимагатися або він може вибирати складання фін.звітності за іншим принципом (наприклад, на основі ліквідації). Аудитор зможе виконати аудит такої фін. звітності за умови, що він визначить, що цей принцип бух. обліку є доречним за обставин.	Аудитор також може висловити немодифіковану думку за умови, що в ній належно розкрито інформацію про принцип бухгалтерського обліку, на основі якого складається фінансова звітність. Аудитор може вважати за прийнятне або необхідне включити «Пояснювальний параграф» відповідно до МСА 706 в Звіт аудитора, щоб привернути увагу користувача до цього альтернативного принципу бухгалтерського обліку та причини його використання. (МСА 570, А27).
Якщо інформація про суттєву невизначеність належно розкрита у фінансовій звітності	Аудитор повинен висловити немодифіковану думку та звіт аудитора повинен містити окремий розділ під заголовком «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності» для того, щоб: <ul style="list-style-type: none"> • привернути увагу до Примітки у фін. звітності, в якій розкривається відповідна інформація; • зазначити, що ці події або умови вказують на існування суттєвої невизначеності, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, та що думка аудитора не модифікується у зв'язку з цим питанням. (МСА 570, А28-А31, А34)
Якщо інформація про суттєву невизначеність не розкрита належно у фінансовій звітності	Аудитор повинен висловити думку із застереженням або негативну думку, відповідно до МСА 705; У розділі «Основа для думки із застереженням (негативної думки)» Звіту аудитора зазначити, що існує суттєва невизначеність, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі і що фін.звітність не розкриває належно інформацію про це питання (МСА 570, А32-А34).
Якщо управлінський персонал не бажає зробити або розширити свою оцінку, коли його про це просить аудитор	Аудитор повинен розглянути вплив цього на Звіт аудитора (МСА 570, А35).

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

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

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

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

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

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

Повідомлення має містити:

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

1.6.4. Письмові запевнення управлінського персоналу (МСА 580).

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

Цілями аудитора за МСА 580 є:

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

Письмові запевнення як аудиторські докази

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

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

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

Управлінський персонал, до якого звертаються щодо надання письмових запевнень

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

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

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

Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу

Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу надати письмове запевнення:

- що він виконав свої обов'язки щодо складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи, де це доречно, її

достовірне подання, як зазначено в умовах завдання з аудиту;

- він надав аудитору всю доречну інформацію і доступ до неї, як узгоджено в умовах завдання з аудиту; т
- усі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності.

Інші письмові запевнення

Не тільки МСА 580, встановлює перелік необхідних письмових запевнень. Достатня кількість МСА, вимагають особливих письмових запевнень щодо предмета перевірки (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

Вимоги МСА щодо письмових запевнень

МСА	Вимога
1	2
МСА 240 парг. 39	Аудитор повинен отримати письмові запевнення від управлінського персоналу і за потребивідтих, кого наділено найвищими повноваженнями, про те, що вони: 1) визнають свою відповідальність за розробку, встановлення й підтримання системи внутрішнього контролю для запобігання та виявлення шахрайства; 2) розкрили аудитору інформацію про результати оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства; 3) розкрили аудитору інформацію про те, що знають про шахрайство або підозрюване шахрайство, яке впливає на суб'єкт господарювання, за участі: - управлінського персоналу; - працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, або - інших працівників, якщо шахрайство може мати суттєвий вплив на фінансову звітність; 4) розкрили аудитору інформацію про будь-які розслідування шахрайства або підозрюваного шахрайства, що впливають на фінансову звітність суб'єкта господарювання, про які повідомили працівники, колишні працівники, аналітики, регуляторні державні органи або інші особи.
МСА 250 парг. 16	Аудитор повинен звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо надання йому письмових запевнень, що аудитору було розкрито всі відомі випадки недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких слід розглядати при складанні фінансової звітності.
МСА 450 парг. 14	Аудитор повинен звернутися із запитом про надання письмового запевнення до управлінського персоналу та, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що він вважає, що вплив невикористаних викривлень, взятих окремо або в сукупності, на фінансову звітність у цілому не є суттєвим. Перелік таких статей має включатися в письмове запевнення або додаватися до нього.
МСА 501 парг. 12	Аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського персоналу та, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, надати письмові запевнення, що всі відомі фактичні або можливі судові справи і претензії, вплив яких має бути врахований при складанні фінансової звітності, були розкриті аудитору, а також враховані й розкриті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.
МСА 540 парг. 22	Аудитор повинен отримати письмові запевнення від управлінського персоналу, а також за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно того, чи вважають вони обґрунтованими значні припущення, які використовувалися при здійсненні облікових оцінок.
МСА 550 парг. 26	Аудитор повинен отримати письмові запевнення від управлінського персоналу і, де це доречно, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що вони: 1) розкрили аудитору інформацію щодо пов'язаних сторін та всі відносини й операції з пов'язаними сторонами, про які їм відомо;

1	2
	2) забезпечили належне відображення в бухгалтерському обліку і розкриттів інформації щодо таких відносин та операцій відповідно до вимог концептуальної основи.
МСА 560 парг. 9	Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу і, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про надання ними письмових запевнень відповідно до МСА 5803, що всі події, які відбуваються після дати фінансової звітності і щодо яких застосовна концептуальна основа фінансового звітування вимагає коригування або розкриттів інформації, були скориговані або розкриті.
МСА 570 парг. 16 (е)	Аудитор повинен надіслати запит про письмові запевнення від управлінського персоналу та, якщо це доречно, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно їхніх планів щодо майбутніх дій і здійсненості цих планів.
МСА 710 парг. 9	Аудитор повинен зробити запит на письмові запевнення за всі періоди, на які є посилання в думці аудитора. Аудитор також повинен отримати особливе письмове запевнення стосовно будь-якого коригування, здійсненого для виправлення суттєвого викривлення у фінансовій звітності за попередній період, яке впливає на порівняльну інформацію.

Дата та форма письмових запевнень

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

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

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

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

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

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

Сумніви щодо надійності письмових запевнень

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

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

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

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

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

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

ТЕМА 1.7. ОСОБЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ, ПОВ'ЯЗАНІ З АУДИТОМ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

План

- 1.7.1. Положення щодо аудиту суб'єкту господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги (МСА 402). Отримання розуміння послуг, які надаються організацією. Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. Звітність аудитора користувача.
- 1.7.2. Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів) (МСА 600). Прийняття та продовження завдання. Розуміння групи, її компонентів та їх середовища. Суттєвість. Дії у відповідь на оцінені ризики. Процес консолідації. Повідомлення інформації аудиторю компонента.
- 1.7.3. Використання роботи внутрішніх аудиторів (МСА 610 (переглянутий в 2013 р.)). Визначення діяльності внутрішніх аудиторів. Визначення доцільності та обсягу використання роботи внутрішніх аудиторів. Використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги.
- 1.7.4. Використання роботи експерта аудитора (МСА 620). Визначення необхідності використання роботи експерта аудитора. Характер, час та обсяг аудиторських процедур. Угода з експертом аудитора. Оцінка достатності роботи експерта аудитора. Посилання на експерта аудитора в аудиторському звіті.

1.7.1. Положення щодо аудиту суб'єкту господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги (МСА 402).

Цілями аудитора з МСА 402 є:

- отримання розуміння характеру і важливості послуг, що надаються цією організацією, та їх вплив на внутрішній контроль суб'єкта господарювання-користувача, який має відношення до аудиту та достатнього для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення; та
 - розробка і виконання аудиторських процедур у відповідь на ці ризики.
- Для цілей МСА 402 застосовуються відповідні терміни (табл.. 7.1)

Таблиця 7.1

Терміни, що визначені МСА 402

Терміни	Значення
1	2
Суб'єкт господарювання-користувач (далі користувач)	Суб'єкт господарювання, який використовує організацію, що надає послуги, і фінансова звітність якого підлягає аудиту.
Організація, що надає послуги	Стороння організація (або частина сторонньої організації), яка надає суб'єктам господарювання-користувачам послуги, які є частиною інформаційних систем цих суб'єктів господарювання, пов'язаних із фінансовим звітуванням.
Аудитор організації, що надає послуги	Аудитор, який за замовленням організації, що надає послуги, дає звіт з надання впевненості щодо засобів контролю в цій організації.
Аудитор користувача	Аудитор який здійснює аудит та надає звіт щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання-користувача.
Звіт щодо опису та структури засобів контролю організації, що надає послуги (Звіт типу 1)	Звіт, 1) підготовлений управлінським персоналом організації, що надає послуги, та містить опис її системи, цілей і відповідних засобів контролю, розроблених та впроваджених станом на визначену дату; та

1	2
	2) звіт аудитора організації, що надає послуги, з метою надання достатньої впевненості, який включає аудиторську думку щодо опису системи, цілей і відповідних заходів контролю в організації, що надає послуги, та прийнятності структури засобів контролю для досягнення визначених цілей контролю.
Звіт щодо опису, структури та ефективності функціонування засобів контролю організації, що надає послуги (Звіт типу 2)	Звіт, який: 1) підготовлений управлінським персоналом організації, що надає послуги, та містить опис її системи, цілей і відповідних заходів контролю, їхньої структури та впровадження станом на визначену дату або протягом визначеного періоду і в деяких випадках ефективності їх функціонування протягом зазначеного періоду; 2) звіт аудитора організації, що надає послуги, з метою надання достатньої впевненості, який включає: - думку аудитора стосовно опису системи, цілей та відповідних засобів контролю в організації, що надає послуги, прийнятності структури засобів контролю для досягнення визначених цілей та ефективності функціонування засобів контролю; - опис тестів контролю, проведених аудитором організації, що надає послуги, та їх результатів.

Послуги, які надаються організаціями та стосуються аудиту, є:

- ведення бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання-користувача;
- управління активами;
- ініціація, запис або обробка операцій як представника суб'єкта господарювання-користувача.

Отримання розуміння послуг, які надаються організацією

Інформація про характер послуг, які надаються організацією, що надає послуги, може бути отримана з різних джерел, таких як:

- інструкції користувачів;
- огляди систем;
- технічні керівництва;
- контракти або угоди про надання послуг між користувачем послуг та організацією, яка надає послуги;
- звіти організацій, які надають послуги, внутрішніх аудиторів або регуляторних органів щодо внутрішнього контролю організації, яка надає послуги;
- звіти аудитора організації, яка надає послуги, включно з його листом керівництву за наявності.

Отримуючи розуміння суб'єкта господарювання-користувача відповідно до МСА 315 аудитор-користувача повинен отримати розуміння, як користувач використовує послуги організації, що надає їх, у своїй діяльності, включаючи:

- характер послуг, що надаються відповідною організацією, та значущість цих послуг для користувача, включаючи їх вплив на систему внутрішнього контролю користувача;
- характер і суттєвість операцій або рахунків чи процесів фінансового звітування, на які впливає організація, що надає послуги;
- ступінь взаємного впливу діяльності організації, яка надає послуги, і користувача;
- характер відносин між користувачем та організацією, яка надає послуги, включно з відповідними умовами контракту на послуги, що їх надає така зовнішня організація.

Якщо безпосередні відносини між аудитором-користувача і аудитором-організацією, що надає послуги, відсутні, спілкування між ними здійснюється через суб'єкта користувача та організацію, що надає послуги.

Безпосередні відносини між аудитором-користувача та аудитором-організацією, яка надає послуги, можна встановити з урахуванням відповідних вимог етики та конфіденційності. Аудитор-користувача може використати аудитора-організацією, що надає послуги, для

виконання таких процедур від свого імені, як:

- тести заходів контролю організації, яка надає послуги;
- процедури по суті стосовно операцій і залишків, які відображаються у фінансовій звітності користувача та обліковуються організацією, що надає послуги.

Аудитор-користувача повинен визначити, чи отримав він розуміння, достатнє для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, характеру й значущості послуг, що надаються зовнішньою організацією, та їх впливу на доречні для аудиту заходи внутрішнього контролю користувача.

Якщо аудитор-користувача не в змозі отримати достатнє розуміння з інформації, отриманої від користувача, він повинен отримати таке розуміння через виконання однієї чи кількох перелічених нижче процедур:

- отримання Звіту типу 1 чи типу 2 за їх наявності;
- звернення до організації, яка надає послуги, через користувача для отримання конкретної інформації;
- відвідання організації, що надає послуги, та виконання процедур, які нададуть необхідну інформацію про відповідні заходи внутрішнього контролю в організації, що надає послуги;
- залучення іншого аудитора для виконання процедур, які нададуть необхідну інформацію про відповідні заходи внутрішнього контролю організації, що надає послуги.

При визначенні достатності й прийнятності аудиторських доказів, які надаються звітами типу 1 чи типу 2, аудитор-користувача повинен впевнитись у:

- професійній компетентності та незалежності від організації, що надає послуги, аудитора цієї організації;
- адекватності стандартів, відповідно до яких готувався та надавався звіт типу 1 чи типу 2.

Якщо аудитор-користувача планує використовувати звіт типу 1 чи типу 2 як аудиторські докази, що підтверджують розуміння ним структури і застосування заходів внутрішнього контролю в організації, яка надає послуги, він повинен:

- оцінити, чи доречні дата або період використовуються в описі та структурі внутрішнього контролю в організації, що надає послуги, для цілей аудитора-користувача;
- оцінити достатність і прийнятність доказів, наданих звітом, для розуміння доречних для аудиту заходів внутрішнього контролю користувача;
- визначити, чи додаткові заходи контролю користувача, ідентифіковані організацією, яка надає послуги, відповідають обставинам користувача, та, якщо це так, отримати розуміння того, чи дійсно користувач розробив і впровадив такі заходи контролю.

Якщо опис заходів внутрішнього контролю організації, що надає послуги, надавався на дату або за період, що передує початку періоду, за який виконується аудит, аудитор-користувача може виконати процедури оновлення інформації в Звітах типу 1 чи типу 2, наприклад:

- обговорити зміни в організації, що надає послуги, з тим персоналом користувача, що може знати про такі зміни;
- перевірити поточну документацію та листування з організацією, що надає послуги;
- обговорити зміни з персоналом організації, що надає послуги.

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення

Виконуючи дії у відповідь на оцінені ризики відповідно до МСА 330, аудитор користувача повинен:

- визначити, чи можна отримати достатні й прийнятні аудиторські докази стосовно тверджень у відповідних фінансових звітах з документів, що зберігаються користувачем, та, якщо ні,

- виконати подальші аудиторські процедури для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів або використати іншого аудитора від імені аудитора-користувача для виконання таких процедур безпосередньо в організації, яка надає послуги.

Визначаючи характер і обсяг аудиторських доказів, які необхідно отримати стосовно залишків, що являють собою активи, які утримуються, або операції, які виконуються організацією, що надає послуги, від імені суб'єкта господарювання – користувача, аудитор користувача може розглянути такі процедури, як:

- інспектування записів і документів, що утримуються користувачем;
- інспектування записів і документів, які утримуються організацією, що надає послуги;
- отримання інформації щодо залишків і операцій від організації, що надає послуги;
- виконання аналітичних процедур щодо записів, які ведуться у користувача, або щодо звітів, отриманих від організації, що надає послуги (ефективність аналітичних процедур залежатиме від тверджень, а також обсягу та деталізації наявної інформації).

Якщо оцінка ризиків аудитором-користувача включає сподівання, що внутрішній контроль організації, яка надає послуги, функціонує ефективно, він повинен отримати аудиторські докази щодо ефективного його функціонування через виконання однієї або кількох із таких процедур:

- отримання Звіту типу 2, за наявності;
- виконання відповідних тестів контролю в організації, яка надає послуги; або
- залучення іншого аудитора для виконання таких процедур безпосередньо в організації, яка надає послуги, від імені аудитора-користувача.

Якщо аудитор-користувача планує використати Звіт типу 2 як аудиторські докази, що внутрішній контроль організації, що надає послуги, функціонує ефективно, він повинен визначити, чи надає Звіт аудитора організації, що надає послуги, достатні й прийнятні аудиторські докази ефективності заходів внутрішнього контролю на підтримку його оцінки ризиків шляхом:

- оцінки того, чи доречні дата або період використовуються в описі і структурі внутрішнього контролю в організації, що надає послуги, для цілей аудитора користувача;
- визначення того, чи додаткові заходи контролю користувача, ідентифіковані організацією, що надає послуги, відповідають обставинам користувача послугами та, якщо це так, отримати розуміння того, чи дійсно користувач розробив і впровадив такі заходи контролю, і, якщо це так, тестування ефективності їх функціонування;
- оцінки достатності періоду, що охоплюється тестами заходів контролю, і часу, що минув після виконання таких тестів;
- оцінки того, чи відповідають тести заходів контролю, виконані аудитором організації, яка надає послуги, та їх результати, викладені в звіті цього аудитора, твердженням у фінансовій звітності користувача і чи надають вони достатні й прийнятні аудиторські докази на підтримку оцінки ризиків аудитором-користувача.

Аудитор-користувача повинен звернутися із запитом до управлінського персоналу користувача, чи сповіщала його організація, яка надає послуги, або чи стало йому відомо з інших джерел про будь-які випадки шахрайства, недотримання вимог законодавчих і нормативних актів або невиправлені викривлення, що впливають на фінансову звітність користувача.

Аудитор-користувача має оцінити, як ці питання впливають на характер, час і обсяг його подальших аудиторських процедур включно з їх впливом на його висновки і звіт.

Звітність аудитора користувача

Таблиця 7.2

Підстави для формування думки аудитора

Думка	Підстава для формування думки аудитора
Думка із застереженням чи відмова від висловлення думки (залежить від висновку аудитора-користувача, яким є можливий вплив на фінансову звітність – суттєвим чи всеохоплюючим)	<p>Якщо аудитор користувача не може отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо послуг організації, що надає послуги, які стосуються аудиту фінансової звітності користувача, має місце обмеження обсягу аудиту. Така ситуація має місце коли:</p> <ul style="list-style-type: none"> • аудитор-користувача не може отримати достатнє розуміння послуг, що надаються такою організацією, та відсутня основа для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення; • оцінка ризиків аудитором-користувача включає очікування, що заходи контролю організації, яка надає послуги, функціонують ефективно, але він не може отримати достатні та прийнятні аудиторські докази ефективності функціонування цих заходів контролю; • достатні та прийнятні аудиторські докази можна отримати лише із записів, що ведуться організацією, яка надає послуги, а аудитор користувача не може отримати прямого доступу до них.

Аудитор-користувача в своєму звіті, де висловлена немодифікована думка, не повинен посилатися на роботу аудитора організації, яка надає послуги, якщо тільки це не вимагається законом чи нормативними актами.

Якщо таке посилання вимагається законом чи нормативними актами (наприклад з метою забезпечення прозорості в державному секторі), у звіті аудитора користувача має зазначатися, що таке посилання не зменшує його відповідальності за висловлену ним думку.

Якщо посилання на роботу аудитора-організації, яка надає послуги, необхідне для розуміння причин модифікації думки аудитора-користувача, в звіті аудитора- користувача має зазначатися, що таке посилання не зменшує його відповідальності за висловлену ним думку.

1.7.2. Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів) (МСА 600).

Цілями аудитора за МСА 600 є:

- 1) визначення того, чи слід йому діяти як аудитору фінансової звітності групи; та
- 2) якщо він діє як аудитор фінансової звітності групи:

- повідомлення чіткої інформації аудиторам компонентів щодо обсягу та часу їх роботи з фінансовою інформацією, яка стосується компонентів, і отриманих ними фактичних результатів;

- отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо фінансової інформації компонентів та процесу консолідації для висловлення думки, чи складена фінансова звітність групи в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Для цілей МСА 600 застосовуються відповідні терміни (табл. 7.3)

Таблиця 7.3

Терміни, що визначені МСА 600

Термін	Значення
1	2
Компонент (component)	Суб'єкт господарювання або вид господарської діяльності, про яку управлінський персонал групи або компонента складає фінансову інформацію, яку слід включати до складу фінансової звітності групи.

1	2
Аудитор компонента (component auditor)	Аудитор, який на замовлення команди із завдання для групи виконує роботу щодо фінансової інформації компонента для цілей аудиту групи.
Команда із завдання для групи (group engagement team)	Партнери, в тому числі партнер із завдання для групи, і штатні працівники, які визначають загальну стратегію аудиту групи, обмінюються інформацією з аудитором компонентів, виконують роботу щодо процесу консолідації та оцінюють висновки, сформовані на підставі аудиторських доказів як основи для формування думки щодо фінансової звітності групи.
Фінансова звітність групи (group financial statements)	Фінансова звітність, що містить фінансову інформацію більш як одного компонента. термін «фінансова звітність групи» стосується також комбінованої фінансової звітності, що об'єднує фінансову інформацію, складену компонентами, які не мають материнської компанії, але перебувають під спільним контролем.

Прийняття та продовження завдання

У разі нового завдання команда із завдання для групи може отримати розуміння групи, її компонентів та їх середовища на основі:

- інформації, наданої управлінським персоналом групи;
- обміну інформацією з управлінським персоналом групи;
- якщо доречно, обмін інформацією з попередньою командою із завдання для групи, управлінським персоналом компонентів або аудитором компонентів.

Розуміння, яке отримала команда із завдання для групи, може стосуватися таких питань, як:

- структура групи – як юридична, так і організаційна (тобто як організована система фінансового звітування групи);
- види господарської діяльності компонентів, що є значущими для групи, включаючи галузеве, нормативне, економічне та політичне середовище, в якому провадиться діяльність;
- використання організацій, що надають послуги, включаючи центри надання спільних послуг;
- описання системи контролю на рівні групи;
- складність процесу консолідації;
- чи виконують аудиторів компонентів, які не мають відношення до фірми партнера із завдання для групи або мережі, роботу щодо фінансової інформації будь-якого з компонентів, а також причину призначення кількох аудиторів управлінським персоналом групи;
- чи матимете команда із завдання для групи:
 - необмежений доступ до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, на рівні групи, управлінського персоналу групи, тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні компонентів, управлінського персоналу компонентів, інформації компонентів та аудиторів компонентів (включаючи відповідну аудиторську документацію, яка може бути потрібна команді із завдання для групи);
 - можливість виконати необхідну роботу щодо фінансової інформації компонентів.

У разі повторного завдання на спроможність команди із завдання для групи отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі можуть впливати значні зміни:

- зміни структури групи (наприклад, придбання, вибуття, реорганізація або зміни в організації системи фінансового звітування групи);
- зміни видів господарської діяльності компонентів, що є значущими для групи;
- зміни у складі тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, управлінського персоналу групи або провідного управлінського персоналу значущих

компонентів;

- сумніви, які має команда із завдання для групи стосовно чесності та компетентності управлінського персоналу групи чи компонента;
- зміни в системі контролю на рівні групи;
- зміни у застосовній концептуальній основі фінансового звітування.

Партнер з аудиту групи може дійти до висновку, що:

- команда із завдання для групи не зможе отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі внаслідок обмежень, накладених управлінським персоналом групи;
- можливий вплив такої неспроможності призведе до відмови від висловлення думки щодо фінансової звітності групи,

У цьому випадку, партнер із завдання для групи повинен:

- у разі нового завдання не приймати завдання або в разі завдання, що триває, відмовитися від його виконання, якщо відмова можлива у межах застосовного закону або нормативного акта;
- якщо закон або нормативний акт забороняє аудитору відмовлятися від завдання або у тих випадках, якщо відмова від виконання неможлива, після виконання аудиту фінансової звітності групи у тій мірі, наскільки це можливо, відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності групи.

Партнер із завдання для групи узгоджує умови завдання з аудиту групи відповідно до вимог МСА 210.

Команда із завдання для групи має визначити загальну стратегію аудиту групи та розробити план аудиту групи відповідно до вимог МСА 300.

Партнер з аудиту групи повинен перевірити загальну стратегію аудиту групи і план аудиту групи.

Розуміння групи, її компонентів та їх середовища

Від аудитора вимагається ідентифікувати й визначити ризики суттєвого викривлення через отримання ним розуміння суб'єкта господарювання та його середовища. Команда із завдання для групи повинна:

- підвищити своє розуміння групи, її компонентів та їх середовища, включаючи заходи контролю на рівні групи, отримане протягом етапу прийняття або продовження завдання;
- отримати розуміння процесу консолідації, включаючи інструкції, які надає управлінський персонал групи компонентам.

Команда із завдання для групи має отримати розуміння, достатнє для:

- підтвердження або перегляду своєї первинної ідентифікації компонентів, що, ймовірно, будуть значущими;
- оцінювання ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства чи помилок.

Якщо команда із завдання для групи планує запропонувати аудитору компонента виконати роботу щодо фінансової інформації компонента, вона повинна отримати розуміння:

- чи знає аудитор компонента етичні вимоги, доречні для аудиту групи, та чи буде він їх дотримуватися, зокрема, чи є він незалежним;
- професійної компетентності аудитора компонента;
- чи зможе команда із завдання для групи брати участь у роботі аудитора компонента в обсязі, необхідному для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі;
- чи працює аудитор компонента в правовому середовищі, в якому здійснюється активний нагляд за аудиторами.

Суттєвість

Команда із завдання для групи повинна визначити:

- рівень суттєвості для фінансової звітності групи в цілому при визначенні загальної стратегії аудиту групи;
- чи існують за конкретних обставин групи певні класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації у фінансовій звітності групи, щодо яких можна обґрунтовано очікувати, що викривлення менших сум, ніж рівень суттєвості для фінансової звітності групи в цілому, впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансового звітування групи. За таких обставин команда із завдання для групи має визначити рівень або рівні суттєвості, які слід застосувати до цих конкретних класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації;
- суттєвість компонента для тих компонентів, для яких аудиторі компонентів виконують аудит або огляд для цілей аудиту групи. Для зниження до прийнятно низького рівня ризик імовірності того, що в сукупності виявлені та невиявлені викривлення у фінансовій звітності групи перевищують суттєвість для фінансової звітності групи в цілому, суттєвість компонента має бути меншою, ніж суттєвість для фінансової звітності групи в цілому;
- поріг, вище від якого викривлення неможливо розглядати як такі, що є беззаперечно незначними для фінансової звітності групи.

Якщо аудиторі компонентів виконуватимуть аудит з метою аудиту групи, команда із завдання для групи повинна оцінити прийнятність суттєвості для виконання аудиторських процедур на рівні компонента.

Дії у відповідь на оцінені ризики

Від аудитора вимагається розробити та виконати прийнятні дії у відповідь на визначені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності.

Команда із завдання для групи повинна визначити тип роботи, яку слід виконати їй або аудиторам компонентів на її прохання щодо фінансової інформації компонентів.

Команда із завдання для групи також має визначити характер, час та обсяг своєї участі в роботі аудиторів компонентів.

Якщо характер, час та обсяг роботи, яку потрібно виконати для процесу консолідації або для фінансової інформації компонентів, ґрунтуються на очікуванні, що заходи контролю на рівні групи функціонують ефективно, або якщо лише процедури по суті не можуть забезпечити прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі на рівні тверджень, команда із завдання для групи повинна провести тестування або запропонувати аудиторі компонента провести тестування операційної ефективності цих заходів контролів.

Для компонента, що є значущим для групи через свою індивідуальну фінансову значущість, команда із завдання для групи або аудитор компонента на її прохання повинні виконати аудит фінансової інформації компонента з використанням суттєвості для такого компонента.

Для компонента, що є значущим, команда із завдання для групи або аудитор компонента за її дорученням повинні виконати одну або кілька з наведених далі процедур:

- аудит фінансової інформації компонента з використанням суттєвості компонента;
- аудит одного або кількох залишків рахунків, класів операцій або розкриття інформації, що стосуються ймовірних значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи;
- визначені аудиторські процедури, що стосуються ймовірних значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи.

Якщо аудитор компонента виконує аудит фінансової інформації значущого компонента, команда із завдання для групи повинна взяти участь у оцінці аудиторського ризику компонента для того, щоб ідентифікувати значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Характер, час та обсяг такої участі залежать від розуміння аудитора компонента командою із завдання для групи, однак, як мінімум, мають включати:

- обговорення з аудитором компонента або управлінським персоналом компонента тих видів економічної діяльності компонента, які є значущими для групи;
- обговорення з аудитором компонента чутливості компонента до суттєвого викривлення фінансової інформації внаслідок шахрайства чи помилки;
- огляд документації аудитора компонента щодо ідентифікованих значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи. така документація може бути в формі меморандуму, який відображає висновок аудитора компонента щодо ідентифікованих значних ризиків.

Процес консолідації

Команда із завдання для групи отримує розуміння системи контролю на рівні групи та процесу консолідації, включаючи інструкції, які управлінський персонал групи надає компонентам.

Команда із завдання для групи або аудитор компонента на прохання команди із завдання для групи виконує тести операційної ефективності системи контролю на рівні групи, якщо характер, час та обсяг роботи, яку слід виконати щодо процесу консолідації, ґрунтуються на очікуванні, що система контролю на рівні групи функціонує ефективно, або якщо лише процедури по суті не можуть надати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі на рівні тверджень.

Команда із завдання для групи повинна розробити та виконати подальші аудиторські процедури щодо процесу консолідації у відповідь на визначені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи, що виникають внаслідок процесу консолідації. При цьому потрібно також оцінити, чи всі компоненти включено до складу фінансової звітності групи.

Команда із завдання для групи повинна оцінити прийнятність, повноту і точність коригувань із консолідації та перекласифікації, а також оцінити, чи існують чинники ризику шахрайства або ознаки можливої упередженості управлінського персоналу.

Якщо фінансову інформацію компонента не складено відповідно до таких самих облікових політик, які застосовуються до фінансової звітності групи, команда із завдання для групи повинна оцінити, чи була належно скоригована фінансова інформація такого компонента з метою складання й подання фінансової звітності групи.

Команда із завдання для групи повинна визначити, чи є фінансова інформація, ідентифікована в комунікації аудитором компонента, тією самою фінансовою інформацією, яку включено до складу фінансової звітності групи.

Якщо фінансова звітність групи включає фінансову звітність компонента, в якого кінець періоду фінансової звітності відрізняється від кінця періоду фінансової звітності групи, команда із завдання для групи має оцінити, чи виконувалися відповідні коригування такої фінансової звітності згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування.

Повідомлення інформації аудитором компонента

Команда із завдання для групи повинна своєчасно повідомляти свої вимоги аудитором компонента. В цьому повідомленні зазначається, яку роботу потрібно виконати, як вона буде використовуватися, а також форма та зміст комунікацій аудитором компонента команді із завдання для групи. Це повідомлення також містить:

- прохання, щоб аудитор компонента підтвердив, що він буде співпрацювати з

командою із завдання для групи; етичні вимоги, доречні для аудиту групи, зокрема вимоги до незалежності;

- у разі аудиту або огляду фінансової інформації компонента – суттєвість компонента (та, якщо це доцільно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації), а також поріг, вищим за який викривлення не можна вважати безсумнівно незначними для фінансової звітності групи;

- ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства чи помилки, доречні для роботи аудитора компонента;

- перелік пов'язаних сторін, складений управлінським персоналом групи, та будь-яких інших пов'язаних сторін, про які відомо команді із завдання для групи.

Команда із завдання для групи повинна попросити аудитора компонента повідомляти інформацію про питання, доречні для висновку команди із завдання для групи щодо аудиту групи:

- чи дотримувався аудитор компонента етичних вимог, доречних для аудиту групи, включаючи вимоги до незалежності та професійної компетентності;

- чи дотримувався аудитор компонента вимог команди із завдання для групи;

- ідентифікацію фінансової інформації компонента, щодо якої аудитор компонента надає свій звіт;

- інформацію про випадки недотримання законів або нормативних актів, які могли призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності групи;

- перелік не виправлених викривлень фінансової інформації компонента (такий перелік не має включати викривлення, менші за поріг для безсумнівно незначних викривлень, про який повідомила команда із завдання для групи;

- ознаки можливої упередженості управлінського персоналу;

- описання будь-яких ідентифікованих значних недоліків внутрішнього контролю на рівні компонента;

- інші значні питання, про які аудитор компонента повідомив або планує повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються компонента, включаючи шахрайство або підозрюване шахрайство за участі управлінського персоналу компонента, працівників, які відіграють важливу роль у системі внутрішнього контролю на рівні компонента, або інших осіб, якщо шахрайство призвело до суттєвого викривлення фінансової інформації компонента;

- будь-які інші питання, що можуть бути доречними для аудиту групи, або питання, до яких аудитор компонента хоче привернути увагу команди із завдання для групи, в т.ч. до виняткових ситуацій, включених до письмових пояснень, які аудитор компонента отримав на своє прохання від управлінського персоналу компонента;

- загальні результати, висновки чи думку аудитора компонента.

Якщо шахрайство було ідентифіковано командою із завдання для групи або про нього повідомив аудитор компонента, або інформація свідчить, що шахрайство може існувати, команда із завдання для групи своєчасно повідомляє про це управлінський персонал групи відповідного рівня, щоб надати цю інформацію тим, хто несе основну відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства в питаннях, що належать до їх компетентності.

Команда із завдання для групи повинна повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, інформацію з таких питань:

- загальний огляд типу роботи, яку потрібно виконати щодо фінансової інформації компонентів;

- загальний огляд характеру запланованої участі команди із завдання для групи в роботі, яку слід виконати аудиторам компонентів щодо фінансової інформації значущих компонентів;

- випадки, якщо оцінювання аудитора компонента командою із завдання для групи роботи викликає сумнів щодо якості роботи цього аудитора;
- будь-які обмеження аудиту групи, наприклад якщо був обмежений доступ до інформації для команди із завдання для групи;
- шахрайство або підозрюване шахрайство за участі управлінського персоналу групи, управлінського персоналу компонента, працівників, які відіграють важливу роль у системі контролю на рівні групи, або інших осіб, якщо шахрайство призвело до суттєвого викривлення фінансової звітності групи.

1.7.3. Використання роботи внутрішніх аудиторів (МСА 610).

Діяльність внутрішніх аудиторів (internal audit function) – діяльність суб'єкта господарювання, що передбачає надання впевненості та консультування, призначені для оцінювання й поліпшення ефективності процесу управління суб'єктом господарювання на найвищому рівні, а також процесів управління ризиками і внутрішнього контролю.

МСА 610 розглядає відповідальність зовнішнього аудитора, якщо використовується робота внутрішніх аудиторів включно з використанням:

- роботи внутрішніх аудиторів для отримання аудиторських доказів;
- внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги під керівництвом і наглядом зовнішнього аудитора з подальшою перевіркою ним їх роботи.

Пряма допомога – використання внутрішніх аудиторів для виконання аудиторських процедур під керівництвом та наглядом зовнішнього аудитора з подальшою перевіркою ним їхньої роботи.

МСА 610 не застосовується, якщо у суб'єкта господарювання немає внутрішніх аудиторів.

Якщо суб'єкт господарювання має внутрішніх аудиторів (аудитор планує використати їхню роботу), тоді цілі зовнішнього аудитора такі:

- визначити, чи можна використати роботу внутрішніх аудиторів або пряму допомогу внутрішніх аудиторів, та, якщо це так, на яких ділянках і в якому обсязі;
- визначити, чи є робота достатньою для цілей аудиту в разі використання роботи внутрішніх аудиторів, та
- при використанні внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги – забезпечити відповідне керівництво і нагляд з подальшою перевіркою їх роботи.

Якщо суб'єкт господарювання має внутрішніх аудиторів, МСА 610 не застосовуються, якщо:

- їх відповідальність і діяльність не є доречними для аудиту;
- зовнішній аудитор не планує використовувати їх роботу під час отримання аудиторських доказів виходячи з попереднього розуміння аудитором діяльності внутрішніх аудиторів, отриманого в результаті процедур за МСА 315.

Визначення діяльності внутрішніх аудиторів

Цілі й обсяг діяльності внутрішніх аудиторів охоплюють діяльність з надання впевненості та консультацій призначену для оцінювання та покращення ефективності процесів:

- управління суб'єктом господарювання;
- процесів управління ризиками і внутрішнього контролю.

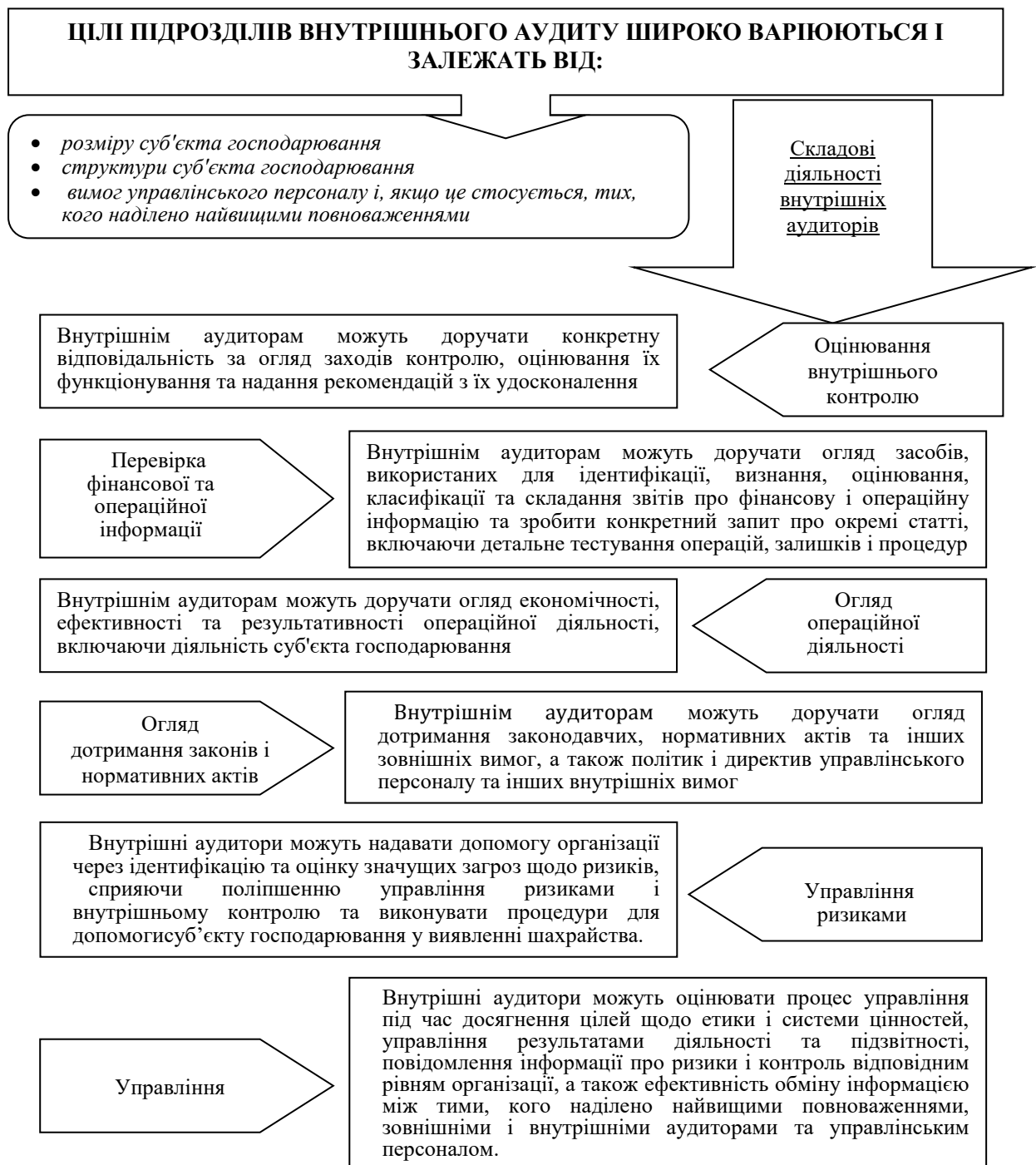


Рис. 7.1 Види та функціональні напрями діяльності внутрішніх аудиторів

Внутрішні аудитори можуть виконувати аудиторські процедури, подібні до процедур, виконуваних зовнішнім аудитором під час аудиту фінансової звітності. В цьому випадку зовнішній аудитор може використовувати внутрішніх аудиторів:

1) для отримання інформації, яка є доречною для оцінок зовнішнім аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок помилок або шахрайства. При цьому, слід пам'ятати, що МСА 315 вимагає від зовнішнього аудитора отримання розуміння:

- характеру відповідальності внутрішніх аудиторів;
- статусу внутрішніх аудиторів в організації;
- виконаної діяльності або діяльності, яку вони мають виконувати;
- направити запити внутрішнім аудиторам;

2) використовувати роботу внутрішніх аудиторів для часткової заміни аудиторських доказів, які має отримати безпосередньо зовнішній аудитор.

3) використовувати внутрішніх аудиторів для виконання аудиторських процедур під своїм керівництвом та наглядом з подальшою перевіркою їх роботи (тобто пряму допомогу).

Визначення доцільності та обсягу використання роботи внутрішніх аудиторів

Для прийняття зовнішнім аудитором рішення про можливість використання роботи внутрішніх аудиторів, він повинен визначити:

- обсяг, в якому організаційний статус і відповідні політики та процедури внутрішніх аудиторів підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів. В даному контексті об'єктивність стосується здатності виконувати завдання, не допускаючи упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб з метою нехтування професійними судженнями. Зовнішній аудитор має розглянути певні аспекти (табл. 7.4)

Таблиця 7.4

Діяльність внутрішніх аудиторів, яка підлягає оцінці зовнішніми аудиторами

Питання, які підлягають оцінці	Приклади
Чи сприяє організаційний статус внутрішніх аудиторів, включаючи їх повноваження та підзвітність, спроможності внутрішніх аудиторів бути вільними від упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб з метою нехтування професійними судженнями?	Наявність процесу звітування внутрішніх аудиторів: тим, кого наділено найвищими повноваженнями, посадовцям з відповідними повноваженнями, управлінському персоналу. Забезпеченість прямого доступу до тих, кого наділено найвищими повноваженнями.
Чи вільні внутрішні аудитори від будь-якої суперечливої відповідальності?	Наявність управлінських або операційних обов'язки, або обов'язків за межами діяльності з внутрішнього аудиту.
Чи здійснюють ті, кого наділено найвищими повноваженнями, нагляд за кадровими рішеннями, що стосуються внутрішніх аудиторів?	Застосування прийнятної політики винагородження.
Чи існують будь-які перешкоди чи обмеження, встановлені для внутрішніх аудиторів управлінським персоналом, або тими, кого наділено найвищими повноваженнями?	Встановлення вимог щодо повідомлення результатів діяльності внутрішнього аудиту зовнішньому аудитору.
Чи є внутрішні аудитори членами відповідних професійних організацій? Чи зобов'язує дане членство дотримуватися відповідних професійних стандартів, які стосуються об'єктивності, або чи досягають їх внутрішні політики таких самих цілей?	—

- рівень компетентності внутрішніх аудиторів. В даному контексті компетентність стосується набуття та підтримання знань і навичок на рівні, необхідному для забезпечення можливості виконувати доручені завдання ретельно і відповідно до застосовних професійних стандартів. Зовнішній аудитор має розглянути наступні аспекти:

- Чи мають внутрішні аудитори достатні та прийнятні ресурси порівняно з розміром суб'єкта господарювання і характером діяльності?
- Чи встановлені кадрові політики професійної підготовки та призначення внутрішніх аудиторів на завдання із внутрішніх аудитів?
- Чи мають внутрішні аудитори достатню технічну професійну підготовку та досвід в аудиті?
- Чи володіють внутрішні аудитори потрібним знанням стосовно фінансової звітності

суб'єкта господарювання і застосовної концептуальної основи фінансового звітування?

- Чи володіють внутрішні аудитори потрібними навичками (наприклад, знанням конкретної галузі) для виконання роботи, пов'язаної з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання?

- Чи є внутрішні аудитори членами відповідних професійних організацій, що зобов'язує їх дотримуватися вимог відповідних професійних стандартів та вимоги до подальшої професійної освіти.

• застосовання внутрішніми аудиторами систематичного і дисциплінованого підходу до планування, виконання, нагляду, огляду й документування і контролю якості. Зовнішній аудитор має розглянути наступні аспекти:

- наявність, достатність і використання документованих процедур внутрішнього аудиту чи рекомендацій, які охоплюють такі питання, як оцінювання ризиків, робочі програми, документація та звітність, характер і обсяг яких відповідає розміру й обставинам суб'єкта господарювання;

- наявність прийнятної політики і процедур контролю якості, наприклад, такі як політики і процедури в МСКЯ 1 або вимоги до контролю якості в стандартах, установлених відповідними професійними організаціями для внутрішніх аудиторів.

Зовнішній аудитор може використати роботу внутрішніх аудиторів, яка охоплює:

• тестування ефективності функціонування заходів контролю;

• процедури по суті, що передбачають застосування судження;

• спостереження за інвентаризацією;

• простеження операцій в інформаційній системі, доречній для фінансового звітування;

• тестування дотримання регуляторних вимог;

• за деяких обставин аудити чи огляди фінансової інформації дочірніх підприємств, які не є компонентом, значущим для групи.

Зовнішній аудитор повинен виконати аудиторські процедури щодо основної роботи внутрішніх аудиторів у цілому, яку він планує використати, щоб визначити її достатність для цілей аудиту, включаючи:

• чи належно спланована і виконана їхня робота, чи належно здійснювався нагляд, перегляд і документування;

• чи отримані прийнятні докази у достатньому обсязі, які дають змогу внутрішнім аудиторам дійти обґрунтованих висновків;

• чи є прийнятними висновки, яких дійшли за конкретних обставин, і чи відповідають звіти, складені внутрішніми аудиторами, результатам виконаної.

З метою використання роботи внутрішніх аудиторів зовнішній аудитор повинен обговорити з ними сплановане використання роботи як основу для координації відповідної діяльності:

• час такої роботи;

• характер виконаної роботи;

• обсяг аудиту;

• суттєвість для фінансової звітності в цілому (та, якщо застосовно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації) і суттєвість для виконання аудиторських процедур;

• запропоновані методи відбору статей та обсяги вибірки;

• документування виконаної роботи;

• процедури огляду та надання звіту.

Зовнішній аудитор повинен менше використовувати роботу внутрішніх аудиторів та більше виконувати роботу особисто в наступних випадках:

- чим більше судження, пов'язане із з плануванням і виконанням доречних аудиторських процедур та з оцінюванням зібраних аудиторських доказів. Значні судження охоплюють оцінювання:

- ризиків суттєвого викривлення;
- достатності виконаних тестів;
- прийнятності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність;
- суттєвих облікових оцінок;
- достатності розкриття інформації в фін.звітності та ін. питань, які впливають на звіт аудитора.

- чим вище оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень, причому особлива увага приділяється ризикам, ідентифікованим як значні;

- чим менше організаційний статус і відповідні політика та процедури внутрішніх аудиторів підтверджують їх об'єктивність;

- чим нижчий рівень компетентності внутрішніх аудиторів.

Зовнішній аудитор повинен зазначити, повідомляючи інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про загальний огляд запланованого обсягу та часу аудиту відповідно до МСА 260, як він планує використати роботу внутрішніх аудиторів.

Зовнішній аудитор має прийняти рішення не використовувати роботу внутрішніх аудиторів, якщо він визначає, що:

- організаційний статус і відповідні політики та процедури внутрішніх аудиторів недостатньо сприяють об'єктивності внутрішніх аудиторів;
- внутрішні аудитори не мають достатньої компетентності;
- внутрішні аудитори не застосовують систематичний і дисциплінований підходи, включаючи контроль якості

Використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги

Якщо зовнішній аудитор планує використати внутрішніх аудиторів для надання йому прямої допомоги під час аудиту, він повинен оцінити:

- 1) рівень компетентності внутрішніх аудиторів, які надаватимуть таку допомогу.
- 2) існування та значущість загроз об'єктивності. При цьому, слід розглянути:
 - ступінь, до якого організаційний статус внутрішніх аудиторів і його політика та процедури забезпечують об'єктивність внутрішніх аудиторів;
 - сімейні та особисті стосунки з особами, які займаються тими аспектами суб'єкта господарювання, яких стосується робота, або які несуть за них відповідальність;
 - пов'язаність з відділом або департаментом суб'єкта господарювання, якого стосується робота;
 - значні фінансові інтереси в суб'єкта господарювання крім оплати праці на умовах, подібних до тих, що стосуються інших працівників з подібним рівнем посад.

Оцінка зовнішнім аудитором існування та значущості загроз об'єктивності внутрішніх аудиторів повинна включати запит до внутрішніх аудиторів щодо інтересів і зв'язків, які можуть створити загрозу їх об'єктивності.

До того, як використовувати внутрішніх аудиторів для надання прямої допомоги для цілей аудиту, зовнішній аудитор повинен:

- отримати письмову згоду уповноваженого представника суб'єкта господарювання на дозвіл внутрішнім аудиторам виконувати інструкції зовнішнього аудитора, а сам суб'єкт

господарювання не буде втручатись у роботу, яку внутрішній аудитор виконує для зовнішнього аудитора;

- отримати від внутрішніх аудиторів письмове підтвердження, що вони зберігатимуть конфіденційність конкретних питань відповідно до інструкцій зовнішнього аудитора та інформуватимуть його щодо будь-яких загроз для їх об'єктивності.

- повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями про характер та обсяг запланованого використання внутрішніх аудиторів для отримання від них прямої допомоги для забезпечення взаємного розуміння, що подібне використання не є надмірним за обставин завдання.



Рис. 7.2 Чинники, які впливають на визначення характеру та обсягу роботи підрозділу внутрішнього аудиту

Визначаючи характер та обсяг роботи, яку можна доручити внутрішнім аудиторам, а також характер, час і обсяг керівництва, нагляду і перевірки їх роботи відповідно до обставин завдання, зовнішній аудитор повинен враховувати:

- ступінь використання судження під час:
 - планування й виконання доречних аудиторських процедур;
 - оцінювання отриманих аудиторських доказів;

- оцінені ризики суттєвого викривлення;
- свою оцінку існування і значущості загроз для об'єктивності та рівень компетентності внутрішніх аудиторів, що надаватимуть йому таку допомогу.

Зовнішній аудитор повинен управляти роботою, наглядати та перевіряти результати роботи, виконаної внутрішніми аудиторами під час аудиту, відповідно до вимог МСА 220:

- характер, час та обсяг управління, нагляду і перевірки результатів роботи мають враховувати, що внутрішні аудитори не є незалежними від суб'єкта господарювання;
- процедури перевірки мають включати перевірку зовнішнім аудитором аудиторських доказів, отриманих під час деяких робіт, виконаних внутрішніми аудиторами.

Роботи та завдання, для яких недоречно використовувати внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги:

- обговорення ризиків шахрайства (виключення – направлення запитів до внутрішніх аудиторів щодо ризиків шахрайства у суб'єкта господарювання);
- визначення аудиторських процедур без попередження відповідно до МСА 240;
- контроль за запитами щодо зовнішніх підтверджень та оцінювання результатів процедур зовнішнього підтвердження (виключення – внутрішні аудитори можуть надати допомогу в збиранні інформації, необхідної зовнішньому аудитору для розгляду винятків у відповідях із зовнішніми підтвердженнями).

Зовнішній аудитор не повинен використовувати внутрішнього аудитора для надання прямої допомоги, якщо:

- існують значні загрози для об'єктивності внутрішнього аудитора;
- у внутрішнього аудитора немає достатньої компетентності для виконання запропонованої роботи .

Зовнішній аудитор не повинен використовувати внутрішніх аудиторів для надання йому прямої допомоги у виконанні процедур, які:

- включають використання значних суджень під час аудиту;
- стосуються більш значних оцінених ризиків суттєвого викривлення, коли застосування судження, необхідного під час виконання доречних аудиторських процедур або оцінці отриманих аудиторських доказів, є вкрай обмеженим (див. параграф А38);
- стосуються роботи, якою займалися внутрішні аудитори, звіт щодо якої вже було надано чи буде надано ними управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями; або
- стосуються рішень, які зовнішній аудитор приймає відповідно до цього МСА щодо внутрішніх аудиторів та використання їхньої роботи або прямої допомоги).

Слід пам'ятати, що надмірне використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги може негативно вплинути на розуміння незалежності під час виконання завдання із зовнішнього аудиту.

1.7.4. Використання роботи експерта аудитора (МСА 620).

Експерт аудитора може бути або внутрішнім експертом аудитора (який є партнером або штатним працівником, у т.ч. тимчасовим працівником фірми аудитора або мережевої фірми), або зовнішнім експертом аудитора;

Спеціальні знання в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік та аудит, можуть охоплювати спеціальні знання, що стосуються таких питань, як, наприклад:

- оцінка комплексних фінансових інструментів, землі та основних засобів,

коштовностей, творів мистецтва, предметів антикваріату, нематеріальних активів, придбаних активів та прийнятих зобов'язань в об'єднаннях бізнесу і активів, корисність яких могла зменшитися;

- актуарний розрахунок зобов'язань, пов'язаних зі страховими контрактами або програмами виплат працівникам;
- попередня оцінка запасів нафти і газу;
- оцінка відповідальності за охорону довкілля та витрат на очищення забрудненої території;
- тлумачення контрактів, законів і нормативних актів;
- аналіз складних або незвичайних питань, пов'язаних із дотриманням податкового законодавства.

Аудитор несе виняткову відповідальність за висловлену аудиторську думку, і ця відповідальність не зменшується при використанні ним роботи експерта.

Цілі аудитора за МСА 620 :

- визначити, чи використовувати роботу експерта аудитора;
- при використанні роботи експерта аудитора встановити, чи є ця робота достатньою для цілей аудитора.

МСА 620 не стосується:

- випадків, якщо до складу групи із завдання входить особа або група консультує особу чи організацію, яка володіє спеціальними знаннями у спеціалізованій галузі бухгалтерського обліку чи аудиту, про що йдеться в МСА 220;
- використання аудитором роботи особи чи організації, яка володіє спеціальними знаннями в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, і робота якої у цій галузі використовується суб'єктом господарювання для надання йому допомоги у складанні фінансової звітності (експерт від управлінського персоналу), про що йдеться в МСА 500.

Визначення необхідності використання роботи експерта аудитора

Якщо спеціальні знання в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, необхідні для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, аудитор повинен визначити, чи потрібно використовувати роботу експерта аудитора.

Експерт аудитора може бути необхідний для надання допомоги аудитору у виконанні одного або кількох завдань:

- отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи його внутрішній контроль;
- ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення;
- визначення та впровадження загальних дій у відповідь на оцінені ризики на рівні фінансового звіту;
- розробка та виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики на рівні твердження, включаючи тести засобів контролю або процедури по суті;
- оцінка достатності та прийнятності аудиторських доказів, отриманих при формулюванні думки щодо фінансової звітності.

Аудитор, який не є експертом у відповідній галузі, іншій, ніж бухгалтерський облік або аудит, може, проте, бути здатним отримати достатнє розуміння цієї галузі для виконання аудиту без експерта аудитора. Це розуміння може бути отримане через:

- досвід аудиту суб'єктів господарювання, який вимагає таких спеціальних знань при складанні їх фінансової звітності;
- освіту або професійний розвиток у певній галузі;
- обговорення з аудиторами, які виконували подібні завдання.

Складання фінансової звітності суб'єкта господарювання може вимагати знань у галузі,

що відрізняється від бухгалтерського обліку або аудиту, наприклад у сфері актуарних розрахунків, оцінки або технічних даних. Суб'єкт господарювання може наймати або залучати експертів у цих галузях для отримання знань, необхідних для складання фінансової звітності. Невиконання цього, якщо такі знання є необхідними, підвищує ризики суттєвого викривлення.

Якщо управлінський персонал використовував свого експерта при складанні фінансової звітності, на рішення аудитора про те, чи використовувати експерта аудитора, можуть впливати також такі чинники, як:

- характер, обсяг та цілі роботи експерта від управлінського персоналу.
- чи експерт від управлінського персоналу є найнятим суб'єктом господарювання або стороною, залученою ним для надання відповідних послуг;
- міра, якою управлінський персонал може здійснювати контроль або вплив на роботу експерта від управлінського персоналу;
- чи поширюються на експерта від управлінського персоналу технічні стандарти або інші професійні чи галузеві вимоги;
- будь-які заходи контролю у суб'єкта господарювання за роботою експерта від управлінського персоналу;
- компетентність і вміння експерта від управлінського персоналу. Інформація про компетентність, можливості та об'єктивність експерта управлінського персоналу може надходити з різних джерел:

- Особистого досвіду попередньої співпраці із цим експертом.
- Обговорень із цим експертом.
- Дискусій з іншими особами, які обізнані з роботою експерта.
- Відомостей про кваліфікацію експерта, його членство у професійних організаціях або галузевих асоціаціях, наявність дозволу на роботу або інших форм зовнішнього визнання.
- Опублікованих статей або книг експерта.
- Експерта від аудитора (за наявності), який допомагає аудитору отримувати достатні та прийнятні аудиторські докази стосовно інформації, підготовленої експертом від управлінського персоналу.

У разі, якщо експерт управлінського персоналу залучається суб'єктом господарювання, зазвичай складається лист-зобов'язання або письмова угода іншої форми між суб'єктом господарювання та експертом. Оцінка такої угоди в процесі отримання розуміння роботи експерта управлінського персоналу може допомогти аудитору визначити, чи відповідають його цілям такі чинники:

- характер, обсяг та мета роботи експерта;
- роль та обов'язки управлінського персоналу і експерта;
- характер, час і обсяг обміну інформацією між управлінським персоналом та експертом, включаючи звіти будь-якої форми, що надаються експертом.

У разі, якщо експерт управлінського персоналу є працівником суб'єкта господарювання, наявність письмової угоди менш вірогідна. При цьому найбільш доречним способом отримання аудитором необхідного розуміння може бути запит до експерта та інших осіб з управлінського персоналу.

Питання, що потребують розгляду під час оцінки прийнятності використання результатів роботи експерта як аудиторські докази для певного твердження, можуть включати:

- застосовність та обґрунтованість результатів або висновків, отриманих експертом, їхня сумісність з іншими аудиторськими доказами і відповідність їх відображення у фінансовій звітності;
- якщо робота експерта передбачає використання значних припущень і методів – їх застосовність та обґрунтованість;
- якщо робота експерта передбачає значне використання первинних даних – застосовність, повнота і точність таких даних.

Характер, час та обсяг аудиторських процедур

Характер, час та обсяг аудиторських процедур варіюються залежно від конкретних обставин. При визначенні характеру, часу та обсягу цих процедур аудитор повинен розглянути такі питання:

- характер питання, якого стосується робота експерта;
- ризики суттєвого викривлення в питанні, якого стосується робота цього експерта;
- значущість роботи цього експерта у контексті аудиту;
- знання та досвід аудитора стосовно попередньої роботи, виконаної цим експертом;
- чи поширюються на цього експерта політики і процедури контролю якості фірми аудитора.

Зовнішній експерт аудитора не є членом групи із завдання і на нього не поширюються політики та процедури стосовно контролю якості відповідно до МСКЯ 1.

На внутрішніх експертів аудитора поширюються відповідні етичні вимоги, включаючи ті, що стосуються незалежності

Аудитор повинен оцінити, чи має експерт необхідну компетентність, уміння та об'єктивність для цілей аудитора.

Компетентність стосується характеру та рівня спеціальних знань експерта аудитора. Вміння полягає в здатності експерта аудитора застосовувати цю компетентність за конкретних обставин завдання. чинники, які впливають на вміння, можуть охоплювати, наприклад, географічне розташування та наявність часу і ресурсів.

Об'єктивність стосується можливих впливів, які упередженість, конфлікт інтересів або вплив інших осіб можуть мати на професійне або ділове судження експерта аудитора. Широке коло обставин може ставити під загрозу об'єктивність, наприклад загроза власного інтересу, захисту, особистих стосунків, власної оцінки та тиску. Застережні заходи можуть усунути або зменшити такі загрози і можуть бути створені зовнішніми структурами або умовами роботи експерта аудитора. Можуть також бути застережні заходи, пов'язані зі специфікою завдання з аудиту. Проте можуть існувати обставини, за яких застережні заходи не можуть зменшити загрози до прийняттого рівня, наприклад, якщо запропонований експерт аудитора є особою, яка відіграла значну роль у підготовці інформації, що перевіряється аудитором, тобто якщо експерт аудитора є експертом від управлінського персоналу.

При оцінці об'єктивності зовнішнього експерта аудитора може бути доречно:

- зробити запит до суб'єкта господарювання про будь-які відомі інтереси або стосунки, які суб'єкт господарювання має із зовнішнім експертом аудитора, що може впливати на об'єктивність аудитора;

- обговорити з цим експертом будь-які застосовні застережні заходи, включаючи будь-які професійні вимоги, що застосовуються до цього експерта, та оцінити, чи є застережні заходи достатніми, щоб зменшити загрози до прийняттого рівня. Інтереси та стосунки, які можуть бути доречними для обговорення з експертом аудитора, охоплюють:

- фінансові інтереси;
- ділові та особисті стосунки;
- надання інших послуг експертом, у тому числі організацією, в разі, якщо зовнішній експерт є організацією.

Може бути доцільним, щоб аудитор отримав письмові запевнення від зовнішнього експерта аудитора про будь-які інтереси або стосунки із суб'єктом господарювання, про якого цьому експерту відомо.

Інформація стосовно компетентності, вмінь та об'єктивності експерта аудитора може надходити з багатьох джерел:

- особистий досвід попередньої роботи цього експерта;
- обговорення з цим експертом;

- обговорення з іншими аудиторами або іншими особами, які обізнані з роботою цього експерта;
- знання кваліфікації цього експерта, членства у професійному органі або галузевій асоціації, ліцензії на практику або інших форм зовнішнього визнання;
- опубліковані документи або книги, написані цим експертом;
- політики і процедури контролю якості фірми аудитора.

Аудитор повинен отримати достатнє розуміння галузі спеціальних знань експерта аудитора, щоб мати змогу:

- визначити характер, обсяг та цілі роботи цього експерта для цілей аудитора; та
- оцінити достатність цієї роботи для цілей аудитора.

Галузь спеціальних знань експерта аудитора стосовно розуміння аудитора може охоплювати такі аспекти:

- чи має галузь спеціальних знань цього експерта сфери спеціалізації, що є доречними для аудиту;
- чи застосовуються будь-які професійні або інші стандарти та нормативні чи законодавчі вимоги;
- які припущення та методи, включаючи моделі, якщо прийнятно, використовуються експертом аудитора та чи є вони загальноприйнятими у межах галузі спеціальних знань цього експерта і прийнятними для цілей фінансової звітності;
- характер внутрішніх та зовнішніх даних чи інформації, яку використовує експерт аудитора.

Угода з експертом аудитора

Аудитор повинен узгодити в письмовій формі, якщо це доцільно, з експертом аудитора такі питання:

- характер, обсяг та цілі роботи цього експерта;
- відповідні ролі та відповідальність аудитора і цього експерта;
- характер, час та обсяг повідомлень між аудитором і цим експертом, включаючи форму будь-якого звіту, який має надати цей експерт;
- необхідність дотримання експертом аудитора вимог до конфіденційності.

Угода між аудитором та зовнішнім експертом аудитора часто має форму листа-зобов'язання.

Таблиця 7.5

Питання, які аудитор може розглядати для включення в Лист-зобов'язання або в будь-яку іншу форму угоди із зовнішнім експертом аудитора

Напрями	Питання договору
1	2
Характер, обсяг і цілі роботи зовнішнього експерта аудитора	<ul style="list-style-type: none"> • характер та обсяг процедур, які повинен виконувати зовнішній експерт аудитора; • цілі роботи зовнішнього експерта аудитора у контексті суттєвості та розгляду ризику стосовно питання, до якого має відношення робота зовнішнього експерта аудитора і, якщо це доречно, застосовної концептуальної основи фінансового звітування; • будь-які доречні технічні стандарти або інші професійні чи галузеві вимоги, яких дотримуватиметься зовнішній експерт аудитора; • припущення та методи, включаючи моделі, якщо це застосовно, які використовуватиме зовнішній експерт аудитора, та їх статус;

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> чинна дата або, якщо це застосовно, період тестування предмета перевірки роботи зовнішнього експерта аудитора і вимоги стосовно подальших дій.
Відповідні ролі та відповідальність аудитора і зовнішнього експерта аудитора	<ul style="list-style-type: none"> відповідні стандарти аудиту та бухгалтерського обліку, а також відповідні нормативні або законодавчі вимоги; згода зовнішнього експерта аудитора на використання аудитором звіту цього експерта за призначенням, включаючи будь-яке посилання на нього, або розкриття інформації про нього іншим особам, наприклад посилання на нього в основі модифікованої думки в звіті аудитора, якщо це потрібно, або розкриття інформації про нього управлінському персоналу чи аудиторському комітету; характер та обсяг огляду аудитором роботи зовнішнього експерта аудитора; чи аудитор або зовнішній експерт аудитора тестуватиме первинні дані; доступ зовнішнього експерта аудитора до облікових записів суб'єкта господарювання, файлів, персоналу та експертів, залучених суб'єктом господарювання; процедури повідомлення між зовнішнім експертом аудитора та суб'єктом господарювання; спільний доступ аудитора та зовнішнього експерта аудитора до робочих документів; право власності та контроль за робочими документами під час і після завдання, включаючи будь-які вимоги до збереження файлів; відповідальність зовнішнього експерта аудитора за виконання роботи з належним умінням та ретельністю; компетентність і спроможність зовнішнього експерта аудитора виконувати роботу; очікування, що зовнішній експерт аудитора використовуватиме всі знання, що є доречними для аудиту, або, якщо їх немає, поінформує про це аудитора; будь-які обмеження щодо причетності зовнішнього експерта аудитора до аудиторського звіту; будь-яка угода про інформування зовнішнього експерта аудитора про висновки аудитора стосовно роботи експерта.
Повідомлення інформації та звітність	<ul style="list-style-type: none"> методи і періодичність повідомлень, у т.ч.: <ul style="list-style-type: none"> як повідомляти результати (висновки) зовнішнього експерта аудитора (письмовий звіт, усний звіт, вихідні дані, які слід надати групі із завдання); ідентифікація конкретних осіб у межах групи із завдання, які підтримуватимуть зв'язок із зовнішнім експертом аудитора; коли зовнішній експерт аудитора виконає роботу та надасть результати або висновки звіту аудитору; відповідальність зовнішнього експерта аудитора за своєчасне повідомлення аудитора: <ul style="list-style-type: none"> про будь-яку можливу затримку у виконанні роботи та будь-яке можливе застереження або обмеження щодо результатів чи висновків експерта; про випадки, коли суб'єкт господарювання обмежує доступ цього експерта до облікових записів, файлів, персоналу або експертів, залучених суб'єктом господарювання; всієї інформації, яку він вважає доречною для аудиту, включаючи будь-які зміни в раніше повідомлених обставинах; обставини, які можуть створити загрози для об'єктивності цього експерта, та будь-яких відповідних застережних заходів, які можуть усунути або зменшити такі загрози до прийнятного рівня.
Конфіденційність	<ul style="list-style-type: none"> необхідність дотримання вимог до конфіденційності експертом аудитора, включаючи: <ul style="list-style-type: none"> положення про конфіденційність відповідних етичних вимог, які застосовуються до аудитора; додаткові вимоги, які можуть бути встановлені законодавством чи нормативними актами, якщо вони є; конкретні положення про конфіденційність, яких вимагає суб'єкт господарювання, якщо вони є.

Якщо письмової угоди між аудитором та експертом аудитора немає, дані про угоду можна включити у меморандуми планування, відповідні робочі документи (програму аудиту), політики і процедури фірми аудитора.

Якщо експерт аудитора є членом групи із завдання, робочі документи цього експерта становлять частину аудиторської документації.

Якщо сторони не домовилися про інше, робочі документи зовнішніх експертів аудитора є їх власними документами і не є частиною аудиторської документації.

Оцінка достатності роботи експерта аудитора

Аудитор оцінює достатність роботи експерта аудитора для цілей аудитора, включаючи:

1) Відповідність і обґрунтованість результатів або висновків цього експерта та їх узгодженість з іншими аудиторськими доказами. Конкретні процедури, необхідні для того, щоб оцінити достатність роботи експерта аудитора для цілей аудитора, можуть включати:

- запити експерта аудитора;
- огляд робочих документів і звітів експерта аудитора;
- підтвердні процедури (огляд роботи експерта аудитора; дослідження опублікованих даних, таких як статистичні звіти з авторитетних, достовірних джерел;
- підтвердження доречних питань третіми сторонами; виконання детальних аналітичних процедур; повторне виконання розрахунків);
- обговорення з іншим експертом, який володіє відповідними спеціальними знаннями, якщо, наприклад, результати або висновки експерта аудитора не відповідають іншим аудиторським доказам;
- обговорення звіту експерта аудитора з управлінським персоналом.

2) Доречність та обґрунтованість припущень і методів за певних обставин, якщо робота експерта охоплює використання значущих припущень і методів.

3) Доречність, повноту і точність первинних даних, якщо робота експерта охоплює використання первинних даних, що є значущими для роботи експерта. Для тестування цих даних можна використовувати:

- перевірку правильності джерела даних, включаючи отримання розуміння, та, якщо це застосовно, тестування засобів внутрішнього контролю за даними і, якщо доречно, їх передачу експерту;
- огляд даних щодо їх повноти та внутрішньої відповідності.

Якщо аудитор визначає, що робота експерта аудитора не є достатньою для цілей аудитора, він повинен:

- узгодити з цим експертом характер та обсяг подальшої роботи, яку має виконати цей експерт;
- виконати додаткові аудиторські процедури, що є прийнятними за певних обставин.

Посилання на експерта аудитора в аудиторському звіті

Аудитор не повинен посилатися на роботу експерта аудитора в звіті аудитора, що містить немодифіковану думку, якщо це не вимагається законом або нормативним актом.

Якщо таке посилання вимагається законом або нормативним актом (наприклад для цілей прозорості в державному секторі), аудитор повинен зазначити в звіті аудитора, що це посилання не зменшує відповідальності аудитора за думку аудитора.

Якщо аудитор робить посилання на роботу експерта аудитора в звіті аудитора, що містить модифіковану думку, для пояснення характеру модифікації, він повинен зазначити в звіті аудитора, що таке посилання не зменшує відповідальності аудитора за цю думку.

ТЕМА 1.8. АУДИТОРСЬКІ ВИСНОВКИ ТА ЗВІТНІСТЬ

План

- 1.8.1. Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності (МСА 700 (переглянутий)). Якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання. Облікові політики, що у прийнятний спосіб розкриті у фінансовій звітності. Опис застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Формування думки щодо фінансової звітності. Форма думки аудитора. Звіт аудитора. Додаткова інформація, що наведена разом із фінансовою звітністю.
- 1.8.2. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора (МСА 701). Визначення ключових питань аудиту. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.
- 1.8.3. Модифікації думки у звіті незалежного аудитора (МСА 705 (переглянутий)). Обставини, за яких вимагається модифікація аудиторської думки. Визначення типу модифікації аудиторської думки. Форма та зміст звіту аудитор при висловленні модифікованої думки.
- 1.8.4. Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора (МСА 706 (переглянутий)). Зв'язок між пояснювальними параграфами та ключовими питаннями аудиту в звіті аудитора. Обставини, за яких пояснювальний параграф може виявитись необхідним. Розміщення пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань у звіті аудитора.
- 1.8.5. Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність (МСА 710). Характер порівняльної інформації. Аудиторські процедури. Звітування аудитора.
- 1.8.6. Відповідальність аудитора щодо іншої інформації (МСА 720 (переглянутий)). Ознайомлення та розгляд іншої інформації. Відповідні дії, якщо може існувати суттєва невідповідність або якщо інша інформація може містити суттєве викривлення. Звітування аудитора.
- 1.8.7. Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення (МСА 800). Визначення концептуальної основи спеціального призначення. Особливості прийняття завдання, планування та проведення аудиту. Формування думки та звіту.
- 1.8.8. Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту (МСА 805). Сфера застосування. Формування думки та звіту.
- 1.8.9. Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності (МСА 810). Прийняття завдання. Характер процедур. Форма висловлення думки.

1.8.1. Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності (МСА 700 (переглянутий)).

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

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

Цілями аудитора є:

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

Якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання.

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

1) МСА 260 розглядає якісні аспекти облікових практик.

Розглядаючи якісні аспекти існуючих у суб'єкта господарювання облікових практик, аудитор може дізнатися про можливу упередженість суджень, зроблених управлінським персоналом. Аудитор може дійти висновку, що сукупний вплив відсутності нейтральності разом з впливом невиправлених викривлень спричиняє суттєві викривлення у фінансовій звітності в цілому. Ознаки відсутності нейтральності, що можуть вплинути на оцінку аудитором наявності суттєвих викривлень у фінансовій звітності в цілому, включають:

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

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

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

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

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

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

- чи були здійснені всі розкриття інформації, що стосуються значущих облікових політик, включення яких вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування;
- чи є доречною розкрита інформація щодо значущих облікових політик та чи відображає вона внаслідок цього, як критерії визнання, вимірювання та подання, які містяться в застосовній концептуальній основі фінансового звітування, застосовувались для класів операцій, залишків рахунків та розкриттів інформації у фінансовій звітності в конкретних умовах роботи суб'єкта господарювання і його середовища;
- зрозумілість подання значущих облікових політик.

Опис застосовної концептуальної основи фінансового звітування

У МСА 700 подані визначення:

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

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

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

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

- визнає, прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може виявитись необхідним надати розкриття інформації додатково до тієї, яку конкретно вимагає концептуальна основа; або
- прямо визнає, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може виявитись необхідним відхилитися від вимоги концептуальної основи. Очікується, що такі відхилення необхідні лише за надзвичайно рідкісних обставин.

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

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

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

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

Формування думки щодо фінансової звітності

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

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

- 1) висновок аудитора відповідно до МСА 330 щодо того, чи були отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі;
- 2) висновок аудитора відповідно до МСА 450 щодо суттєвості не виправлених викривлень (окремо або в сукупності);
- 3) оцінювання чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Таке оцінювання повинно включати розгляд якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання, в тому числі ознаки можливої упередженості суджень управлінського персоналу. Зокрема, аудитор повинен оцінити з огляду на вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування:

- чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття стислому викладу обраних та застосованих значущих облікових політик. Оцінюючи це, аудитор повинен розглянути доречність облікових політик для суб'єкта господарювання та чи викладені вони зрозуміло;
- чи відповідають обрані й застосовані облікові політики вимогам застосовної

концептуальної основи фінансового звітування та є належними;

- чи є обґрунтованими облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом;
- чи є інформація, подана у фінансовій звітності, доречною, надійною, порівнюваною і зрозумілою.

При цьому аудитор повинен оцінити, чи

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

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

Оцінювання аудитором достовірності подання фінансової звітності включає розгляд таких аспектів.

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

Форма думки аудитора

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

Якщо аудитор:

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

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

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

Звіт аудитора

Письмовий звіт охоплює звіти, випущені у паперовому вигляді та в електронній формі (табл. 8.1).

Порівняльна характеристика структури звітів аудитора

Структура звіту аудитора у разі висловлення немодифікованої думки, думки із застереженням, негативної думки	Структура звіту аудитора у разі відмови від висловлення думки
Назва	Назва
Адресат	Адресат
I. Звіт з аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності)	I. Звіт з аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності)
Думка аудитора (в залежності від виду думки)	Відмова від висловлення думки
Основа для думки (в залежності від виду думки)	Основа для відмови від висловлення думки
Суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності (там, де це застосовно, МСА 570)	Суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності (там, де це застосовно, МСА 570)
Ключові питання аудиту (для підприємств, цінні папери яких допущені до організованих торгів)	-
Пояснювальний параграф (там, де це застосовно, МСА 706)	Пояснювальний параграф (там, де це застосовно, МСА 706)
Інша інформація (там, де це застосовно, МСА 720)	-
Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями за фінансову звітність	Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями за фінансову звітність
Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності	Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності
II. Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів	II. Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів
Інша відповідальність щодо звітування	Інша відповідальність щодо звітування
Повне ім'я партнера із завдання	Повне ім'я партнера із завдання
Підпис аудитора	Підпис аудитора
Адреса аудитора	Адреса аудитора
Дата звіту аудитора	Дата звіту аудитора
Додаток до звіту аудитора до розділу «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»	-

Додаткова інформація, що наведена разом із фінансовою звітністю

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

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

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

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

МСА 701 застосовується:

- до завдань з аудиту повних комплектів фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, та обставин, за яких аудитор приймає рішення щодо повідомлення інформації з ключових питань аудиту в своєму звіті;
- у тих випадках, якщо від аудитора законодавчим чи нормативним актом вимагається повідомлення в своєму звіті інформації з ключових питань аудиту.

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

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

Визначення ключових питань аудиту

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

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

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

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

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

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

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

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

Повідомлення інформації з ключових питань аудиту

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

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

Вимога до аудитора повідомляти інформацію з ключових питань аудиту в своєму звіті може також поліпшити спілкування між аудитором і тими, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно цих питань та підвищити увагу управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до розкриття інформації у фінансовій звітності, на які робляться посилання у звіті аудитора.

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

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

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

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

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

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

Приклад:

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

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

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

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

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

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

- законодавчим чи нормативним актом заборонено публічне розкриття такого питання (*наприклад, заборонено надавати громадськості будь-яку інформацію, яка б могла стати причиною упередженості під час розслідування дійсного або підозрюваного порушення закону, а саме, питань, пов'язаних із фактичним або підозрюваним відмиванням грошей*) з боку відповідного органу;
- за край виняткових обставин аудитор вирішує, що це питання не слід повідомляти в своєму звіті, оскільки негативні наслідки від такого повідомлення можуть, за оцінками, перевершити вигоди від такого висвітлення в інтересах громадськості. Ця умова не стосується випадків, якщо суб'єкт господарювання сам публічно розкрив інформацію з цього питання.

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

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

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

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

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

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

1.8.3. Модифікації думки у звіті незалежного аудитора (МСА 705 (переглянутий)).

МСА 705 визначає три типи модифікованих думок:

- 1) думку із застереженням;
- 2) негативну думку;
- 3) відмову від висловлення думки.

Рішення, яка модифікована думка є належною, залежить від:

- характеру питання, що призвело до модифікації, тобто чи містить фінансова звітність суттєві викривлення, або в разі неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, чи може фінансова звітність містити суттєві викривлення;
- судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу або можливого впливу питання на фінансову звітність (табл. 8.2).

Таблиця 8.2

Судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу або можливого впливу питання на фінансову звітність

Характер питання, яке призводить до модифікації	Судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу чи можливого впливу на фінансову звітність	
	Суттєвий, проте не всеохоплюючий	Суттєвий та всеохоплюючий
Фінансова звітність містить суттєві викривлення	Думка із застереженням	Негативна думка
Неможливість отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі	Думка із застереженням	Відмова від висловлення думки

Ціллю аудитора за МСА 705 є чітке висловлення в належний спосіб модифікованої думки щодо фінансової звітності, яка є необхідною, якщо:

- аудитор на основі отриманих аудиторських доказів доходить висновку, що фінансова звітність у цілому містить суттєве викривлення,
- аудитор не має можливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення.

Обставини, за яких вимагається модифікація аудиторської думки

До обставин, за яких аудитор модифікує думку в звіті відносять:

- 1) аудитор доходить висновку на основі отриманих аудиторських доказів, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення (табл. 8.3).

Таблиця 8.3

Зміст суттєвих викривлень фінансової звітності

Предмет викривлення	Розкриття змісту
1	2
прийнятність обраних облікових політик	- обрані облікові політики не відповідають вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування; - фінансова звітність не відображає правильний опис облікової політики, яка стосується значної статті в звіті про фінансовий стан, звіті про сукупний дохід, звіті про зміни у власному капіталі чи звіті про рух грошових коштів; або - фінансова звітність не подає або не розкриває інформацію про основні операції та події, що покладено в основу її складання, у спосіб, що забезпечує достовірне подання.

1	2
застосування обраних облікових політик	- якщо управлінський персонал не застосував обрані облікові політики відповідно до вимог концептуальної основи фінансового звітування, включаючи випадки, коли управлінський персонал не застосував обрані облікові політики послідовно в різні звітні періоди або до подібних операцій і подій (послідовність застосування); або - внаслідок методу застосування обраних облікових політик (наприклад, ненавмисна помилка при застосуванні).
прийнятність чи достатність розкриття інформації в фінансовій звітності	- фінансова звітність не містить розкриття всієї інформації, яких вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування розкриття інформації у фінансовій звітності не подано відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування; або - фінансова звітність не містить розкриття додаткової інформації, що необхідна для досягнення достовірного подання, понад розкриття тієї інформації, яку конкретно вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування.

2) аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень, внаслідок певних обставин (табл. 8.4).

Таблиця 8.4

Обставини, що спричиняють обмеження обсягу аудиту

Обмеження обсягу аудиту	Приклади обставин
Обставини поза межами контролю суб'єкта господарювання	- бухгалтерські записи суб'єкта господарювання були знищені. - бухгалтерські записи значущого компонента були вилучені державними органами на невизначений час.
Обставини, що стосуються характеру чи часу виконання роботи аудитором	- вимагається, щоб суб'єкт господарювання застосовував метод участі в капіталі для обліку асоційованого підприємства, а аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо фінансової інформації останнього для оцінки того, чи метод участі в капіталі було в прийнятний спосіб застосовано; - час призначення аудитора є таким, що він не може спостерігати за інвентаризацією запасів; - аудитор визначає, що виконання лише процедур по суті є недостатнім, але заходи контролю суб'єкта господарювання неефективні. Неможливість виконати конкретну аудиторську процедуру не являє собою обмеження обсягу аудиту, якщо аудитор спроможний отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі через виконання альтернативних процедур.
Обмеження, установлені управлінським персоналом	- управлінський персонал перешкоджає аудитору спостерігати за інвентаризацією запасів; - управлінський персонал перешкоджає аудитору подавати запити для отримання зовнішніх підтверджень стосовно залишків рахунків. Обмеження, встановлені управлінським персоналом, можуть мати інші наслідки для аудиту, наприклад впливати на оцінку аудитором ризиків шахрайства та розгляду питання щодо доречності продовження виконання завдання.

Типи модифікації аудиторської думки

Тип модифікованої думки	Умови виказування модифікованої думки
1	2
Думка із застереженням	- аудитором отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, при цьому взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими щодо фінансової звітності; - не можливо отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, є суттєвим, проте не всеохоплюючим.
Негативна думка	- отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, при цьому викривлення, взяті окремо або в сукупності, є одночасно суттєвими та всеохоплюючими щодо фінансової звітності.
Відмова від висловлення думки	- не можливо отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, при цьому можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим; - якщо за надзвичайно рідкісних обставин, пов'язаних із численними невизначеностями, аудитор доходить висновку, що, незважаючи на отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно кожної з індивідуальних невизначеностей, неможливо сформулювати думку щодо фінансової звітності у зв'язку з потенційною взаємодією невизначеностей та їх можливим кумулятивним впливом на фінансову звітність.

Форма та зміст звіту аудитор при висловленні модифікованої думки

Думка із застереженням

Заголовок	«Думка із застереженням»
Основа для думки із застереженням (приклади формулювання)	- фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або надає правдиву та неупереджену інформацію про) [] відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування] в разі звітування відповідно до концептуальної основи достовірного подання; <i>або</i> - фінансова звітність, що додається, складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування] в разі звітування відповідно до концептуальної основи дотримання вимог.
	Якщо аудитор висловлює думку із застереженням, неприйнятним є використання таких формулювань, як «з урахуванням зазначеного вище пояснення» або «за умови» у розділі «Думка», оскільки такі формулювання недостатньо чіткі або переконливі. Аудитор повинен використати відповідну фразу «за винятком можливого впливу питання (питань)» для модифікованої думки.

Негативна думка

Заголовок	«Негативна думка»
«Основа для негативної думки» (приклади формулювання)	<p>- фінансова звітність, що додається, не відображає достовірно (або не надає правдиву та неупереджену інформацію про) [...] відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування] в разі звітування згідно з концептуальною основою достовірного подання;</p> <p style="text-align: center;"><i>або</i></p> <p>- фінансова звітність, що додається, не була підготовлена в усіх суттєвих аспектах відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування] в разі звітування згідно з концептуальною основою дотримання вимог.</p>
	Негативна думка, що стосується конкретного питання, про яке йдеться в розділі «Основа для думки», не виправдовує відсутність опису інших ідентифікованих питань, які б призвели до модифікації думки аудитора.

Відмова від висловлення думки

Заголовок	Відмова від висловлення думки
Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки через неможливість отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі	<ul style="list-style-type: none"> - зазначити, що відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності, яка додається; - зазначити, що зважаючи на значущість питання (питань), описаного (описаних) у розділі «Основа для відмови від висловлення думки», аудитор не зміг отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки аудитора щодо фінансової звітності; - змінити твердження, яке зазначає, що фінансова звітність підлягала аудиту, на твердження, що аудитор був залучений до проведення аудиту фінансової звітності; - звіт аудитора не повинен включати наступні елементи: <ol style="list-style-type: none"> 1) посилання на розділ звіту аудитора, в якому описується відповідальність аудитора; 2) твердження, чи є отримані аудиторські докази достатніми та прийнятними для надання основи для висловлення думки аудитора.
«Основа для відмови від висловлення думки»	<ul style="list-style-type: none"> - якщо існує неможливість отримання вприйнятних аудиторських доказів в достатньому обсязі – необхідно включити опис причин такої неможливості. <p>Відмова від висловлення думки, що стосується конкретного питання, про яке йдеться в розділі «Основа для думки», не виправдовує відсутність опису інших ідентифікованих питань, які б призвели до модифікації думки аудитора.</p>
Опис відповідальності аудитора має містити	<ul style="list-style-type: none"> - твердження, що відповідальність аудитора полягає в проведенні аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання відповідно до МСА та випуску звіту аудитора; - твердження, що зважаючи на питання, описане (описані) в розділі «Основа для відмови від висловлення думки», аудитор не зміг отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для надання основи для висловлення думки аудитора щодо фінансової звітності; та - твердження щодо незалежності аудитора та відповідальності за інші етичні вимоги.

У разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується відсутності розкриття інформації, яку слід розкривати, аудитор повинен:

- 1) обговорити факт відсутності розкриття інформації з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- 2) описати у розділі «Основа для думки» характер пропущеної інформації;
- 3) включити розкриття пропущеної інформації, якщо це є можливим на практиці та якщо аудитор отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо пропущеної інформації, якщо це не заборонено законодавчим або нормативним актом. Розкриття пропущеної інформації у розділі «Основа для думки» буде неможливим на практиці, якщо:
 - розкриття інформації не було підготовлено управлінським персоналом або таке розкриття інформації не є легкодоступним аудитору; або
 - за судженням аудитора, розкриття інформації було б надто громіздким для відображення у звіті аудитора.

1.8.4. Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора (МСА 706 (переглянутий)).

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

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

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

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

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

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

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

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

Ключові питання аудиту відібрані з поміж питань, які було повідомлено тим, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи суттєві результати аудиту фінансової звітності поточного періоду. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту надає додаткову інформацію визначеним користувачам фінансової звітності для допомоги в розумінні цих питань, які на професійне судження аудитора були значущими під час аудиту, та

може допомогти їм у розумінні суб'єкта господарювання і сфер значних суджень управлінського персоналу в фінансовій звітності, що підлягала аудиту.

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

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

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

Обставини, за яких пояснювальний параграф може виявитись необхідним

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

- якщо концептуальна основа фінансового звітування, встановлена законодавчим чи нормативним актом, була б неприйнятною якби не той факт, що її встановлено законодавчим чи нормативним актом;
- попередження користувачів, що фінансова звітність підготовлена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення;
- якщо після дати звіту аудитора йому стали відомі факти, внаслідок яких він надає новий або змінений звіт (наприклад, подальші події).

Прикладами обставин, за яких аудитор може вважати необхідним включення пояснювального параграфу:

- невизначеність стосовно майбутнього результату виняткового судового процесу або дії регуляторного органу;
- значна подальша подія, яка трапилась між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора;
- дострокове застосування (якщо це дозволено) нового стандарту бухгалтерського обліку, що має суттєвий вплив на фінансову звітність;
- значна катастрофа, що впливає або продовжує значно впливати на фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Розміщення пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань у звіті аудитора

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

Розміщення пояснювальних параграфів

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

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

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

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

Цілі аудитора за МСА 710:

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

Аудиторські процедури

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

Якщо аудитор проводив аудит фінансової звітності за попередній період, він також

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

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

Аудитор повинен отримати особливе письмове запевнення стосовно будь-якого коригування, здійсненого для виправлення суттєвого викривлення у фінансовій звітності за попередній період, яке впливає на порівняльну інформацію.

Звітування аудитора

При поданні відповідних показників думка аудитора не повинна містити посилання на відповідні показники, за винятком певних обставин (табл. 8.11).

Таблиця 8.11

Перелік обставин, за яких думка аудитора має містити посилання на показники

Обставини	Вплив на думку аудитора у Звіті
1	2
Раніше оприлюднений звіт аудитора за попередній період містив думку модифіковану думку, а питання, яке призвело до неї, вирішене і в належний спосіб відображене в обліку чи розкрито у фінансовій звітності згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування.	В думці аудитора щодо поточного періоду не потрібно робити посилання на попередню модифікацію.
Раніше оприлюднений Звіт за попередній період містив модифіковану думку і питання, що призвело до неї не вирішене.	Аудитор повинен модифікувати думку щодо фінансової звітності за поточний період. У параграфі звіту аудитора, в якому йдеться про основу для модифікації, аудитор повинен або: <ul style="list-style-type: none"> • 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 • надати пояснення, що аудиторська думка була модифікована у зв'язку із впливом або можливим впливом невирішеного питання на порівняльність показників поточного періоду та відповідних показників. (Ілюстративні приклади звіту аудитора наведені у прикладах 1 і 2 Додатка до МСА 710).
Раніше висловлена думка аудитора щодо попереднього періоду була модифікована, невирішене питання яке призвело до неї, може не мати відношення до показників поточного періоду.	Може вимагатися модифікована щодо фінансової звітності за поточний період унаслідок впливу або можливого впливу невирішеного питання на порівняльність поточних і відповідних показників.
До фінансової звітності за попередній період, яка містить викривлення, не були внесені поправки та Звіт аудитора не був оприлюднений повторно, але відповідні показники були в належний спосіб перераховані або інформація була належно розкрита у фінансовій звітності за поточний період	Звіт аудитора може містити пояснювальний параграф, в якому зазначаються обставини і робляться посилання, якщо це доречно на розкриття, де у повній мірі описується питання, яке можна знайти у фінансовій звітності.

1.8.6. Відповідальність аудитора щодо іншої інформації (МСА 720 (переглянутий)).

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

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

- звіт управлінського персоналу, коментарі управлінського персоналу або операційний та фінансовий огляд чи подібні звіти тих, кого наділено найвищими повноваженнями (наприклад, звіт ради директорів);
- звіт голови правління;
- звіт про корпоративне управління;
- звіти про внутрішній контроль та оцінку ризиків.

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

МСА 720 не застосовується до:

- попереднього оприлюднення фінансової інформації; або
- документів, що використовуються в пропозиціях цінних паперів включно з проспектами емісії.

Цілі аудитора за, який ознайомився з іншою інформацією полягають у тому щоб:

- розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю;
- розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту;
- вжити належних дій, якщо аудитор виявляє, що такі суттєві невідповідності можуть існувати, або якщо аудитору стане відомо, що інша інформація може бути суттєво викривленою; та
- звітувати відповідно до вимог МСА 720.

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

Ознайомлення та розгляд іншої інформації

Аудитор, виконуючи вимоги МСА 720 повинен:

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

аудитора, отриманими під час аудиту, в контексті отриманих аудиторських доказів і висновків, яких дійшли під час аудиту.

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

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

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

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

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

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

Аудитор може дійти висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації, отриманої за певний період (табл. 8.13).

Таблиця 8.13

Дії аудитора у відповідь на розуміння про наявність суттєвих викривлень

Період	Дії аудитора
1	2
<i>до дати звіту аудитора, а також що інша інформація не виправлена після повідомлення інформації про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями</i>	- 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; - відмовитися від завдання, якщо відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом.
<i>після дати звіту аудитора, якщо інша інформація виправлена</i>	- виконати процедури, які вимагаються за конкретних обставин, а саме визначення того, що виправлення і можуть містити огляд заходів, вжитих управлінським персоналом щодо повідомлення тих, хто раніше отримав іншу інформацію, про внесення до неї змін.
<i>після дати звіту аудитора, якщо інша інформація не виправлена після повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями</i>	вжити належних заходів, враховуючи свої юридичні права та обов'язки, прагнучи належно довести невикореговане суттєве викривлення до відома користувачів, для яких складається звіт аудитора: - звернення за юридичною консультацією щодо своїх юридичних прав і обов'язків; -

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> - надання нового чи доповненого звіту аудитора управлінському персоналу включно з модифікованим розділом і звернення до управлінського персоналу щодо надання цього нового чи зміненого звіту аудитора користувачам, для яких складається звіт аудитора; - доведення інформації про суттєве викривлення іншої інформації до відома користувачів, для яких складається звіт аудитора (наприклад, розгляд питання на загальних зборах акціонерів); - повідомлення інформації про не виправлене суттєве викривлення регуляторному органу чи відповідній професійній організації; або розгляд впливу щодо доречності продовження завдання.

Звітування аудитора

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

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

При цьому, розділ «Інша інформація» повинен включати:

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

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

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

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

1.8.7. Особливі положення – 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 узгоджуватися 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 складається 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 комплекту 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).

1.8.8. Особливі положення щодо 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 комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання. У такому разі аудитор часто не має (як при аудиті повного комплексу 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 аудитору 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 застосованої концептуальної основи фінансового звітування та будь-якого застосованого законодавчого або нормативного акту (табл. 8.14).

Залежність типу думки аудитора від концептуальної основи

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

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 визнаною організацією, яка розроблює стандарти складання повного комплексу 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).

1.8.9. Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності (МСА 810)

Узагальнена фінансова звітність (summary financial statements) – історична фінансова інформація, отримана з фінансової звітності, що містить менше детальних даних порівняно з фінансовою звітністю, але забезпечує структуроване відображення, яке узгоджується з інформацією у фінансовій звітності про економічні ресурси суб'єкта господарювання або його зобов'язання у певний момент часу або про зміни в цих показниках за певний проміжок часу.

МСА 810 розглядає відповідальність аудитора за завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності, основою для складання якої була фінансова звітність, аудит якої проводився відповідно до МСА тим самим аудитором.

Цілі аудитора за МСА 810:

- 1) визначення того, чи є доречним прийняття завдання з надання звіту про узагальнену фінансову звітність; та
- 2) якщо прийняте завдання з надання звітності щодо узагальненої фінансової звітності:
 - формування думки про узагальнену фінансову звітність на основі оцінювання висновків, зроблених на основі отриманих доказів;
 - чітке висловлення такої думки у формі письмового звіту аудитора, який також надає основу для висловлення цієї думки.

Прийняття завдання

Аудитор має прийняти завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності відповідно тільки у разі, якщо він має завдання на виконання аудиту відповідно до МСА фінансової звітності, яка є основою для складання узагальненої фінансової звітності.

До прийняття завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності аудитор має:

- 1) визначити, чи є застосовні критерії прийнятними.

У зв'язку з тим, що узагальнена фінансова звітність містить узагальнену за своїм характером інформацію та обмежені розкриття, існує збільшений ризик того, що вона може не містити необхідну інформацію, яка дасть змогу не вводити користувачів в оману за поточних обставин.

Ризик зростає, якщо не існує встановлених критеріїв складання узагальненої фінансової звітності. До чиннів, які здійснюють вплив на визначення аудитором прийнятності застосовних критеріїв можна віднести:

- характер суб'єкта господарювання;
- мета складання узагальненої фінансової звітності;
- інформаційні потреби визначених користувачів узагальненої фінансової звітності;
- чи призведуть застосовні критерії до узагальненої фінансової звітності, яка не є недостовірною за поточних обставин.

2) отримати згоду управлінського персоналу на те, що він визнає та розуміє свою відповідальність за:

- складання узагальненої фінансової звітності згідно із застосовними критеріями;
- надання фінансової звітності, що підлягала аудиту, визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності без надмірних труднощів (або якщо згідно із законодавством фінансова звітність, яка підлягала аудиту, має надаватися визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності та існують встановлені критерії складання узагальненої фінансової звітності, вказати такі законодавчі акти в узагальненій фінансовій звітності);
- включити Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності у будь-який документ, частиною якого є узагальнена фінансова звітність та в якому зазначено, що аудитор висловив щодо неї думку;

3) з'ясувати з управлінським персоналом форму думки, яка буде надаватися щодо узагальненої фінансової звітності. Якщо аудитор надає звіт щодо узагальненої фінансової звітності після виконання аудиту фінансової звітності, він не має:

- отримати додаткові аудиторські докази стосовно фінансової звітності, що підлягала аудиту, або
- звітувати щодо впливу подій, які відбулися після дати звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, оскільки узагальнена фінансова звітність складається на основі фінансової звітності, яка підлягала аудиту, та не коригує її.

Якщо аудитор вирішує, що застосовні критерії не є прийнятними або якщо він не в змозі отримати згоду управлінського персоналу, аудитор не має приймати завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності.

Характер процедур

Аудитор має виконати такі процедури (а також будь-які інші процедури, які він вважатиме потрібними) для використання їх як основи для аудиторської думки щодо узагальненої фінансової звітності:

1) оцінити, чи належно відображає узагальнена фінансова звітність свій узагальнений характер, а також чи належно ідентифікує вона фінансову звітність, що підлягала аудиту;

2) у разі, якщо узагальнена фінансова звітність не супроводжується фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, встановити, чи вона чітко відображає:

- від кого або звідки була отримана фінансова звітність, що підлягала аудиту; або
- законодавчі акти, які вказують на те, що фінансова звітність, яка підлягала аудиту, має надаватися визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності, та встановлюють критерії для складання узагальненої фінансової звітності.

3) оцінити, чи належно відображає узагальнена фінансова звітність застосовні критерії;

4) порівняти узагальнену фінансову звітність із відповідною інформацією, відображеною у фінансовій звітності, що підлягала аудиту, з метою визначення, чи узгоджується узагальнена фінансова звітність з відповідною інформацією у фінансовій звітності, що підлягала аудиту, або чи можна її перерахувати з відповідної інформації у фінансовій звітності, що підлягала аудиту;

5) оцінити, чи була узагальнена фінансова звітність складена згідно із застосовними критеріями;

6) оцінити, враховуючи мету узагальненої фінансової звітності, чи містить в собі узагальнена фінансова звітність необхідну інформацію та чи має достатній рівень агрегації для того, щоб не вводити в оману за цих обставин;

7) оцінити, чи може фінансова звітність, що підлягала аудиту, надаватися без перешкод визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності за винятком випадків, якщо згідно із законодавством фінансова звітність, що підлягала аудиту, має надаватися визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності та існують установлені критерії складання узагальненої фінансової звітності.

Оцінювання аудитором того факту, чи доступна без надмірних труднощів фінансова звітність, що підлягала аудиту, визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності, перебуває під впливом таких чинників:

- чи описує узагальнена фінансова звітність, де і в кого можна отримати фінансову звітність, що підлягала аудиту;
- чи внесено у публічний реєстр фінансову звітність, що підлягала аудиту; або
- чи запровадив управлінський персонал процес, завдяки якому визначені користувачі узагальненої фінансової звітності зможуть отримати безпосередній доступ до неї.

Форма висловлення думки

У випадках, якщо аудитор вирішує, що стосовно узагальноної фінансової звітності можна висловити немодифіковану думку, він у своєму звіті має застосовувати такі висловлення:

- «узагальнена фінансова звітність узгоджується в усіх суттєвих аспектах з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, відповідно до [застосовних критеріїв]»;
- «узагальнена фінансова звітність є достовірним узагальненням фінансової звітності, що підлягала аудиту, відповідно до [застосовних критеріїв]».

Таблиця 8.15

Елементи звіту аудитора за МСА 810

Елемент	Характеристика
Назва	Чітко вказує на те, що це звіт незалежного аудитора, наприклад, «Звіт незалежного аудитора», що підтверджує той факт, що аудитор виконав усі етичні вимоги стосовно незалежності. Це розмежує звіт незалежного аудитора та звіти, надані іншими.
Адресат	
Вступний параграф	<ul style="list-style-type: none"> - визначає узагальнену фінансову звітність, звіт щодо якої надає аудитор, включаючи назву кожного фінансового звіту, включеного до узагальноної фінансової звітності; - визначає фінансову звітність, що підлягала аудиту; - посилається на звіт аудитора щодо фінансової звітності, яка підлягала аудиту, дату такого звіту, а також із дотриманням вимог на той факт, що стосовно фінансової звітності, що підлягала аудиту, висловлюється немодифікована думка; - якщо дата звіту аудитора щодо узагальноної фінансової звітності настає пізніше, ніж дата звіту аудитора щодо фінансової звітності, яка підлягала аудиту, вказує на те, що узагальнена і фінансова звітність, що підлягала аудиту, не відображає впливу подій, які відбулися після дати звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту; та - твердження про те, що узагальнена фінансова звітність не містить у собі всіх розкриттів, необхідних відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, використаної при складанні фінансової звітності, що підлягала аудиту, а також про те, що вивчення узагальноної фінансової звітності не замінює вивчення фінансової звітності, що підлягала аудиту.
Опис відповідальності управл. персоналу	З зазначенням того, що управлінський персонал несе відповідальність за складання узагальноної фінансової звітності відповідно до застосовних критеріїв;
Відповідальність аудитора	
Параграф з висловленням думки	
Підпис аудитора	
Дата звіту аудитора	
Адреса аудитора	

ТЕМА 1.9. ЗАВДАННЯ З ОГЛЯДУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

План

- 1.9.1. Завдання з огляду фінансових звітів (МСЗО 2400 (переглянутий)). Виконання завдання з огляду відповідно до МСЗО. Етичні вимоги. Контроль якості на рівні завдання. Прийняття та продовження відносин з клієнтом і завдання з огляду. Виконання завдання. Оцінювання доказів, отриманих під час виконання процедур. Формування практикуючим фахівцем висновку щодо фінансової звітності. Звіт практикуючого фахівця.
- 1.9.2. Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання (МСЗО 2410). Мета та загальні принципи огляду проміжної фінансової інформації. Рівень упевненості. Узгодження умов завдання. Процедури огляду проміжної фінансової інформації. Оцінювання викривлень. Запевнення управлінського персоналу. Повідомлення інформації. Звіти щодо характеру, обсягу та результатів огляду проміжної фінансової інформації.

1.9.1. Завдання з огляду фінансових звітів (МСЗО 2400)

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.

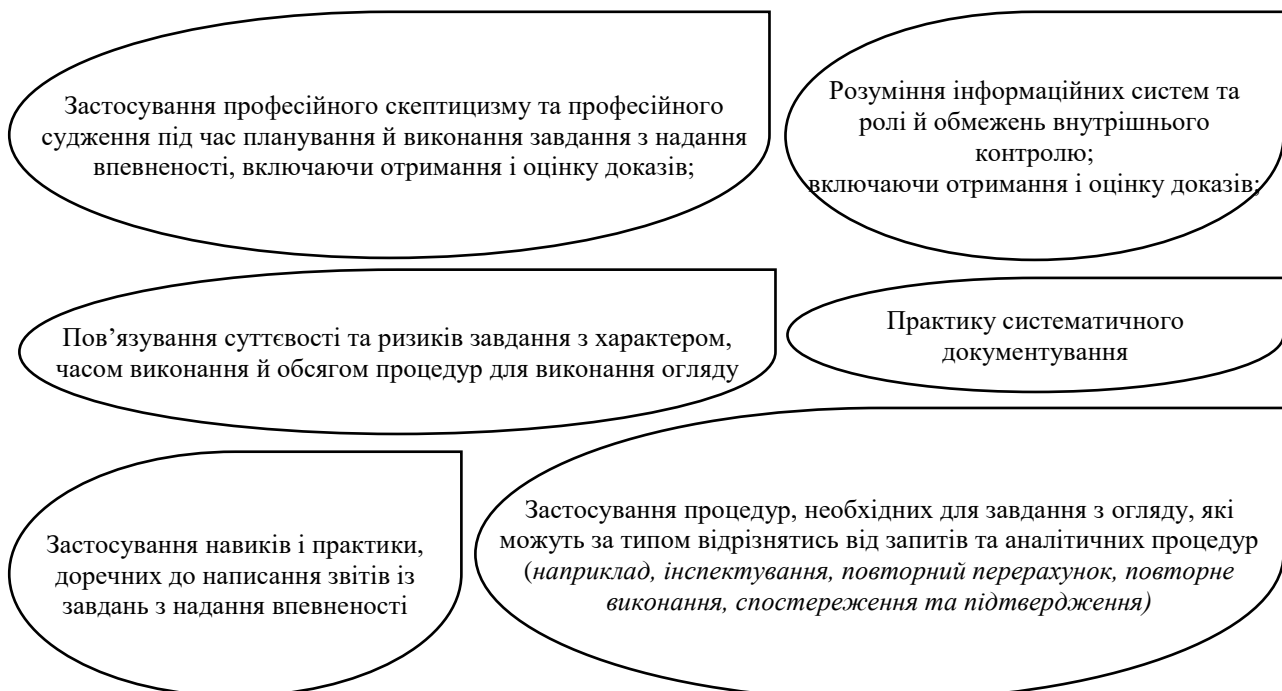


Рис. 9.1 Ознаки системи контролю якості надання достатньої впевненості

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, прийняттого 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 невіправлених 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 вищій 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 висновок 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 можливість 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 кон 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:

- невикористаних викривлень, ідентифікованих під час огляду, та невикористаних викривлень, ідентифікованих під час огляду фінансової звітності, виконаної 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 9.1

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"> • на основі виконаних процедур та отриманих доказів він визначив, що фін. звітність суттєво викривлена; • 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. 	
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 9.2

Формування модифікованого висновку

Висновок	Формулювання думки
1	2
Немодифікований висновок	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), ... відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» (для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання)
	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).
Якщо практикуючий фахівець надає модифікований висновок щодо фінансової звітності, він повинен використовувати заголовок: «Висновок із застереженням», «Негативний висновок» «Відмова від надання висновку»	
Висновок із застереженням (щодо фінансової звітності внаслідок суттєвого викривлення)	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).
	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).
Висновок із застереженням (щодо фінансової звітності через неможливість отримати прийнятні докази у достатньому обсязі)	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» (для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання).
	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» (для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог).
Негативний висновок	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» (для фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання).

1	2
	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).
	В параграфі з висновком слід зазначити: <ul style="list-style-type: none"> • «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; • «Відповідно практикуючий фахівець не надає висновку щодо фінансової звітності».

У разі надання модифікованого висновку практикуючий фахівець зобов'язаний відповідно до вимог МСОЗ 2400 розкрити інформацію у параграфі, що є основою для висновку (табл. 9.3).

Таблиця 9.3

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"> • 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; • пояснити, як викривлено розкриття інформації, якщо суттєве викривлення стосується текстового розкриття інформації; • 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.
Висновку із застереженням внаслідок неможливості 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. 9.4).

Таблиця 9.4

Елементи звіту практикуючого фахівця із завдання з огляду

Розділ звіту	Характеристика подання інформації
1	2
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"> • ідентифікується фінансова звітність, яка пройшла огляд, включаючи ідентифікацію назви кожного зі звітів у комплекті фінансової звітності, а також

1	2
	<p>дату й період, що покривається кожним фінансовим звітом;</p> <ul style="list-style-type: none"> міститься посилання на стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію, зазначається, що фінан. звітність пройшла огляд;
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"> її підготовку відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи, якщо це доречно, їх достовірне подання; 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;
Концептуальна основа фінансового звітування	<p>Якщо фінансова звітність є фінансовою звітністю спеціального призначення:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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; 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;
Відповідальність практикуючого фахівця	<p>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.</p>
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"> завдання з огляду відповідно до цього МСЗО є завданням з надання обмеженої впевненості; 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; 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;
Висновок	<p>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.</p>
Якщо висновок є модифікованим	<ul style="list-style-type: none"> параграф під відповідним заголовком, який містить модифікований висновок; параграф під відповідним заголовком, який містить опис питань, що призвели до модифікації висновку;
Посилання на відповідальність практикуючого фахівця відповідно до МСЗО 2400 за дотримання застосованих етичних вимог;	
<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> <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.

1.9.2. Огляд 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 запевнення 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 відають 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 невіправлених 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 заповінь);

- 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 заповіння щодо питань, характерних для бізнесу або галузі суб'єкта господарювання. Приклад такого Листа-заповінняуправлінського 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

ТЕМА 1.10. ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ЩО НЕ Є АУДИТАМИ ЧИ ОГЛЯДАМИ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

План

- 1.10.1. Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації (МСЗНВ 3000 (переглянутий)). Вимоги етики та контроль якості. Прийняття завдання та узгодження умов завдання. Планування та отримання доказів. Опис застосовних критеріїв. Формування висновку з надання впевненості. Підготовка звіту з надання впевненості. Немодифіковані та модифіковані висновки.
- 1.10.2. Перевірка прогнозної фінансової інформації (МСЗНВ 3400). Упевненість аудитора стосовно прогнозної фінансової інформації. Прийняття завдання та знання бізнесу. Період, охоплений прогнозом фінансовою інформацією. Процедури перевірки. Подання та розкриття інформації. Звіт щодо перевірки прогнозної фінансової інформації.
- 1.10.3. Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги (МСЗНВ 3402). Прийняття завдання. Оцінювання належності критеріїв. Отримання доказів, які стосуються оцінки заходів контролю. Складання звіту з надання впевненості.
- 1.10.4. Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів (МСЗНВ 3410). Прийняття та планування завдання. Суттєвість при плануванні та виконанні завдання. Розуміння суб'єкта господарювання. Загальні дії у відповідь на оцінені ризики. Формування висновку із завдання.
- 1.10.5. Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії (МСЗНВ 3420). Прийняття завдання. Планування та виконання завдання. Письмові запевнення. Формування думки та форма думки. Підготовка звіту із завдання.

1.10.1. Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації (мсзнів 3000 (переглянутий)).

Вимоги етики та контроль якості

Практикуючий фахівець повинен дотримуватись:

1) вимог Кодексу РМСЕБ, що стосуються завдань з надання впевненості, а саме:

- дотримання фундаментальних принципів етики – чесність; об'єктивність; професійна компетентність і належна ретельність; конфіденційність; професійна поведінка;
- ідентифікації загроз дотриманню фундаментальних принципів (загроза власного інтересу, власної оцінки, захисту, особистих стосунків, тиску); їх оцінку та застосування застережних заходів для їх усунення чи зменшення до прийняттого рівня;
- дотримання незалежності яка включає в себе незалежність думки і незалежність поведінки. Питання стосовно незалежності включають: фінансові інтереси; позики та гарантії; ділові стосунки; сімейні та особисті стосунки; майбутнє працевлаштування у клієнта з надання впевненості; попередня робота у клієнта з надання впевненості; робота директором або посадовою особою у клієнта з надання впевненості; тривалі стосунки керівного персоналу з клієнтами з надання впевненості; надання інших послуг, що не є послугами з надання впевненості, клієнтам з надання впевненості; гонорари (відносний розмір, несплачені вчасно гонорари та гонорари, що залежать від результату справи); подарунки і знаки гостинності;
- дійсні судові позови або позови, якими погрожують.

2) інших професійних вимог чи вимог законодавчих та нормативних актів.

Прийняття завдання та узгодження умов завдання

Практикуючий фахівець повинен приймати завдання з надання впевненості чи продовжувати співпрацю з клієнтом лише тоді, коли

- відсутні підстави вважати, що відповідні етичні вимоги, включаючи вимогу незалежності, не будуть дотримані;
- наявна впевненість, що особи, які будуть виконувати завдання, мають відповідні знання та здібності;
- основа, на якій має виконуватись завдання, було погоджено через визначення наявних передумов для завдання з надання впевненості та підтвердження порозуміння щодо умов завдання.

Для визначення наявності передумов для завдання з надання впевненості практикуючий фахівець на основі попереднього знання обставин завдання й обговорення з відповідною стороною (сторонами) повинен визначити, чи:

1) ролі та відповідальність відповідних сторін є прийнятними за даних обставин (рис. 10.1);

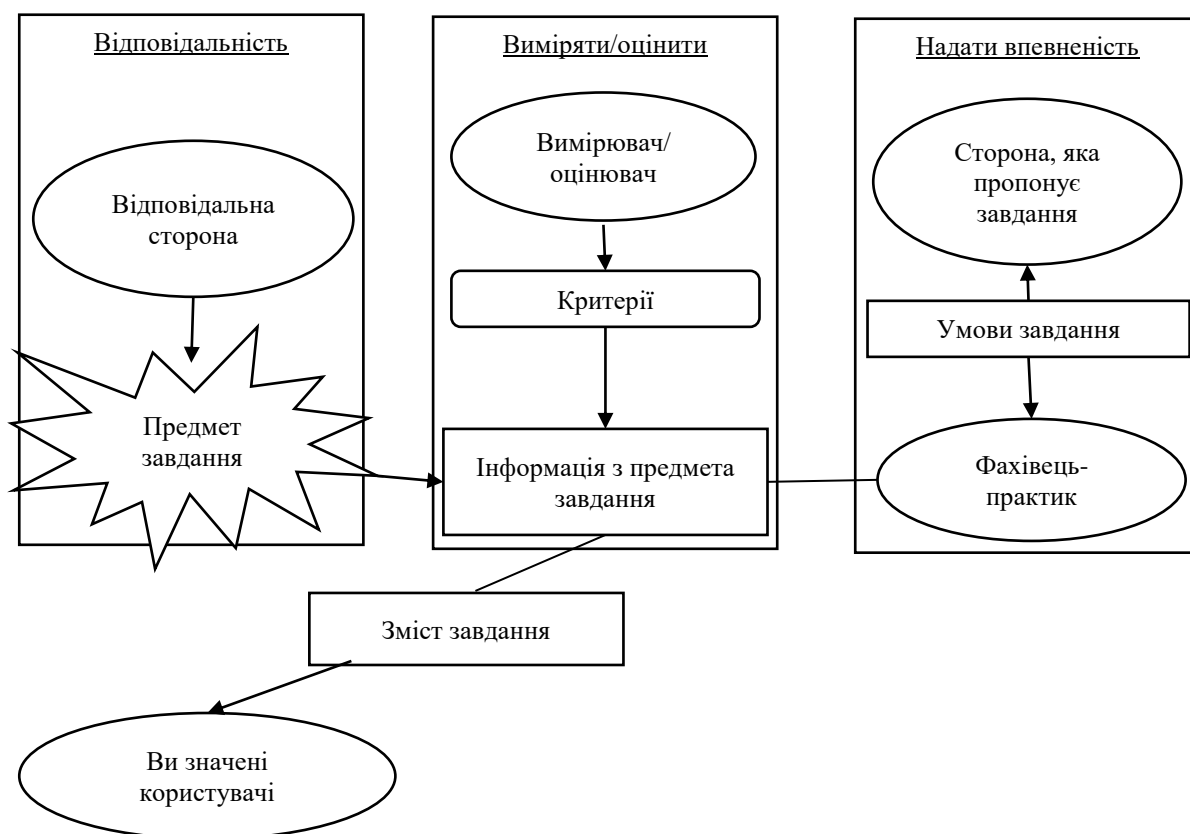


Рис. 10.1 Ролі та відповідальність відповідних сторін

2) завдання має всі характеристики, а саме:

- предмет завдання є доречним;
- критерії, які практикуючий фахівець очікує застосувати для підготовки інформації з предмета завдання, відповідають обставинам завдання та мають характеристики (табл. 10.1).

Критерії, які застосовує практикуючий фахівець

Критерії	Характеристика
Доречність	Доречність критеріїв призводить до отримання такої інформації з предмета завдання, яка допомагає визначеним користувачам у прийнятті рішень;
Повнота	Критерії вважаються повними, якщо в інформації з предмета завдання, підготовленої відповідно до них, не пропущені важливі чинники, які можуть впливати на рішення визначених користувачів, прийняті на основі такої інформації з предмета завдання.
Достовірність (надійність)	Надійні критерії дають змогу виконувати достатньо послідовні вимірювання чи оцінювання предмета завдання, включаючи, де це доречно, подання й розкриття, при застосуванні їх іншими практикуючими фахівцями за подібних обставин;
Нейтральність	Нейтральні критерії приводять до того, що інформація з предмета завдання не містить упередженого ставлення, як це необхідно за обставин завдання;
Зрозумілість	Зрозумілі критерії приводять до зрозумілості інформації з предмета завдання для визначених користувачів.

Критерії можуть відбиратись або створюватись різними шляхами, наприклад, вони можуть бути:

- наведеними в законодавчих чи нормативних актах;
- створеними уповноваженими чи визнаними організаціями експертів, які використовують прозорий належний процес;
- колективно створені групою, яка не використовувала прозорий належний процес;
- опублікованими в наукових виданнях чи книгах;
- розробленими кимось для продажу;
- спеціально створеними для підготовки інформації з предмета завдання для конкретних обставин завдання.

Критерії, які практикуючий фахівець очікує застосувати для підготовки інформації з предмета завдання, будуть доступними для визначених користувачів.

Критерії становляться доступними визначеним користувачам одним чи більше з таких шляхів:

- публічно;
- через зрозуміле включення в подання інформації з предмета завдання; через зрозуміле включення в звіт із завдання з надання впевненості;
- загальне розуміння, наприклад критерій вимірювання часу в годинах та хвилинах.

Практикуючий фахівець очікує, що він буде в змозі отримати докази на підтвердження свого висновку.

Висновок практикуючого фахівця у вигляді, прийнятному для завдання з надання обґрунтованої впевненості чи для завдання з надання обмеженої впевненості, буде включено в письмовий звіт.

Раціональна мета, включаючи у випадку завдання з надання обмеженої впевненості те, що практикуючий фахівець очікує отримати значущий рівень впевненості.

Якщо передумови для завдання з надання впевненості відсутні, практикуючий фахівець повинен обговорити це зі стороною, що пропонує завдання. Якщо неможливо внести зміни для відповідності передумовам, практикуючий фахівець повинен не приймати таке завдання як завдання з надання впевненості крім випадків, коли це вимагається від нього законодавчими чи нормативними актами.

Практикуючий фахівець повинен узгодити умови завдання зі стороною, яка його пропонує. Узгоджені умови завдання повинні досить детально зазначатись у Листі-угоді чи іншому прийнятному письмовому погодженні, письмовому підтвердженні або законодавчому чи нормативному акті.

При виконанні повторного завдання необхідно оцінити чи:

- вимагають обставини перегляду умов завдання;
- є потреба нагадати стороні, що пропонує завдання, існуючі умови завдання.

Планування та отримання доказів

Планування – це не відокремлена фаза, а безперервний процес. В результаті неочікуваних подій, змін в обставинах чи отримання доказів практикуючому фахівцю може виявитись необхідним переглянути загальну стратегію та план завдання і внаслідок цього заплановані характер, час та обсяг процедур.

У плануванні беруть участь партнер із завдання, інші ключові члени команди із завдання та будь-які ключові зовнішні експерти практикуючого фахівця, які розробляють загальну стратегію обсягу, особливо значущих аспектів, часу й характеру завдання та план завдання, що складається з детального опису характеру, часу та обсягу процедур, які необхідно виконати, а також причин їх вибору.

Основні питання, що розглядаються при плануванні:

- характеристики завдання, які визначають його обсяг, включаючи умови завдання і характеристики предмета завдання та критеріїв;
- очікувані час та характер необхідного обміну інформацією;
- результати процедур, які стосуються прийняття завдання, та, якщо це застосовне, оцінка того, чи буде доречним досвід, отриманий під час виконання інших завдань для відповідної сторони (сторін) партнером із завдання;
- процес виконання завдання;
- розуміння практикуючим фахівцем відповідної сторони (сторін) та її (їх) середовища, включаючи ризик того, що інформація з предмета завдання може бути суттєво викривленою;
- ідентифікація визначених користувачів та їх інформаційних потреб, а також розгляд суттєвості й компонентів ризику завдання;
- ступінь існування ризику шахрайства у завданні;
- характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання, наприклад кількості персоналу і вимог до його компетентності, включаючи характер та обсяг роботи експертів; вплив на завдання підрозділу внутрішнього аудиту.

Практикуючий фахівець повинен:

1) Визначити, чи є критерії прийнятними за обставин завдання, та чи відповідають вони характеристикам доречність, повнота, достовірність, нейтральність зрозумілість.

2) Розглянути суттєвість в контексті якісних та, якщо це застосовно, кількісних чинників:

- плануючи та виконуючи завдання з надання впевненості при визначенні характеру, часу й обсягу процедур;
- оцінюючи, чи не містить інформація з предмета завдання суттєвого викривлення.

3) Звернутись із запитом до відповідної сторони (сторін) стосовно:

- чи знають вони про будь-яке фактичне, підозрюване або уявне навмисне викривлення або недотримання вимог законодавчих чи нормативних актів, що впливають на інформацію з предмета завдання;
- чи є у відповідальній сторони підрозділ внутрішнього аудиту, та, якщо є, зробити подальші запити для отримання розуміння його діяльності й основних висновків підрозділу внутрішнього аудиту стосовно інформації з предмета завдання;
- чи використовувала відповідальна сторона роботу будь-яких експертів під час підготовки інформації з предмета завдання.

4) Розглянути ризики та визначити дії у відповідь на ризики (табл. 10.2)

Дії у відповідь на ризики

Обмежена впевненість	Обґрунтована впевненість
<p>На основі свого розуміння практикуючий фахівець повинен:</p> <p>а) ідентифікувати області, де мо же виникнути суттєве викривлення інформації з предмета завдання,</p> <p>б) розробити та виконати процедури для розгляду областей, де мо же виникнути суттєве викривлення інформації з предмета завдання та отримати обмежену впевненість.</p> <p>Чинники впливу на підбір процедур: 1) характер предмета завдання; 2) рівень впевненості, який необхідно отримати; 3) інформаційні потреби визначених користувачів та сторони, яка пропонує завдання, з урахуванням обмежень у часі та затратах.</p>	<p>На основі свого розуміння практикуючий фахівець повинен:</p> <p>а) ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення інформації з предмета завдання;</p> <p>б) розробити й виконати процедури у відповідь на оцінені ризики та отримати достатню впевненість на підтримку свого висновку.</p> <p>Крім того необхідно виконати процедури отримання достатніх та прийнятних доказів стосовно операційної ефективності заходів контролю за інформацією з предмета завдання, якщо: 1) оцінка ризиків суттєвого викривлення включає очікування, що заходи контролю працюють ефективно, або 2) процедури, інші ніж тестування заходів контролю.</p>
Визначення необхідності додаткових процедур у завданні з надання обмеженої впевненості	Перегляд оцінки ризику у завданні з надання обґрунтованої впевненості

5) Розглянути питання використання роботи експерта. При цьому слід:

- оцінити, чи має експерт необхідні для цілей практикуючого фахівця компетентність, можливості та об'єктивність. У разі залучення зовнішнього експерта оцінка об'єктивності має включати запит стосовно інтересів і стосунків, які можуть створити загрозу об'єктивності такого експерта;

- отримати достатнє розуміння досвіду свого експерта. Аспекти галузі досвіду експерта, доречні для розуміння, можуть включати:

- чи включає досвід експерта ті аспекти, що є доречними для завдання;
- чи є застосовними будь-які професійні або інші стандарти та вимоги законодавчих чи нормативних актів;
- які припущення та методи, включаючи моделі, якщо вони застосовні, використовує експерт практикуючого фахівця та чи є вони загально визнаними в галузі такого експерта і прийнятними за обставин завдання;
- характер внутрішніх і зовнішніх даних та інформації, якими користується цей експерт.
- узгодити з екпертом характер, обсяг і мету роботи експерта;
- оцінити адекватність роботи експерта для цілей практикуючого фахівця.

Питання при оцінці адекватності роботи експерта для цілей практикуючого фахівця:

- доречність та обґрунтованість результатів чи висновків експерта, а також їх узгодженість з іншими доказами;
- якщо в роботі експерта використовуються значні припущення та методи – доречність і обґрунтованість цих припущень та методів за обставин завдання;
- якщо в роботі експерта використовуються первинні дані, які є важливими для роботи експерта, – доречність, повнота та точність цих первинних даних.
- якщо практикуючий фахівець визначає, що робота експерта не є адекватною він може:
 - узгодити з екпертом характер та обсяг додаткової роботи, яку повинен виконати експерт;
 - виконати додаткові процедури, прийнятні за обставин завдання.

б) Розглянути необхідність використання роботи відповідальної сторони або експерта-вимірювача чи оцінювача, у разі якщо планується отриману інформацію розглядати як докази. При цьому слід:

- оцінити компетентність, можливості та об'єктивність такого експерта;
- отримати розуміння роботи такого експерта;
- оцінити прийнятність результатів роботи такого експерта як доказів.

7) Розглянути необхідність використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту.

При цьому необхідно визначити:

- ступінь, з яким організаційний статус служби внутрішнього контролю та відповідна політика свідчать про об'єктивність внутрішніх аудиторів;
- рівень компетентності підрозділу внутрішнього аудиту;
- (чи застосовує підрозділ внутрішнього аудиту систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості;
- чи є адекватною робота підрозділу внутрішнього аудиту для цілей завдання.

8) Звернення із запитом до відповідальної сторони (сторін) щодо надання письмового запевнення:

- що вона надала йому інформацію, доречну до завдання, про яку їй (їм) відомо;
- з підтвердженням вимірювання чи оцінювання предмета завдання щодо застосовних критеріїв та того, що всі доречні питання відображено в інформації з предмета завдання. Письмові запевнення повинні датуватись датою, яка була б, наскільки це можливо, близькою до дати звіту із завдання з надання впевненості, але не пізніше за неї.

9) Розглянути вплив подальших подій (залежить від можливості цих подій вплинути на інформацію з предмета завдання та прийнятність висновків). Практикуючий фахівець не несе відповідальності за виконання будь-яких процедур стосовно інформації з предмета завдання після дати звіту із завдання.

10) Ознайомитись з іншою інформацією для ідентифікації суттєвих розбіжностей, якщо такі є, з інформацією з предмета завдання і звітом із завдання, та, якщо під час ознайомлення з цією іншою інформацією, практикуючий фахівець:

- ідентифікує суттєву розбіжність між цією іншою інформацією та інформацією з предмета завдання або звітом із завдання;
- знаходить суттєве викривлення факту в цій іншій інформації, що не стосується питань, що містяться в інформації з предмета завдання або звіті із завдання, практикуючий фахівець повинен обговорити це питання з відповідною стороною (сторонами) та виконати доречні подальші дії. Якщо практикуючий фахівець ідентифікує суттєву неузгодженість або йому стає відомо про суттєве викривлення факту, він може виконати такі дії:
 - звернутись до відповідної сторони (сторін) з проханням проконсультуватись з кваліфікованою третьою стороною, наприклад, її (їх) радником з правових питань;
 - отримати юридичну пораду щодо наслідків різних дій;
 - обміняти інформацією з третіми сторонами (наприклад, регуляторним органом);
 - відкликати звіт із завдання;
 - відмовитись від виконання завдання, якщо така відмова можлива за застосовними законодавчими або нормативними актами;
 - навести опис суттєвої неузгодженості у своєму звіті із завдання.

Опис застосовних критеріїв

Практикуючий фахівець повинен оцінити, чи адекватно інформація з предмета завдання посилається на застосовні критерії чи описує їх. Слід зазначити, що опис застосовних критеріїв має бути викладено в достатньому обсягу та подано зрозуміло та чітко

Формування висновку з надання впевненості

На завершальній стадії виконання завдання практикуючий фахівець має:

1) Оцінити достатність та прийнятність отриманих доказів та якщо необхідно – і додаткові докази.

За деяких обставин практикуючий фахівець може не отримати достатніх та прийнятних доказів, які він очікував отримати внаслідок виконання запланованих процедур. За цих обставин практикуючий фахівець а) збільшити обсяг виконаної роботи або б) виконати інші процедури, які на його думку будуть необхідними за обставин завдання.

Неможливість виконати конкретну процедуру не являє собою обмеження обсягу, якщо практикуючий фахівець може отримати достатні та прийнятні докази через виконання альтернативних процедур.

2) Сформулювати висновок стосовно того, чи не містить інформація з предмета завдання суттєвих викривлень. При цьому слід врахувати достатність та прийнятність отриманих доказів і здійснену оцінку того, чи будуть не виправлені викривлення, взяті окремо або разом, суттєвими.

3) Висловити умовно позитивний висновок, відмовитись від висловлення висновку або відмовитись від завдання, якщо практикуючий фахівець не може отримати достатні та прийнятні докази, або існує обмеження обсягу.

Звіт з надання впевненості повинен бути викладений у письмовій формі та містити недвозначні заяви щодо інформації з предмета завдання.

Звіт з надання впевненості повинен включати щонайменше певні основні елементи (табл. 10.3)

Таблиця 10.3

Основні елементи звіту з надання впевненості

Елемент	Характеристика
1	2
Назва	Має чітко вказувати, що звіт є звітом з надання впевненості незалежного практикуючого фахівця
Адресат	Звіт із надання впевненості зазвичай адресується стороні, яка пропонувала завдання, але в деяких випадках він може адресуватись й іншим визначеним користувачам.
	Ідентифікація чи опис рівня впевненості та предмета завдання
Ідентифікація застосовних критеріїв	
Опис значних властивих обмежень, що асоціюються з вимірюванням або оцінюванням предмета завдання щодо застосовних критеріїв	
У разі розробки застосовних критеріїв для конкретної мети, заяву, яка привертала б увагу читачів до цього факту та до того, що в результаті інформація з предмета завдання може не підходити для іншої мети	
Ідентифікація відповідальної сторони і вимірювача або оцінювача, якщо ними були інші особи	Опис їх відповідальності та відповідальності практикуючого фахівця
Заяву, що завдання виконувалось відповідно до МСЗНВ 3000	
Заяву, аудиторська застосовує вимоги МСКЯ 1, інші професійні вимоги або вимоги законодавчих чи нормативних актів, які є принаймні настільки жорсткими, як вимоги МСКЯ 1.	
Заяву, що практикуючий фахівець дотримується вимог незалежності та інших вимог етики, викладених у Кодексі РМСЕБ, чи інших професійних вимог або вимог, визначених законодавчими чи нормативними актами, які є принаймні настільки жорсткими, як вимоги стосовно завдань з надання впевненості, викладені в частинах А та Б Кодексу РМСЕБ.	
Інформативний огляд виконаної роботи, яка стала ос новою для висновку практикуючого фахівця.	Для завдання з надання обмеженої впевненості огляд виконаної роботи повинен вказувати, що: - процедури, виконані у завданні з надання обмеженої впевненості, відрізняються за характером і часом від процедур завдання з надання обґрунтованої впевненості, маючи при цьому менший обсяг;

1	2
	- рівень впевненості, отриманий у завданні з надання обмеженої впевненості, є значно нижчим порівняно з тим рівнем, який було б отримано у разі виконання завдання з надання обгрунтованої впевненості.
Висновок практикуючого фахівця	а) якщо доцільно, повинен інформувати визначених користувачів про контекст, в якому слід читати висновок практикуючого фахівця; б) у завданні з надання обгрунтованої впевненості висновок повинен висловлюватись у позитивній формі; в) в завданні з надання обмеженої впевненості висновок повинен висловлюватись у формі, яка б передавала, чи на основі виконаних процедур та отриманих доказів не привернуло щось увагу практикуючого фахівця, що б змусило його вважати, що інформація з предмета завдання є суттєво викривленою; г) висновки відповідно до пунктів б) або в) повинні формуватись з використанням відповідних слів відносно предмета завдання та застосовних критеріїв з урахуванням обставин завдання і висловлюватись у термінах: - предмета завдання та застосовних критеріїв; - інформації з предмета завдання та застосовних критеріїв; або - заяви, зробленої відповідною стороною (сторонами).
Висновок практикуючого фахівця (у разі модифікації)	Звіт із завдання повинен містити: - розділ, в якому міститься опис питання (питань), що призвело до модифікації; - розділ, в якому міститься модифікований висновок практикуючого фахівця;
Підпис практикуючого фахівця;	
Дату звіту з надання впевненості.	Звіт повинен датуватись не раніше від дати отримання практикуючим фахівцем доказів, на яких ґрунтується його висновок, включаючи докази того, що особи з визнаними повно важеннями підтвердили, що вони несуть від повідальність за інформацію з предмета завдання .

Немодифіковані та модифіковані висновки

Таблиця 10.4

Тип висновку	Обставини надання
1	2
Немодифікований висновок	<p>- у випадку завдання з надання обгрунтованої впевненості, що інформацію з предмета завдання підготовано в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних критеріїв;</p> <p>- у випадку завдання з надання обмеженої впевненості, що на основі виконаних процедур та отриманих доказів ніщо не привернуло його уваги, що б змусило його вважати, що інформацію з предмета завдання не було підготовано в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних критеріїв.</p> <p>- якщо на професійне судження практикуючого фахівця можливий вплив питання не є настільки суттєвим чи всеохоплюючим, щоб вимагати висловлення негативного висновку або відмови від висловлення висновку.</p>

1	2
Висновок із застереженням	Якщо є обмеження обсягу і практикуючому фахівцю відомі питання, які викликають суттєве викривлення інформації з предмета завдання – необхідно включити в Звіт з надання впевненості чіткі описи як обмеження обсягу, так і питання, які викликають суттєве викривлення інформації з предмета завдання. У висновку із застереженням слід використовувати висловлення «за винятком» впливу або можливого впливу на питання, якого стосується застереження.
Висновок із застереженням або Відмова від висловлення висновку	Існує обмеження обсягу, а вплив цього може бути суттєвим
Висновок із застереженням або Негативний висновок	Інформацію з предмета завдання суттєво викривлено.
Висновок із застереженням або Негативний висновок, сформульований у термінах предмета завдання та застосовних критеріїв	Якщо в заяві відповідної сторони (сторін) ідентифіковано та правильно описано, що інформацію з предмета завдання суттєво викривлено
Висновок із застереженням у термінах заяви відповідної сторони (сторін) + пояснювальний параграф	Якщо в заяві відповідної сторони (сторін) ідентифіковано та правильно описано, що інформацію з предмета завдання суттєво викривлено, при цьому пояснювальний параграф має містити посилання на заяву, зроблену відповідною стороною (сторонами), де ідентифіковано та правильно описано, що інформацію з предмета завдання суттєво викривлено.

1.10.2. Перевірка прогнозової фінансової інформації (МСЗНВ 3400)

Прогнозна фінансова інформація (prospective financial information) – фінансова інформація, що ґрунтується на припущеннях про події, які можуть відбутися в майбутньому, та про можливі дії суб'єкта господарювання.

Прогнозна інформація має суб'єктивний характер, а її підготовка ґрунтується на судженнях.

Прогнозна фінансова інформація має форму:

- *прогнозу* (forecast) – це прогнозна фінансова інформація, підготовлена на основі припущень щодо майбутніх подій, які, як очікує управлінський персонал, відбудуться, і дій, що їх управлінський персонал має намір здійснити на дату підготовки інформації (припущення про найкращу оцінку).

- *перспективної оцінки* (projection) – це прогнозна фінансова інформація, складена на основі:

- гіпотетичних припущень про майбутні події та дії управлінського персоналу, які, як очікується, не обов'язково відбуватимуться (наприклад, коли деякі суб'єкти господарювання розпочинають свою діяльність або розглядають можливість серйозних змін характеру своєї діяльності);
- поєднання найкращої попередньої оцінки та гіпотетичних припущень.

- їх поєднання, наприклад прогноз на один рік плюс перспективна оцінка на п'ять років.

Прогнозна фінансова інформація може включати фінансову звітність (або один чи більше елементів фінансової звітності) і може бути підготована:

- 1) як інструмент внутрішнього управління (наприклад, для допомоги в оцінці можливих капіталовкладень);
- 2) для надання третім особам, наприклад у формі:
 - проспекту для забезпечення потенційних інвесторів інформацією про майбутні очікування;
 - річної звітності для забезпечення інформацією акціонерів, регуляторних органів та інших зацікавлених осіб;
 - документа, що містить інформацію для кредиторів, яка може включати, наприклад, прогнози руху грошових коштів.

За підготовку та надання прогнозної фінансової інформації, включаючи опис і розкриття припущень, на яких вона ґрунтується відповідальність несе – управлінський персонал.

Аудитор – може перевірити прогнозну фінансову інформацію та надати звіт для її більшої достовірності незалежно від того, призначена вона для використання третіми особами чи для внутрішнього використання.

Впевненість аудитора стосовно прогнозної фінансової інформації

Прогнозна фінансова інформація стосується подій або дій, що дотепер не відбувалися й можуть не відбутися.

Якщо можна знайти докази, що підтверджують припущення, на яких ґрунтується прогнозна фінансова інформація, то такі свідчення – орієнтовані на майбутнє. Тому аудитор не в змозі висловити думку з приводу того, чи буде досягнуто результатів, зазначених у прогнозній фінансовій інформації.

Складаючи висновок щодо обґрунтованості припущень управлінського персоналу, аудитор забезпечує лише середній рівень упевненості. Проте якщо, на думку аудитора, отримано достатню впевненість, ніщо не заважає йому висловити позитивну впевненість щодо припущень.

Прийняття завдання та знання бізнесу

Аудитори до прийняття завдання з перевірки прогнозної фінансової інформації мають розглянути:

- чи використовується інформація за призначенням;
- чи призначена інформація для загального або обмеженого поширення;
- характер припущень, тобто чи є вони припущеннями про найкращу оцінку, чи гіпотетичними припущеннями;
- елементи, які треба включити в інформацію;
- період, який охоплюється інформацією.

Якщо припущення є явно нереальними або прогнозна фінансова інформація не відповідає її призначенню – аудитору не слід приймати завдання (або він має відмовитися від його виконання).

Узгодження умов завдання досягається в Лист-зобов'язанні.

Аудитор має отримати достатній рівень знання бізнесу, щоб мати змогу оцінити, чи було виявлено всі суттєві припущення, необхідні для підготовки прогнозної фінансової інформації. З цією метою виконується процедура ознайомлення з процесом підготовки прогнозної фінансової інформації суб'єкта господарювання, наприклад розглядаючи:

- внутрішній контроль за системою, що використовується під час підготовки прогнозної фінансової інформації;
- досвід і компетентність осіб, які готують прогнозну фінансову інформацію;

- характер документів, що підтверджують припущення управлінського персоналу;
- ступінь використання статистичних, математичних і комп'ютерних методів;
- методи, використовувані під час формування і застосування припущень;
- точність прогнозової фінансової інформації, підготовленої за попередні періоди, і причини суттєвих розбіжностей.

Аудитор має розглянути ступінь достовірності фінансової інформації суб'єкта господарювання, на основі якої було зроблено прогнози. З цією метою необхідно:

- отримати знання фінансової інформації, на основі якої було зроблено прогнози – щоб оцінити, чи підготовлено прогнозну фінансову інформацію на такій самій основі, що й інформацію, на основі якої було зроблено прогнози, щоб визначити «минулу точку відліку» для розгляду припущень управлінського персоналу;
- з'ясувати, чи була відповідна інформація, на основі якої було зроблено прогнози, перевірена (або оглянута) аудитором і чи застосовувалися при її підготовці відповідні принципи бухгалтерського обліку. Якщо аудиторський звіт (або звіт щодо огляду) фінансової інформації, на основі якої було зроблено прогнози, був модифікований або якщо суб'єкт господарювання лише розпочинає свою діяльність, аудитор повинен розглянути ці супутні чинники та їх вплив на перевірку прогнозової фінансової інформації.

Період, охоплений прогнозовою фінансовою інформацією

Аудитор має розглянути період, охоплений прогнозовою фінансовою інформацією.

Період не має перевищувати часові межі, які дають змогу управлінському персоналу мати обґрунтовану підставу для припущень.

Таблиця 10.5

Чинники, які необхідно врахувати під час розгляду того, що саме охоплено прогнозовою фінансовою інформацією

Чинники	Приклади застосування періодів охоплення
Операційний цикл	Будівництва (якщо йдеться про капітальне будівництво) – час, необхідний для завершення будівництва, може зумовлювати період охоплення;
Ступінь достовірності припущень	Впровадження нового продукту – період охоплення може бути стислим і розподіленим на частини – тижні або місяці. Натомість якщо єдиним предметом діяльності суб'єкта господарювання є надання майна в довгострокову оренду, то відповідно й період, охоплений прогнозовою фінансовою інформацією, буде тривалим;
потреби користувачів	Поданням заявки на одержання позики на певний термін, необхідний для надходження коштів для її повернення. Інформація може бути підготовлена для інвесторів у зв'язку з продажем довгострокового боргового зобов'язання для того, щоб продемонструвати цільове використання коштів у наступному періоді.

Процедури перевірки

Аудитор, визначаючи характер, термін та обсяг процедур перевірки, має враховувати:

- ймовірність суттєвих викривлень;
- знання, отримані при виконанні будь-яких попередніх завдань;
- компетентність управлінського персоналу стосовно підготовки прогнозової фінансової інформації;
- ступінь впливу суджень управлінського персоналу на прогнозну фінансову інформацію;
- відповідність і достовірність покладених в основу даних.

Процедури, які слід виконати аудитору з перевірки прогнозної фінансової інформації:

1) Оцінити джерело та достовірність доказів, які підтверджують припущення управлінського персоналу про найкращу оцінку.

2) Розглянути, чи беруться до уваги при використанні гіпотетичних припущень суттєві наслідки цих припущень.

Приклад:

Якщо передбачається збільшення обсягів продажу, що перевищуватиме поточні потужності суб'єкта господарювання, то до прогнозної фінансової інформації треба включати дані про необхідні інвестиції для розширення виробничих потужностей або про вартість альтернативних способів досягнення передбачуваного обсягу продажу (наприклад, залучення субпідрядників).

3) Впевнитись у тому, що прогнозна фінансова інформація підготовлена належно на основі припущень управлінського персоналу, таких як проведення документальних перевірок.

Приклад:

Через повторний підрахунок і перевірку внутрішньої відповідності, тобто перевірку того, чи узгоджуються між собою дії, які управлінський персонал планує виконати, і чи немає суперечностей у визначенні сум, що ґрунтуються на звичайних змінних, таких як відсоткові ставки.

4) Оцінити суттєвість впливу ділянок, найчутливіших до змін, на результати, наведені у прогнозній фінансовій інформації.

Приклад:

Це вплине на те, якою мірою аудитору будуть необхідні відповідні докази. Це також матиме вплив на аудиторську оцінку відповідності розкриття інформації.

5) Розглянути взаємозв'язок між елементами прогнозної фінансової інформації (наприклад, окремого фінансового звіту) з іншими компонентами фінансової звітності.

6) Здійснити процедури щодо інформації, на основі якої було зроблено прогнози, якщо до прогнозної фінансової інформації включено дані за будь-який минулий відрізок поточного періоду.

Приклад:

Процедури змінюватимуться залежно від обставин, наприклад залежно від того, скільки часу в межах прогнозного періоду вже минуло.

7) Отримати письмові запевнення управлінського персоналу щодо передбачуваного використання прогнозної фінансової інформації, повноти суттєвих припущень управлінського персоналу і прийняття ним відповідальності за прогнозу фінансову інформацію.

Подання та розкриття інформації

Оцінюючи подання й розкриття прогнозної фінансової інформації аудитору слід розглянути:

- чи має подання прогнозної фінансової інформації інформативний характер і чи не вводить воно в оману;
- чи чітко розкрито облікову політику в примітках до прогнозної фінансової інформації;
- чи у відповідний спосіб розкрито припущення у примітках до прогнозної фінансової інформації.

Приклад:

Треба визначитися, чи подають припущення найкращу оцінку управлінського персоналу, чи вони є гіпотетичними; необхідно також відповідно розкрити невизначеність і

чутливість результатів припущення, які стосуються ділянок, що є суттєвими й мають високий рівень невизначеності;

- чи зазначено дату підготовки прогнозової фінансової інформації.

Приклад:

Треба, щоб управлінський персонал підтвердив відповідність припущень на цю дату, навіть якщо дані, на яких ґрунтується ця інформація, збиралися протягом певного періоду; чи чітко визначено основу для розробки точкової оцінки або діапазону та чи не є вибір діапазону необ'єктивним або неправдивим (якщо результати, зазначені у прогнозовій фінансовій інформації, виражені залежно від діапазону);

- чи зазначено будь-яку зміну в обліковій політиці, що відбулася після дати останньої фінансової звітності за попередні періоди, причину зміни та її вплив на прогнозову фінансову інформацію.

Звіт щодо перевірки прогнозової фінансової інформації

Таблиця 10.6

Структура аудиторського звіту щодо перевірки прогнозової фінансової інформації

Заголовок
Адресата
Опис прогнозової фінансової інформації
Посилання на МСА (або відповідні національні стандарти чи практику), що застосовуються до перевірки прогнозової фінансової інформації
Твердження про те, що управлінський персонал несе відповідальність за прогнозову фінансову інформацію, в тому числі за припущення, на основі яких її складено
Посилання на мету та/або обмежене поширення прогнозової фінансової інформації
Твердження про негативну впевненість щодо забезпечення припущеннями обґрунтованої підстави для прогнозової фінансової інформації
Думку про те, чи підготовано прогнозову фінансову інформацію належно на основі припущень і чи подано її за відповідною концептуальною основою фінансової звітності
Відповідні застереження щодо можливості досягнення результатів, зазначених у прогнозовій фінансовій інформації
Дата звіту, що є датою завершення процедур
Адреса аудитора
Підпис

Висновок: констатує,

1) чи виявив аудитор (на основі перевірки доказів, що підтверджують припущення) що-небудь, що переконує його в тому, що припущення не є обґрунтованою підставою для прогнозової фінансової інформації;

2) висловлює думку з приводу того, чи підготовано прогнозову фінансову інформацію належно на основі припущень і чи подано її відповідно до концептуальної основи фінансового звітування;

3) констатує, що:

- фактичні результати, ймовірно, відрізнятимуться від прогнозової фінансової інформації, оскільки передбачувані прогнозні події часто не відбуваються так, як очікувалось, а розбіжності можуть бути суттєвими. Аналогічно якщо прогнозову фінансову інформацію надано (у певних межах) у формі ряду, то вона має констатувати неможливість існування впевненості в тому, що фактичні результати будуть у цих межах;

- у разі перспективної оцінки прогнозна фінансова інформація була підготована для (зазначити призначення) за допомогою використання низки припущень, що охоплюють гіпотетичні припущення щодо майбутніх подій і дій управлінського персоналу, які

необов'язково відбудуться. Отже, користувачів попереджено про те, що прогнозу фінансову інформацію не слід використовувати в інших, ніж описано, цілях.

Таблиця 10.7

Підходи до формування думки аудитора у Звіті щодо перевірки прогнозної фінансової інформації

Тип думки 1	Підстави для формулювання 2
Думка із застереженням або Негативна думка або Відмова від завдання	Якщо аудитор переконаний у невідповідності подання та розкриття прогнозної фінансової інформації
Негативна думку або Відмова від завдання	- Якщо аудитор переконаний, що одне чи кілька суттєвих припущень не надають обґрунтованої підстави для прогнозної фінансової інформації, підготованої на основі припущення найкращої оцінки; або - Одне чи кілька суттєвих припущень не надають обґрунтованої підстави для прогнозної фінансової інформації, яку надають гіпотетичні припущення.
Відмова від виконання завдання або Відмова від надання висновку + опис обмеження обсягу аудиту в звіті щодо перевірки прогнозної фінансової інформації	Якщо на перевірку впливають умови, які перешкоджають виконанню однієї чи кількох процедур, необхідних за обставин

1.10.3. Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги (МСЗНВ 3402)

МСЗНВ 3402 розглядає завдання з надання впевненості, які виконує практикуючий фахівець з метою надання звіту про заходи контролю в організації, що надає послуги суб'єктам господарювання – користувачам для використання ними та їх аудиторами.

Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості зазначає, що завдання з надання впевненості може бути:

- 1) завданням з надання обґрунтованої впевненості:
 - завданням з підтвердження;
 - пряме завдання
- 2) завданням з надання обмеженої впевненості.

МСЗНВ 3402 розглядає лише завдання з надання обґрунтованої впевненості, що є завданням з підтвердження та застосовується тільки в тому разі, якщо організація, що надає послуги, несе відповідальність чи може зазначити в інший спосіб належну структуру заходів контролю.

МСЗНВ 3402 не розглядає завдання з надання впевненості з метою надання звіту:

- лише про те, чи функціонують, як описано, заходи контролю в організації, що надає послуги;

- про заходи контролю в організації, що надає послуги, які ймовірно є доречними для внутрішнього контролю суб'єктів господарювання – користувачів, оскільки вони стосуються фінансової звітності, крім тих заходів контролю, які стосуються окремих послуг (*наприклад, заходи контролю, які впливають на якість продукції чи контроль якості суб'єктів господарювання – користувачів*).

Цілі аудитора організації, що надає послуги:

1) отримати достатню впевненість у всіх суттєвих аспектах виходячи з належних критеріїв:

- чи подає достовірно опис системи організації, що надає послуги, як такої, яка розроблена і впроваджена протягом визначеного періоду (або в разі звіту 1-го типу станом на визначену дату);

- (чи належно розроблені протягом усього ви значеного періоду (або в разі звіту 1-го типу станом на визначену дату) заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги;

- якщо заходи контролю входять до обсягу завдання, чи функціонували вони ефективно для надання достатньої впевненості, та що цілі контролю, зазначені в описі системи організації, що надає послуги, були досягнуті протягом усього визначеного періоду;

2) надати звіт щодо питань, наведених у пункті 1.

Таблиця 10.8

Основні терміни, які використовуються за текстом МСЗНВ 3402

Термін за МСЗНВ	Скоречення за текстом	Визначення
Аудитор організації, що надає послуги	Аудитор ОНП	професійний практикуючий бухгалтер, який на прохання організації, що надає послуги, надає звіт з надання впевненості про заходи контролю в цій організації;
Організація, що надає послуги	ОНП	стороння організація (або частина сторонньої організації), яка надає суб'єктам господарювання – користувачам послуги, які ймовірно важливі для внутрішнього контролю суб'єктів господарювання-користувачів, оскільки стосуються фінансової звітності;
Субпідрядна організація, що надає послуги	СПОНП	організація, що надає послуги, які використовує інша організація, що надає послуги, для виконання деяких послуг, які надаються суб'єктам господарювання-користувачам і які ймовірно важливі для внутрішнього контролю суб'єктів господарювання-користувачів, оскільки стосуються фінансової звітності;
Аудитор користувача	Аудитор користувача	аудитор, який проводить аудити та надає звіти про фінансову звітність суб'єкта господарювання-користувача;
Суб'єкт господарювання-користувач	СГ-К	суб'єкт господарювання, який використовує організацію, що надає послуги.

Прийняття завдання

Перш ніж дати згоду про прийняття або продовження завдання, Аудитор організації повинен:

1) визначити:

- чи є у Аудитора організації можливості та компетентність для виконання завдання;
- чи будуть належними критерії, які слід застосовувати ОНП, для складання опису її системи та чи будуть вони доступні для СГ-К і їх аудиторів;

- чи не буде обсяг завдання та опис системи ОНП настільки обмежений, що їх корисність для СГ-К та їх аудиторів стає малоімовірною;
- 2) отримати згоду ОНП, що вона визнає і розуміє свою відповідальність:
 - за складання опису своєї системи та твердження ОНП, які додаються, включаючи повноту, правильність та метод подання цього опису і твердження;
 - за наявність обґрунтованої основи для твердження ОНП, яке додається до опису її системи;
 - за зазначення у твердженні ОНП, критеріїв, які вона використовувала для складання опису її системи;
 - за зазначення в описі її системи:
 - цілей контролю;
 - чи встановлені вони законодавчим або нормативним актом чи іншою стороною (наприклад, групою користувачів або професійною організацією), яка визначила їх;
 - за ідентифікацію ризиків, які загрожують досягненню цілей контролю, наведених в описі її системи, та за розробку і впровадження заходів контролю для надання достатньої впевненості, що ці ризики не перешкоджатимуть досягненню цілей контролю, наведених в описі її системи, і, отже, за те, що зазначені цілі контролю будуть досягнуті;
 - за забезпечення Аудитору ОНП:
 - доступу до всієї інформації, такої як записи, документація та інші питання, включаючи угоди про рівень послуг, які, як відомо, є доречними для опису системи і тверджень ОНП, які додаються;
 - додатковою інформацією, про яку Аудитор ОНП може звернутися із запитом до ОНП з метою завдання з надання впевненості;
 - необмеженим доступом до осіб в ОНП, від яких, як визначає Аудитор ОНП, потрібно отримати докази.

Оцінювання належності критеріїв

Під час оцінювання належності критеріїв з метою оцінки опису системи ОНП аудитор ОНП повинен визначити, чи охоплюють критерії щонайменше таке:

- 1) чи відображає опис те, як розроблено та впроваджено систему ОНП, включаючи залежно від обставин:
 - типи наданих послуг, класи оброблених операцій;
 - процедури як у системах інформаційних технологій, так і в ручних системах, за якими надаються послуги, процедури, за якими ініціюються, реєструються, оброблюються, а за потреби виправляються та переносяться операції до звітів та іншої інформації, складеної для СГ-К;
 - відповідні записи та підтвердну інформацію, облікові записи, підтвердну інформацію та конкретні рахунки, які використовуються для ініціювання, реєстрації, обробки й відображення в звітності операцій; це включає виправлення неправильної інформації і те, як інформацію переносять до звітів, а також іншої інформації, складеної для СГ-К;
 - як у системі ОНП, розглядаються значущі події та умови інші, ніж операції;
 - процес, який використовується для складання звітів та іншої інформації для СГ-К;
 - визначені цілі контролю та заходи контролю, розроблені для досягнення цих цілей;
 - додаткові заходи контролю СГ-К, передбачені в структурі заходів контролю;
 - інші аспекти середовища контролю ОНП, процес оцінки ризиків, інформаційні системи (включаючи важливі бізнес-процеси) та повідомлення інформації, заходи контролю і моніторинг заходів контролю, доречних для наданих послуг;

2) у разі звіту 2-го типу – чи включає опис доречні деталі змін до системи ОНП, протягом періоду, охопленого описом;

3) чи пропускає або викривляє опис інформацію, доречну для сфери застосування описуваної системи ОНП, незважаючи на те, що визнає, що опис складено з метою задоволення загальних потреб широкого кола СГ-К та їх аудиторів, і тому не може включати кожен аспект системи ОНП, який кожен окремий СГ-К та його аудитор може вважати важливим у своєму конкретному середовищі.

Під час оцінювання належності критеріїв для оцінки структури заходів контролю Аудитор ОНП повинен визначити:

- чи ідентифікувала ОНП ризики, які загрожують досягненню цілей контролю, зазначених в описі її системи;
- чи надаватимуть заходи контролю, ідентифіковані в цьому описі, якщо вони функціонують, як описано, достатню впевненість, що ризики не перешкоджатимуть досягненню зазначених цілей контролю.

Під час оцінювання належності критеріїв для оцінки ефективності функціонування заходів контролю у наданні достатньої впевненості, що зазначені цілі контролю, ідентифіковані в описі, будуть досягнуті, Аудитор ОНП повинен визначити чи охоплюють критерії те, що вони застосовувалися послідовно відповідно до структури протягом усього визначеного періоду. Це охоплює, чи застосовувалися ручні заходи контролю працівниками, які мають належну компетентність і повноваження.

Отримання доказів, які стосуються оцінки заходів контролю

Аудитор ОНП повинен визначити, які заходи контролю цієї організації потрібні для досягнення цілей контролю, зазначених в описі системи ОНП і оцінити, чи належно вони розроблені. Це визначення має включати:

- ідентифікацію ризиків, які загрожують досягненню цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги;
- оцінку зв'язку заходів контролю, ідентифікованих в описі системи ОНП із цими ризиками

Складання звіту з надання впевненості

Звіт з надання впевненості Аудитора ОНП має містити основні елементи (табл. 10.9).

Таблиця 10.9

Основні елементи звіту з надання впевненості

Показник	Характеристика показника
1	2
Назва	має чітко вказувати, що це звіт з надання впевненості незалежного Аудитора ОНП
Адресат	
Ідентифікацію	опис системи організації і твердження ОНП, яке містить питання для звіту 2-го типу або для звіту 1-го типу; частин опису системи ОНП, якщо вони є, які не охоплені думкою аудитора цієї організації; якщо в описі є посилання на потребу в додаткових заходах контролю СГ-К, зазначення того, що Аудитор ОНП, не оцінював належність структури чи ефективності функціонування додаткових заходів контролю СГ-К і що можна досягти цілей контролю, зазначених в описі ОНП її системи тільки якщо додаткові заходи контролю СГ-К будуть належно розроблені або

1	2
	<p>функціонуватимуть ефективно разом із заходами контролю в ОНП;</p> <ul style="list-style-type: none"> - якщо послуги виконуються СП ОНП характер діяльності, яку вона виконує, як зазначено в описі системи ОНП та чи використовувався метод включення або метод виключення стосовно них; - якщо використовувався метод виключення, зазначення того, що опис ОНП, її системи не включає (або включає) цілі контролю і відповідні заходи контролю в доречних СП ОНП та що процедури Аудитора ОНП не поширюються на заходи контролю в СП ОНП.
Ідентифікація критеріїв і сторони, яка визначає цілі контролю	
Призначення Звіту	Звіт (а в разі звіту 2-го типу <i>опис тестів заходів контролю</i>) призначений тільки для СГ-К і їх аудиторів, які мають достатнє розуміння для його розгляду разом із іншою інформацією, включаючи інформацію про заходи контролю, які функціонують у самих СГ-К під час оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності СГ-К.
Відповідальність ОНП	<ul style="list-style-type: none"> - за складання опису її системи та твердження, що додається, включаючи повноту, правильність і метод подання такого опису і твердження; - за надання послуг, охоплених описом системи ОНП; - за зазначення цілей контролю (якщо вони неідентифіковані в законодавчому або нормативному акті чи іншою стороною, наприклад групою користувачів або професійною організацією); - за розробку і впровадження заходів контролю з метою досягнення цілей контролю, зазначених в описі системи ОНП.
Відповідальність Аудитора ОНП	<ul style="list-style-type: none"> - за висловлення думки щодо опису ОНП, структури заходів контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених у такому описі, і - в разі звіту 2-го типу <i>щодо ефективності функціонування цих заходів контролю виходячи з процедур Аудитора ОНП.</i>
Зазначення того, що завдання виконувалося відповідно до МСЗНВ 3402 (Аудитор ОНП дотримувався етичних вимог, планував і виконував процедури для отримання достатньої впевненості, чи достовірно поданий у всіх суттєвих аспектах опис ОНП, її системи та чи належно розроблені заходи контролю), а також у разі звіту 2-го типу – <i>чи ефективно вони функціонують.</i>	
Стислий виклад процедур Аудитора ОНП для отримання достатньої впевненості та зазначення думки Аудитора ОНП, що отримані докази достатні й прийнятні, щоб надати основу для думки Аудитора ОНП, а також у разі звіту 1-го типу <i>зазначення того, що Аудитор ОНП, не виконував жодних процедур стосовно ефективності функціонування заходів контролю і тому не висловлює думки про них.</i>	
Зазначення обмежень заходів контролю і в разі звіту 2-го типу – <i>ризик поширення на майбутні періоди будь-якої оцінки ефективності функціонування заходів контролю.</i>	
Думка Аудитора ОНП	<p>висловлена у позитивній формі, чи в усіх суттєвих аспектах, виходячи з належних критеріїв:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) у разі звіту 1-го типу: <ul style="list-style-type: none"> - <i>чи подає достовірно опис систему ОНП розроблену і впроваджену станом на визначену дату;</i> - <i>чи належно розроблені заходи контролю, що стосуються цілей контролю, зазначених в описі ОНП її системи станом на визначену дату;</i> 2) у разі звіту 2-го типу: <ul style="list-style-type: none"> - <i>чи подає опис достовірно систему ОНП, розроблену і впроваджену протягом усього визначеного періоду;</i> - <i>чи були належно розроблені заходи контролю, що стосуються цілей контролю, зазначених в описі ОНП, її системи протягом усього визначеного періоду;</i> - <i>чи ефективно функціонували заходи контролю, тести яких виконувалися і які були потрібні для надання достатньої впевненості, що цілі контролю, зазначені в описі, були досягнуті протягом усього визначеного періоду.</i>
Дата	не повинна бути раніше від дати, коли Аудитор ОНП отримав достатні й прийнятні докази, на яких ґрунтується думка
Ім'я Аудитора ОНП	
Місцезнаходження в юрисдикції, в якій практикує Аудитор ОНП.	

Думка Аудитора ОНП має бути модифікованою, а звіт з надання впевненості Аудитора ОНП повинен містити чіткий опис усіх підстав для модифікації, якщо він доходить висновку, що:

- опис ОНП не подає достовірно в усіх суттєвих аспектах систему як таку, яка розроблена та впроваджена;
- заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі, не розроблені належно в усіх суттєвих аспектах;
- у разі звіту 2-го типу заходи контролю, тести яких виконувалися і які були потрібні для надання достатньої впевненості, що цілі контролю, зазначені в описі системи ОНП досягнуті, не функціонували ефективно у всіх суттєвих аспектах; або
- Аудитор ОНП не здатний отримати достатні та прийнятні докази,

У Додатку 2 до МСЗНВ 3402 наведені ілюстративні звіти призначені тільки для рекомендацій,

Приклад 1. Звіт з надання впевненості незалежного аудитора організації, що надає послуги, про опис заходів контролю, їх структуру та ефективність функціонування (звіт 2-го типу).

Приклад 2. Звіт з надання впевненості незалежного аудитора організації, що надає послуги, про опис заходів контролю та їх структуру (звіт 1-го типу).

У Додатку 3 до МСЗНВ 3402 наведені ілюстративні приклади модифікованих звітів призначені тільки для рекомендацій

Приклад 1. Думка із застереженням – опис системи органіцією, що надає послуги, не подано достовірно, в усіх суттєвих аспектах.

Приклад 2. Думка із застереженням – заходи контролю не розроблені належно для надання достатньої впевненості, що цілі контролю, зазначені в описі системи органіцією, що надає послуги, будуть досягнуті, якщо заходи контролю функціонуватимуть ефективно.

Приклад 3. Думка із застереженням – заходи контролю не функціонували ефективно протягом усього визначеного періоду (тільки звіт 2-го типу).

Приклад 4. Думка із застереженням – аудитор організації, що надає послуги, не в змозі отримати достатні та прийнятні докази.

1.10.4. Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів (МСЗНВ 3410).

Цілями практикуючого фахівця в контексті МСЗНВ 3410 є:

1) отримання обґрунтованої або обмеженої впевненості відповідно до умов завдання, що звіт з ПГ не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства чи помилок, що дасть змогу практикуючим фахівцем надати висновок, який би передавав цей рівень впевненості;

2) надати звіт відповідно до отриманих практикуючим фахівцем результатів чи у випадку завдання з надання:

- обґрунтованої впевненості – звіт з ПГ підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних критеріїв;
- обмеженої впевненості – що практикуючому фахівцю стали відомими факти, які на основі виконаних процедур та отриманих доказів змушують його вважати, що звіт з ПГ не підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних критеріїв;

3) надання інформації відповідно до вимог МСЗНВ 3410.

Прийняття та планування завдання

При прийнятті завдання партнер із завдання повинен:

- мати достатні вміння, знання та досвід з виконання завдань з надання впевненості, а також достатню компетентність у питаннях кількісного вираження викидів та звітування про це для прийняття на себе відповідальності за висловлювання думки за результатами завдання з надання впевненості;

- впевнитись, що група із завдання та зовнішні експерти, які залучаються практикуючим фахівцем, разом мають необхідні професійні знання стосовно кількісного вираження викидів та звітування про це, а також виконання завдань з надання впевненості, для виконання такого завдання відповідно до вимог МСЗНВ 3402.

Для визначення, чи існують передумови для завдання:

1) Партнер із завдання повинен визначити, чи мають як звіт із ПГ, так і завдання обсяг, достатній для забезпечення корисності для визначених користувачів:

- якщо зі звіту з ПГ виключено значні викиди, які було або могло б бути легко виражено кількісно, чи є такі виключення прийнятними за існуючих обставин;

- якщо із завдання виключено надання впевненості стосовно значних викидів, про які звітує суб'єкт господарювання, чи є такі виключення прийнятними за існуючих обставин;

- якщо завдання включає надання впевненості щодо відрахувань викидів, чи будуть природа впевненості, яку отримає практикуючий фахівець стосовно відрахувань, та визначений зміст звіту із завдання з надання впевненості стосовно них зрозумілими та достатніми за існуючих обставин, а також зрозумілими для замовника.

2) Практикуючий фахівець оцінюючи прийнятність застосовних критеріїв, повинен визначити, чи поширюються ці критерії на:

- метод визначення організаційного кордону суб'єкта господарювання;

- ПГ, які повинні включатися в звіт;

- прийнятні методи кількісного вираження, включаючи методи коригувань щодо базового року (якщо це застосовно);

- адекватність розкриття, яка дасть змогу визначеним користувачам зрозуміти важливі судження, зроблені під час підготовки звіту з ПГ;

3) Практикуючий фахівець повинен отримати згоду суб'єкта господарювання щодо визнання та розуміння ним своєї відповідальності за:

- розробку, впровадження та дотримання такого внутрішнього контролю, який би за визнанням цього суб'єкта господарювання був необхідним для підготовки звіту з ПГ, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства чи помилок;

- підготовку свого звіту з ПГ відповідно до застосовних критеріїв;

- посилання або викладення в своєму звіті з ПГ використаних застосовних критеріїв та, якщо це явно не є очевидним з обставин завдання, їх розробників.

Узгоджені умови завдання мають включати:

- мету та обсяг завдання;

- відповідальність практикуючого фахівця;

- відповідальність суб'єкта господарювання;

- ідентифікацію застосовних критеріїв, які використовуються для підготовки звіту з ПГ;

- посилання на очікувану форму та зміст висновку, який надаватиметься практикуючим фахівцем, і визнання, що можуть існувати такі обставини, за яких звіт може відрізнятися від очікуваних форми та змісту;

- визнання, що суб'єкт господарювання погоджується надати письмові запевнення наприкінці виконання завдання.

Практикуючий фахівець при плануванні виконання завдання має:

- ідентифікувати характеристики завдання, які визначатимуть його обсяг;

- визначити мету звіту з виконання завдання для планування часу його виконання та характеру необхідної інформації, яка надаватиметься;
- розглянути чинники, будуть важливими для спрямування зусиль групи із завдання;
- розглянути результати прийняття завдання або процедури продовження завдання та, якщо це застосовно, чи будуть знання, отримані партнером із завдання під час виконання інших завдань для цього суб'єкта господарювання, доречними для цього завдання;
- визначити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання, включаючи залучення експертів та/або інших практикуючих фахівців;
- визначити вплив внутрішнього аудиту, якщо такий є, суб'єкта господарювання на завдання.

Суттєвість при плануванні та виконанні завдання

Визначаючи загальну стратегію завдання, практикуючий фахівець повинен визначити суттєвість для звіту з ПГ:

- визначити робочий рівень суттєвості для оцінки ризиків суттєвого викривлення та визначення характеру, часу й обсягу подальших процедур.
- переглянути суттєвість для звіту з ПГ у випадку, якщо під час виконання завдання йому стане відомою інформація, яка б змусила його із самого початку визначити інший рівень суттєвості.

Розуміння суб'єкта господарювання

Отримуючи розуміння суб'єкта господарювання і його середовища практикуючий фахівець має розглянути:

- 1) відповідні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, включаючи застосовні критерії;
- 2) характер суб'єкта господарювання включно із:
 - характером операцій, що виконуються в межах організаційного кордону суб'єкта господарювання, включаючи:
 - джерела і повноту викидів та за їх наявності накопичувачів парникових газів і відрахувань викидів;
 - внесок кожної з них у загальні викиди суб'єкта господарювання; та с. непевність, яка асоціюється з кількісними показниками, наведеними в звіті з ПГ;
 - змінами порівняно з попереднім періодом у характері чи обсязі операцій, включаючи те, чи відбувалися злиття, придбання або продаж джерел викидів або аутсорсінг функцій зі значними викидами;
 - частотою і характером припинення діяльності (див. параграф А60);
- 3) вибір та застосування суб'єктом господарювання методів кількісного вираження та політики звітування включно із причинами змін у них та можливістю подвійного обрахунку викидів у звіті з ПГ;
- 4) вимоги застосовних критеріїв, доречних для оцінок, включно з відповідними розкриттями;
- 5) цілі і стратегії зміни клімату суб'єкта господарювання, якщо такі є, та пов'язаних із цим економічних, регуляторних, фізичних та репутаційних ризиків;
- 6) нагляд за підготовкою інформації з викидів та від- повідальності за це у суб'єкта господарювання;
- 7) внутрішній аудит і, якщо він є, то його дії та основні висновки стосовно викидів.

Загальні дії у відповідь на оцінені ризики

Практикуючий фахівець повинен розробити та виконати:

- загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні звіту з ПГ;
- подальші процедури, характер, час та обсяг яких відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення, з урахуванням того, яка впевненість надається – обмежена чи достатня;
- реагувати на шахрайство або підозрюване шахрайство та недотримання або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, ідентифікованих під час виконання завдання;
- акумулювати викривлення, ідентифіковані під час виконання завдання, за винятком тих, які є вочевидь дрібними;
- повідомити управлінському персоналу відповідного рівня суб'єкта господарювання інформацію про всі викривлення, акумульовані під час виконання завдання, та запропонувати йому виправити ці викривлення;
- виконати процедури стосовно роботи, виконаної суб'єктом господарювання, для визначення, чи продовжують існувати суттєві викривлення, якщо на запит практикуючого фахівця суб'єкт господарювання перевіряв тип викидів або розкриття та виправив виявлене викривлення якщо суб'єкт господарювання відмовляється виправити деякі або всі викривлення, про які було повідомлено практикуючим фахівцем, практикуючий фахівець повинен отримати розуміння підстав суб'єкта господарювання для відмови від виправлень та врахувати це розуміння при формуванні свого висновку;
- переглянути рівень суттєвості для підтвердження, чи такий рівень прийнятний у контексті дійсних викидів суб'єкта господарювання;
- визначити, чи будуть не виправлені викривлення суттєвими кожне окремо або в сукупності. При цьому він повинен розглянути розмір і характер викривлення, а також обставини їх виникнення відносно конкретних типів викидів або розкриття та звіту з ПГ у цілому.

Формування висновку із завдання

Практикуючий фахівець повинен дійти висновку, чи отримав він щодо звіту з ПГ (залежно від умов завдання):

- обмежену впевненість – повинен оцінити, чи не стало йому відомо про будь-які факти, які змусили його вважати, що звіт з ПГ не підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних критеріїв;
- обґрунтовану впевненість – повинен оцінити, чи підготовлено звіт з ПГ в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних критеріїв.

Така оцінка повинна включати розгляд якісних аспектів методів кількісного вираження, застосованих суб'єктом господарювання, та звітування включно з показниками можливого відхилення в судженнях і рішеннях під час складання оцінок і підготовці звітів з ПГ13, і визнання, чи з погляду на застосовні критерії:

- узгоджуються відібрані та застосовані методи кількісного вираження і політика звітування із застосовними критеріями;
- є прийнятними оцінки, зроблені при підготовці звіту з ПГ;
- є прийнятною, достовірною, повною, порівнюваною та зрозумілою інформація, подана в звіті з ПГ;

- забезпечено в звіті з ПГ адекватне розкриття застосовних критеріїв та інших питань включно з питаннями непевності так, щоб визначені користувачі могли зрозуміти важливі судження, які було зроблено при його підготовці;
- використана в звіті з ПГ термінологія є відповідною;

Звіт з надання впевненості повинен включати основні елементи (табл.10.10).

Таблиця 10.10

Основні елементи звіту з надання впевненості

Показник	Характеристика показників
1	2
Назва	Має чітко вказує на те, що звіт є звітом незалежного аудитора із завдання з надання обмеженої чи обґрунтованої впевненості;
Адресу звіту із завдання	
Ідентифікація або опис рівня впевненості	Обґрунтованої або обмеженої впевненості, отриманого практикуючим фахівцем;
Ідентифікація звіту з ПГ включно з періодом, якого він стосується, і, якщо будь-яку інформацію в цьому звіті не розкрито висновком практикуючого фахівця, чітка ідентифікація інформації, яка підпадає під висновок щодо впевненості, та інформація, яка не підпадає під висновок, а також твердження, що практикуючий фахівець не виконував ніяких процедур стосовно такої виключеної інформації, і саме тому не висловлює щодо неї ніякого висновку;	
Опис відповідальності суб'єкта господарювання	
Твердження, що кількісне вираження ПГ має властиву непевність;	
Якщо в звіт з ПГ включено викиди, що вираховуються, і на які поширюється висновок практикуючого фахівця, ідентифікацію цих викидів, що вираховуються, та твердження про відповідальність практикуючого фахівця щодо них;	
Ідентифікація застосовних критеріїв	
Твердження про те, що фірма, в якій працює практикуючий фахівець, застосовує МСКЯ 1 або інші професійні вимоги або вимоги закону або нормативного акта, які відповідають вимогам МСКЯ 1.	
Твердження про те, що практикуючий фахівець відповідає вимогам незалежності та іншим етичним вимогам Комітету з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів, іншим професійним вимогам або вимогам, встановлених законом або нормативними актами, які є мінімальними відповідно до частин А і В Кодексу Комітету з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів для забезпечення зобов'язань.	
Опис відповідальності практикуючого фахівця	
Висновок практикуючого фахівця	
Підпис практикуючого фахівця	
Дата звіту з надання впевненості	Повинен бути датований не раніше, ніж дата, на яку практикуючий фахівець отримав докази, на яких ґрунтується висновок практикуючого фахівця, в т.ч. докази, які дають право брати відповідальність за звіт з ПГ;
Адреса в юрисдикції, де працює практикуючий фахівець.	

В Додатку 2 до МСЗНВ 3410 наведені приклади звітів із завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів.

Таблиця 10.11

Приклад 1	Приклад 2
<p>Обставини:</p> <ul style="list-style-type: none"> - завдання з надання обґрунтованої впевненості; - звіт суб'єкта господарювання з ПГ не охоплює викидів рубрики 3 - звіт суб'єкта господарювання з ПГ не охоплює викидів, що вираховуються - звіт з ПГ не містить порівняльної інформації. 	<p>Обставини:</p> <ul style="list-style-type: none"> - завдання з надання обмеженої впевненості - звіт суб'єкта господарювання з ПГ не охоплює викидів рубрики 3 - звіт суб'єкта господарювання з ПГ не охоплює викиди, що вираховуються - звіт з ПГ не містить порівняльної інформації.

1.10.5. Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії (МСЗНВ 3420)

МСЗНВ 3420 розглядає завдання з надання обґрунтованої впевненості, яке приймає практикуючий фахівець, з наданням звіту щодо складання відповідальною стороною гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії.

МСЗНВ 3420 застосовується, якщо:

- такий звіт необхідно надавати відповідно до вимог законодавства про цінні папери або правил фондової біржі («відповідних законодавчих або нормативних актів») в юрисдикції, в якій планується випуск проспекту емісії;
- надання такого звіту є загальноприйнятною практикою в такій юрисдикції.

Мета гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії, є виключно відображення впливу важливої події або операції на невідкориговану фінансову інформацію суб'єкта господарювання, якби така подія сталась або операцію було проведено на більш ранню дату, підібрану лише для ілюстрації.

Гіпотетична фінансова інформація не відображає актуальний фінансовий стан, фінансові результати або рух грошових коштів суб'єкта господарювання.

Цілями практикуючого фахівця за МСЗНВ 3420 є:

- отримання обґрунтованої впевненості, що гіпотетичну фінансову інформацію підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідальною стороною на основі застосованих критеріїв;
- надання звіту відповідно до отриманих практикуючим фахівцем результатів.

Відповідальністю практикуючого фахівця є підготовка звіту про те, чи складено відповідальною стороною гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосованих критеріїв.

Прийняття завдання

До надання згоди на прийняття завдання з надання впевненості з наданням звіту щодо того, чи було гіпотетичну фінансову інформацію, яка включається в проспект емісії, підготовлено в усіх суттєвих аспектах на основі застосованих критеріїв, практикуючий фахівець повинен:

- 1) визначити, чи має він можливість та компетентність для виконання такого завдання;
- 2) на основі попереднього знання обставин завдання та обговорень з відповідальною стороною визначити, чи є прийнятними застосовні критерії та чи існує ймовірність того, що гіпотетична фінансова інформація виявиться оманливою з урахуванням цілей, для яких її призначено;
- 3) оцінити встановлені застосовними законодавчими чи нормативними актами, якщо такі є, вимоги до формулювання думки для визначення, чи зможе він висловити думку, викладену в такий спосіб, на основі результатів виконання процедур;
- 4) якщо джерела, з яких отримувалась невідкоригована фінансова інформація та фінансова інформація компанії, що поглинається, або бізнесу, який відчужується через продаж, пройшли аудит чи огляд та щодо них висловлювалась модифікована аудиторська думка або висновок з огляду, або звіт містив пояснювальний параграф, визначити, чи дозволяють відповідні законодавчі або нормативні акти використання модифікованої

аудиторської думки або висновку з огляду, або звіту, що містить пояснювальний параграф, чи посилання на них;

5) якщо історична фінансова інформація суб'єкта господарювання ніколи не проходила аудит чи огляд, визначити, чи може він отримати достатнє для виконання завдання розуміння суб'єкта господарювання та його практики ведення бухгалтерського обліку і підготовки фінансової звітності;

6) якщо подія або операція включає придбання, а історична фінансова інформація компанії, що поглинається, ніколи не проходила аудит чи огляд, визначити, чи може він отримати достатнє для виконання завдання розуміння компанії, що поглинається, та її практики ведення бухгалтерського обліку й підготовки фінансової звітності;

7) отримати згоду відповідальної сторони щодо визнання й розуміння нею своєї відповідальності за:

- адекватне розкриття та опис застосовних критеріїв для визначених користувачів, що ці критерії не є загальновідомими;

- складання гіпотетичної фінансової інформації на основі застосовних критеріїв;

- надання практикуючому фахівцю:

- доступу до всієї інформації (включаючи, якщо це необхідно для цілей завдання, інформацію щодо аспектів компанії, що поглинається при об'єднанні компаній), наприклад записів, документації та інших матеріалів, важливих для оцінки, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв;
- додаткової інформації, яку практикуючий фахівець може вимагати від відповідальної сторони для цілей завдання;
- доступу до тих осіб суб'єкта господарювання або його радників, які, на думку практикуючого фахівця, необхідні для отримання ним доказів для оцінки, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв;
- якщо це необхідно для цілей завдання, доступу до відповідних осіб компанії, що поглинається при об'єднанні компаній.

Планування та виконання завдання

Практикуючий фахівець повинен оцінити прийнятність застосовних критеріїв та визначити, чи включають вони те, що:

- невідкоригована фінансова інформація отримується з належних джерел;
- гіпотетичні коригування: безпосередньо стосуються події чи операції; підтверджуються фактами; відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності суб'єкта господарювання та його обліковій політиці відповідно до цієї концептуальної основи;

- забезпечується відповідне подання та розкриття, які дають змогу визначеним користувачам зрозуміти надану інформацію.

- застосовні критерії є послідовними та не суперечать вимогам застосовних законодавчих і нормативних актів; а також такими, що не призведуть до підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка б вводила в оману.

При плануванні й виконанні завдання практикуючий фахівець повинен визначити суттєвість, яка б використовувалась при оцінці, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв.

Практикуючий фахівець повинен отримати розуміння:

- подій або операцій з урахуванням яких складається гіпотетична фінансова інформація;
 - як відповідальна сторона підготувала гіпотетичну фінансову інформацію;
 - характеру суб'єкта господарювання та компанії, що поглинається, або бізнесу, який відчужується через продаж, включаючи операції, активи та зобов'язання, структуру та спосіб їх фінансування;
 - відповідних галузевих, законодавчих, регуляторних та інших зовнішніх чинників, які стосуються суб'єкта господарювання і компанії, що поглинається, або бізнесу, який відчужується через продаж;
 - застосовної концептуальної основи фінансової звітності та практики ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності як самого суб'єкта господарювання, так і компанії, що поглинається, або бізнесу, який відчужується через продаж, включно з їх вибором і застосуванням облікової політики.

Практикуючий фахівець повинен визначити, чи отримала відповідальна сторона невідкориговану фінансову інформацію з прийняттого джерела.

Оцінюючи прийнятність гіпотетичних коригувань, практикуючий фахівець повинен визначити, чи правильно відповідальна сторона ідентифікувала гіпотетичні коригування, необхідні для ілюстрації впливу події або операції на відповідну дату або на період, який розглядається.

Визначаючи, чи відповідають гіпотетичні коригування застосовним критеріям, практикуючий фахівець повинен визначити:

- чи пов'язані вони безпосередньо з подією або операцією;
- чи підтверджуються вони фактами. Якщо фінансова інформація компанії, що поглинається, або бізнесу, який відчужується через продаж, включена до гіпотетичної фінансової інформації, а звіту з аудиту або огляду джерела, з якого було отримано цю фінансову інформацію, немає, практикуючий фахівець повинен виконати процедури для отримання впевненості, що ця фінансова інформація підтверджується фактами;
 - чи узгоджуються вони із застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання та його обліковою політикою відповідно до цієї концептуальної основи.

Практикуючий фахівець повинен визначити, чи є розрахунки в гіпотетичній фінансовій інформації арифметично правильними.

Практикуючий фахівець повинен оцінити подання гіпотетичної фінансової інформації. При цьому він повинен розглянути:

- загальне подання та структуру гіпотетичної фінансової інформації, включаючи питання, чи чітко її відображено, щоб відрізнити її від історичної чи іншої фінансової інформації;
 - чи ілюструють гіпотетична фінансова інформація та пов'язані з нею пояснювальні примітки вплив події або операції так, що не вводять в оману ;
 - чи подані в гіпотетичній фінансовій інформації відповідні розкриття, які дають змогу визначеним користувачам зрозуміти надану інформацію;
 - чи стало йому відомо про будь-які важливі події після дати джерела, з якого було отримано невідкориговану фінансову інформацію, на яке слід послатись або яке треба розкрити в гіпотетичній фінансовій інформації.

Практикуючий фахівець повинен ознайомитися з іншою інформацією, включеною в проспект емісії, в якому розміщено гіпотетичну фінансову інформацію, для ідентифікації суттєвих розбіжностей у ній, якщо такі є, з гіпотетичною фінансовою інформацією. Якщо при ознайомленні з іншою інформацією практикуючий фахівець ідентифікує суттєву

розбіжність або помічає суттєве викривлення фактів у цій іншій інформації, він повинен обговорити це з відповідальною стороною. Якщо необхідно вносити виправлення, а відповідальна сторона не погоджується на це, практикуючий фахівець повинен виконати відповідні подальші дії.

Письмові запевнення

Практикуючий фахівець повинен звернутися з вимогою до відповідальної сторони про надання нею письмових запевнень, що:

- при складанні гіпотетичної фінансової інформації відповідальна сторона ідентифікувала всі відповідні гіпотетичні коригування, необхідні для ілюстрації впливу події або операції на дату або за період, який розглядається;
- гіпотетичну фінансову інформацію складено в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв.

Формування думки та форма думки

Для формування думки практикуючий фахівець повинен дійти висновку, чи отримав він достатні та відповідні докази, що підготовлена гіпотетична фінансова інформація не містить суттєвих пропусків або невідповідного використання чи застосування гіпотетичних коригувань. Такий висновок повинен включати оцінку того, чи адекватно розкрила й описала відповідальна сторона застосовні критерії, якщо їх немає у відкритому доступі.

Таблиця 10.12

Підстави для формулювання думки

Тип думки	Підстави для формулювання
Немодифікована думка	гіпотетична фінансова інформація підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідальною стороною на основі застосовних критеріїв
Модифікована думка	У багатьох юрисдикціях відповідними законодавчими або нормативними актами забороняється оприлюднення проспекту емісії, в якому міститься модифікована думка стосовно того, що гіпотетичну фінансову інформацію підготовлено в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв. Якщо практикуючий фахівець працює в такій юрисдикції та вважає, що модифікована думка є доречною відповідно до вимог МСЗНВ 3000 (переглянутого), він повинен обговорити це питання з відповідальною стороною. Якщо відповідальна сторона не погоджується вносити необхідні зміни, практикуючий фахівець повинен: <ul style="list-style-type: none"> - відмовитися від надання звіту; - відмовитися від виконання завдання; - розглянути необхідність отримання юридичної консультації.

За деяких обставин практикуючий фахівець може вважати потрібним привернути увагу користувачів до питання, поданого або розкритого в гіпотетичній фінансовій інформації або в пояснювальних примітках до неї. Таке може статись у випадку, коли на його думку питання настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння користувачів, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв. За таких обставин практикуючий фахівець повинен у свій звіт включити пояснювальний параграф, якщо він отримав достатні та відповідні докази, що це питання не впливає на те, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв. Такий параграф має посилатися лише на інформацію, подану або розкрити в гіпотетичній фінансовій інформації або у пояснювальних примітках до неї.

Підготовка звіту з надання впевненості

Звіт практикуючого фахівця повинен включати основні елементи (табл. 10.13).

Таблиця 10.13

Основні елементи звіту практикуючого аудитора

Показник	Характеристика показника
1	2
Назва	вказати на те, що звіт є звітом незалежного аудитора з надання впевненості;
Адресат	як узгоджено в умовах завдання;
Вступні параграфи	Ідентифікуються: - гіпотетична фінансова інформація; - джерело, з якого отримано невідкориговану фінансову інформацію, та чи публікувався звіт з аудиту чи огляду цього джерела; - період, який охоплюється гіпотетичною фінансовою інформацією, або її дата; - посилання на застосовні критерії, на основі яких відповідальна сторона виконала складання гіпотетичної фінансової інформації, та джерело цих критеріїв;
Відповідальність відповідальна сторона	твердження, що відповідальна сторона несе відповідальність за підготовку гіпотетичної фінансової інформації на основі застосовних критеріїв;
Відповідальність практикуючого фахівця	твердження, що: - відповідальністю практикуючого фахівця є висловлення думки, чи складено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах відповідальною стороною на основі застосовних критеріїв;
	- для цілей завдання він не несе відповідальності за оновлення або повторне надання звітів або думок щодо будь-якої історичної фінансової інформації, що використовувалась при підготовці гіпотетичної фінансової інформації, та що він під час виконання завдання не виконував аудит чи огляд фінансової інформації, яка використовувалась при підготовці гіпотетичної фінансової інформації метою включення гіпотетичної фінансової інформації в проспект емісії є лише ілюстрація впливу важливої події або операції на невідкориговану фінансову інформацію суб'єкта господарювання, якби така подія сталась, або операцію було проведено на більш ранню підібрану лише для прикладу дату. Відповідно до цього практикуючий фахівець не надає ніякої впевненості стосовно того, що дійсний результат події або операції на вказану дату був би саме таким;
Твердження, що завдання виконувалось відповідно до МСЗНВ 3420	МСЗНВ 3420 вимагає від практикуючого фахівця дотримання вимог етики, а також планування й виконання процедур для отримання достатньої впевненості, що відповідальна сторона підготувала гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв;
Твердження, що фірма, членом якої є практикуючий фахівець, застосовує МСКЯ 1 або інші професійні вимоги чи вимоги, які встановлюються законодавством чи регулятором, які принаймні вимагаються МСКЯ 1.	
Твердження, що практикуючий фахівець відповідає вимогам незалежності та іншим етичним вимогам РМСЕБ або іншим професійним вимогам або вимогам, встановлених законом чи регулятором, що застосовуються принаймні, як того вимагають частин А і В РМСЕБ.	
Твердження, що: - завдання з надання обґрунтованої впевненості з наданням звіту, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв, включає виконання процедур оцінки, чи являють застосовні критерії, використані відповідальною стороною при складанні гіпотетичної фінансової інформації, прийнятну основу для ілюстрації значного впливу події або операції, та отримання достатніх і відповідних аудиторських доказів стосовно того, чи:	

1	2
	<p>1) показують гіпотетичні коригування вплив цих критеріїв; 2) відображає гіпотетична фінансова інформація застосування цих коригувань до невідкоригованої фінансової інформації;</p> <p>- вибір процедур залежить від професійного судження практикуючого фахівця, при якому враховується його розуміння характеру суб'єкта господарювання, події або операції, стосовно яких складалась гіпотетична фінансова інформація, та інші відповідні обставини завдання;</p> <p>- завдання включає оцінку загального подання гіпотетичної фінансової інформації;</p>
Думка практикуючого фахівця	<p>використовується одна з двох фраз, які вважаються еквівалентними, якщо законодавчими чи нормативними актами не встановлені інші формулювання:</p> <p>1) гіпотетичну фінансову інформацію підготовлено в усіх суттєвих аспектах на основі [застосовних критеріїв];</p> <p style="text-align: center;">або</p> <p>2) гіпотетичну фінансову інформацію підготовлено на відповідній основі;</p>
Підпис практикуючого фахівця	
Дата звіту	
Адреса в юрисдикції, де працює практикуючий фахівець	

ТЕМА 1.11. СУПУТНІ ПОСЛУГИ

План

- 1.11.1. Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації (МССП 4400). Мета та загальні принципи завдання з погоджених процедур. Визначення умов завдання. Планування, документування, процедури та докази. Складання звітності.
- 1.11.2. Завдання з компіляції інформації (МССП 4410 (переглянутий)). Виконання завдання з компіляції інформації відповідно до МССП. Етичні вимоги. Професійне судження. Контроль якості на рівні завдання. Прийняття і продовження завдання. Виконання завдання. Звіт практикуючого фахівця.

1.11.1. Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації (МССП 4400)

МССП 4400 призначений для виконання завдань стосовно фінансової інформації.

Завдання з виконання узгоджених процедур може включати виконання аудитором певних процедур стосовно окремих статей фінансових даних (наприклад, дебіторської або кредиторської заборгованості, придбання у пов'язаних сторін і обсягів продажу та прибутку сегмента суб'єкта господарювання), фінансової звітності (як окремих форм, наприклад балансу, так і повного пакета фінансової звітності).

Мета та загальні принципи завдання з погоджених процедур

Ціллю завдання з узгоджених процедур є виконання тих аудиторських процедур, які були узгоджені аудитором, суб'єктом господарювання і будь-якими відповідними третіми сторонами, а також надання звіту про фактичні результати.

Так як аудитор лише надає Звіт про фактичні результати узгоджених процедур, упевненість не висловлюється.

Користувачі Звіту самі оцінюють процедури та результати, наведені аудитором у Звіті, і на основі роботи аудитора роблять свої власні висновки.

Звіт надається лише тим сторонам, які дали свою згоду на проведення процедур, оскільки інші сторони, не обізнані з основами проведення процедур, можуть неправильно тлумачити їх результати.

У своїй роботі аудитор має дотримуватися Кодексу етики професійних бухгалтерів, затвердженого Радою з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів.

Незалежність не є вимогою для завдань з узгоджених процедур.

Якщо аудитор не є незалежним, цей факт зазначається у Звіті про фактичні результати.

Аудитор має виконувати завдання з узгоджених процедур відповідно до МССП 4400 та умов завдання.

Визначення умов завдання

Аудитор має впевнитися в тому, що представники суб'єкта господарювання, а також інші визначені сторони, яким буде надано примірники звіту про фактичні результати, чітко розуміють узгоджені процедури та умови завдання.

Питання, які слід узгодити, охоплюють:

- характер завдання, включаючи той факт, що виконані процедури не є аудитом або оглядом, отже, відповідно не буде висловлено впевненості;
- встановлення мети завдання;

- ідентифікацію фінансової інформації, до якої застосовуватимуться узгоджені процедури;

- характер, строки та обсяг конкретних процедур, які слід застосувати;
- передбачувану форму звіту про фактичні результати;
- обмеження щодо кола користувачів звіту про фактичні результати.

Якщо таке обмеження суперечить вимогам законодавчих актів (якщо вони є), аудитор не повинен приймати завдання.

За певних обставин (*наприклад, при узгодженні процедур регуляторним органом, представниками галузі та представниками бухгалтерської професії*) аудитор не зможе обговорити процедури з усіма сторонами, яким буде надано звіт. У таких випадках аудитор може розглянути, наприклад, обговорення процедур, які застосовуватимуться, з відповідними представниками зацікавлених сторін, огляд відповідного листування між такими сторонами або надсилання їм проекту звіту, що буде наданий.

Надсилання аудитором Листа-угоди, в якому викладаються основні умови завдання, відповідає інтересам клієнта та аудитора.

Лист-угода підтверджує прийняття аудитором завдання і дає змогу уникнути неправильного розуміння таких питань, як цілі й обсяг завдання, ступінь відповідальності аудитора і форма звітів, що будуть надані.

До Листа-угоди треба включити такі питання:

- перелік процедур, що будуть виконані за узгодженням сторін;
- твердження про те, що надання звіту про фактичні результати було обмежено визначеними сторонами, які узгодили виконання процедур.

Крім того, аудитор може розглянути доданий до Листа-угоди проект Звіту про фактичні результати, що буде наданий.

У Додатку 1 МССП 4400 наведено приклад Листа-угоди.

Планування, документування, процедури та докази

Аудитор має скласти план роботи для ефективного виконання завдання.

Аудитор має задокументувати питання, які є важливими в контексті надання доказів для обґрунтування звіту про фактичні результати і доказів того, що завдання виконувалося відповідно до МССП 4400 та умов завдання.

Аудитор має виконувати узгоджені процедури й використовувати отримані докази як основу для звіту про фактичні результати.

Процедури, використовувані в завданні з виконання узгоджених процедур, можуть охоплювати: запит та аналіз; перерахунок, порівняння та інші перевірки точності записів; спостереження; перевірку; отримання підтверджень.

Складання звітності

У звіті із завдання з узгоджених процедур треба досить докладно описати мету й узгоджені процедури завдання для того, щоб надати користувачу можливість зрозуміти характер і обсяг виконаної роботи.

Звіт про фактичні результати має містити:

- назву;
- адресата (як правило, клієнт, який залучив аудитора до виконання узгоджених процедур);

- ідентифікацію конкретної фінансової або нефінансової інформації, до якої застосовуються узгоджені про- цедури;
- твердження про те, що виконані процедури узгоджені з отримувачем звіту;
- твердження про те, що завдання виконане відповідно до МССП, який сто сується завдань з узгоджених процедур, або згідно з відповідними національними стандартами чи практиками;
- якщо доречно, то твердження про те, що аудитор не є незалежним від суб'єкта господарювання;
- ідентифікацію мети виконання узгоджених процедур;
- перелік конкретних виконаних процедур;
- опис фактичних результатів роботи аудитора, вклю ча-ючи додаткові подробиці виявлених помилок і винятків;
- твердження про те, що виконані процедури не є аудитом або оглядом, тому впевненість не висловлюється;
- твердження про те, що якщо б аудитор виконав додаткові процедури, аудит або огляд, то він міг би виявити інші проблеми, які треба було б зазначити у звіті;
- твердження про те, що надання звіту обмежене тими сторонами, які узгодили виконання процедур;
- твердження про те, що звіт стосується лише елементів, рахунків, статей або фінансової та нефінансової інформації і що він не поширюється на фінансову звітність суб'єкта господарювання у цілому (за потреби);
- дату звіту;
- адресу аудитора; та
- підпис аудитора.

У Додатку 2 МССП 4400 наведено приклад приклад звіту про фактичні результати, наданого у зв'язку із завданням з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації.

1.11.2. Завдання з компіляції інформації (МССП 4410)

Етичні вимоги

Практикуючий фахівець повинен дотримуватися відповідних етичних вимог: чесність; об'єктивність; професійна компетентність і належна ретельність; конфіденційність; професійна поведінка.

Згідно з Кодексом РМСЕБ застосування принципу чесності вимагає, щоб професійний бухгалтер не був свідомо причетний до звітів, податкових декларацій, листування чи іншої інфор- мації, якщо він вважає, що ця інформація:

- містить твердження, яке за своєю суттю є неправдивим або вводить в оману;
- містить безвідповідально надані твердження чи інформацію;
- пропускає чи приховує інформацію, яку необхідно надати, якщо такий пропуск чи приховування вводитимуть в оману.

Якщо професійному бухгалтеру стає відомо про причетність бухгалтера до такої інформації, Кодекс РМСЕБ вимагає від нього вжити заходів, щоб не бути причетним до такої інформації.

Розділ 290 «Незалежність: завдання з аудиту та огляду» і розділ 291 «Незалежність: інші завдання з надання впевненості» частини Б Кодексу РМСЕБ не за стосовуються до завдань із підготовки інформації.

Професійне судження

Професійне судження є суттєвим для належного виконання завдання з компіляції інформації тому, що тлумачення відповідних етичних вимог і вимог МССП 4410, а також обґрунтовані рішення, потрібні у процесі виконання завдання з підготовки інформації, вимагають застосування відповідних знань та досвіду до фактів і обставин завдання.

Професійне судження потрібно, зокрема, якщо завдання стосується допомоги управлінському персоналу суб'єкта господарювання в прийнятті рішень про:

- прийнятність концептуальної основи фінансового звітування, яку слід застосовувати для складання й подання фінансової інформації суб'єкта господарювання, з огляду на заплановане використання фінансової інформації та її визначених користувачів;
- застосування належної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи:
 - вибір прийнятних облікових політик згідно з концептуальною основою;
 - розробку облікових оцінок, потрібних для підготовки і подання фінансової інформації згідно з цією концептуальною основою;
 - підготовка та подання фінансової інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Допомога практикуючого фахівця управлінському персоналу завжди надається виходячи з того, що управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими керівними повноваженнями, розуміють значущі судження, які відображені у фінансовій інформації, та беруть на себе відповідальність за ці судження.

Професійне судження передбачає застосування належної професійної підготовки, знання й досвіду в контексті МССП 4410, а також стандартів бухгалтерського обліку та етики при прийнятті обґрунтованих рішень про план дій, які є прийнятними за конкретних обставин завдання з підготовки інформації.

Застосування професійного судження в індивідуальних завданнях ґрунтується на фактах та обставинах, які відомі практикуючому фахівцю раніше від дати звіту практикуючого фахівця про завдання, включаючи:

- знання, набуті внаслідок виконання інших завдань для суб'єкта господарювання, якщо це прийнятно (наприклад, послуги з оподаткування);
- розуміння практикуючим фахівцем бізнесу та діяльності суб'єкта господарювання, включаючи його облікові системи, та застосування застосовної концептуальної основи фінансової звітності в галузі, в якій суб'єкт господарювання провадить свою діяльність;
- ступінь, в якому підготовка та подання фінансової інформації вимагає застосування судження управлінського персоналу.

Контроль якості на рівні завдання

Дії партнера із завдання та відповідні повідомлення іншим членам команди із завдання, якщо він бере на себе відповідальність за загальну якість по кожному завданню, підкреслюють важливість досягнення якості завдання через:

- виконання роботи, яка відповідає професійним стандартам та нормативним і юридичним вимогам;
- дотримання вимог застосовних політик і процедур фірми з контролю якості;
- надання звіту практикуючого фахівця про завдання відповідно до МССП 4410.

Партнер із завдання повинен брати на себе відповідальність за:

- 1) загальну якість кожного завдання з компіляції інформації, на яке він призначений;
- 2) завдання, яке виконується відповідно до політик і процедур фірми щодо контролю якості через:

- дотримання прийнятних процедур, які стосуються прийняття й продовження стосунків з клієнтом і завдань (основну увагу необхідно приділити інформації, яка стосується чесності основних власників, провідного управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Якщо партнер із завдання має підстави сумніватися в чесності управлінського персоналу настільки, що існує ймовірність впливу на належне виконання завдання, завдання може бути неприйнятним).;
- упевненість, що команда із завдання в сукупності володіє прийнятною компетентністю і можливостями для виконання завдання з компіляції інформації;
- уважність до ознак недотримання вимог членами команди із завдання відповідних етичних вимог та визначення відповідних заходів, якщо питання, які привернули увагу партнера із завдання, свідчать, що члени команди із завдання не дотримуються відповідних етичних вимог;
- керування, нагляд і виконання завдання відповідно до професійних стандартів і застосовних юридичних та нормативних вимог;
- прийняття на себе відповідальності за ведення відповідної документації із завдання.

Прийняття і продовження завдання

Практикуючий фахівець не повинен приймати завдання, якщо він не узгодив умови завдання з управлінським персоналом і стороною, що наймає, якщо вона інша, включаючи:

- 1) заплановане використання й обмеження щодо надання фінансової інформації та будь-які обмеження щодо її використання чи обмеження щодо надання, якщо прийнятно;
- 2) ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- 3) ціль та обсяг завдання з компіляції інформації;
- 4) відповідальність практикуючого фахівця, включаючи вимогу дотримуватися відповідних етичних вимог;
- 5) відповідальність управлінського персоналу за:
 - фінансову інформацію та за її складання й подання відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, яка є прийнятною з огляду на заплановане використання фінансової інформації та визначених користувачів;
 - правильність і повноту записів, документів, пояснень та іншої інформації, наданих управлінським персоналом для завдання з компіляції інформації;
 - судження, потрібні під час складання та подання фінансової інформації, включаючи судження, щодо яких практикуючий фахівець може надавати допомогу в ході виконання завдання з підготовки інформації;
- 6) очікувану форму і зміст звіту практикуючого фахівця.

Практикуючий фахівець повинен фіксувати узгоджені умови завдання в листі-угоді чи іншій доречній формі письмової угоди до виконання завдання.

У постійному завданні з компіляції інформації практикуючий фахівець повинен оцінити, чи вимагають обставини, включаючи зміни міркувань щодо прийняття завдання, перегляду умов завдання та чи є потреба в нагадуванні управлінському персоналу про існуючі умови завдання.

Практикуючий фахівець у ході завдання з компіляції інформації повинен своєчасно повідомляти інформацію управлінському персоналу або за потреби тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про всі питання, які стосуються завдання з компіляції інформації та за професійним судженням практикуючого фахівця є досить важливими, щоб заслуговувати на увагу управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Виконання завдання

Практикуючий фахівець повинен отримати достатнє розуміння наведених далі питань, щоб бути в змозі виконати завдання з компіляції інформації:

- бізнесу і діяльності суб'єкта господарювання, включаючи облікову систему та бухгалтерські записи суб'єкта господарювання;
- застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи її застосування в галузі суб'єкта господарювання.

Практикуючий фахівець повинен готувати фінансову інформацію, використовуючи записи, документи, пояснення та іншу інформацію, в т.ч. значущі судження, надані управлінським персоналом.

Практикуючий фахівець повинен обговорювати з управлінським персоналом або за потреби з тими, кого наділено найвищими керівними повноваженнями, значущі судження, з яких він надає допомогу в ході компіляції фінансової інформації.

Перед завершенням завдання з компіляції інформації практикуючий фахівець повинен ознайомитися з підготовленою фінансовою інформацією з огляду на розуміння практикуючим фахівцем бізнесу і діяльності суб'єкта господарювання та застосовну концептуальну основу фінансового звітування.

Якщо в ході завдання з компіляції інформації практикуючому фахівцю стає відомо, що записи, документи, пояснення чи інша інформація, включаючи значущі судження, надані управлінським персоналом для завдання з підготовки інформації, є неповними, неправильними чи по-іншому не задовільними, він повинен довести це до уваги управлінського персоналу і звернутися із запитом по додаткову чи виправлену інформацію.

Якщо практикуючий фахівець не в змозі завершити завдання тому, що управлінський персонал не надав записи, документи, пояснення чи іншу інформацію, включаючи значущі судження, про які робився запит, він повинен відмовитися від завдання та повідомити управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими керівними повноваженнями, про підстави відмови.

Якщо практикуючому фахівцю стає відомо в ході завдання, що:

- підготовлена фінансова інформація недостатньо посиляється на застосовну концептуальну основу фінансового звітування або не описує її;
- потрібні зміни до підготовленої фінансової інформації, щоб фінансова інформація не була суттєво викривленою;
- підготовлена фінансова інформація по-іншому вводить в оману, практикуючий фахівець повинен запропонувати управлінському персоналу прийнятні зміни.

Якщо управлінський персонал відмовляється чи в інший спосіб не дозволяє практикуючому фахівцю зробити пропоновані зміни до скомпільованої фінансової інформації, він повинен відмовитися від завдання та повідомити управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими керівними повноваженнями, про підстави відмови.

Якщо відмова від завдання неможлива, практикуючий фахівець повинен визначити професійну та юридичну відповідальність, відповідну за конкретних обставин.

Практикуючий фахівець повинен отримати підтвердження від управлінського персоналу або за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що вони беруть на себе відповідальність за остаточний варіант підготовленої фінансової інформації.

Практикуючий фахівець повинен включати до документації із завдання:

- значущі питання, які виникають протягом завдання з підготовки інформації, та як він розглядав ці питання;

- запис того, як підготована фінансова інформація узгоджується з основними записами, документами, поясненнями та іншою інформацією, наданою управлінським персоналом;
- копію остаточного варіанта скопійованої фінансової інформації, стосовно якої управлінський персонал або за потреби ті, кого наділено найвищими керівними повноваженнями, підтвердили свою відповідальність, і звіт практикуючого фахівця.

Звіт практикуючого фахівця

Важлива мета звіту практикуючого фахівця – чітко повідомляти інформацію про характер завдання з компіляції інформації та роль і відповідальність практикуючого фахівця в завданні. Звіт практикуючого фахівця не є засобом висловлення думки чи висновку про фінансову інформацію у будь-якій формі.

Звіт практикуючого фахівця, наданий про завдання з компіляції інформації, повинен бути в письмовій формі та має містити такі елементи:

- назву звіту;
- адресат (адресати), як цього вимагають умови завдання;
- зазначення того, що практикуючий фахівець скопійовував фінансову інформацію виходячи з інформації, наданої управлінським персоналом;
- опис відповідальності управлінського персоналу або за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно завдання з компіляції інформації та стосовно фінансової інформації;
- ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансового звітування та, якщо використовується концептуальна основа фінансового звітування спеціального призначення, визначення або посилання на визначення цієї концептуальної основи фінансового звітування спеціального призначення у фінансовій інформації;
- ідентифікацію фінансової інформації, включаючи назву кожного елемента фінансової інформації, якщо вона містить кілька елементів, дату фінансової інформації або періоду, якого вона стосується;
- опис відповідальності практикуючих фахівців у підготовці фінансової інформації, включаючи те, що завдання виконувалося відповідно до цього МССП і що практикуючий фахівець підготував інформацію з дотриманням відповідних етичних вимог;
- опис того, що входить до завдання з підготовки інформації відповідно до цього МССП;
- пояснення того, що:
 - оскільки завдання з компіляції інформації не є завданням із надання впевненості, від практикуючого фахівця не вимагається перевіряти правильність або повноту інформації, наданої управлінським персоналом для підготовки інформації;
 - відповідно практикуючий фахівець не висловлює аудиторської думки або не виконує огляд висновку щодо того, чи підготована фінансова інформація згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування;
 - якщо фінансова інформація підготована із застосуванням концептуальної основи фінансового звітування спеціального призначення, пояснювальний параграф, який:
 - описує призначення, для якого скопійована фінансова інформація, та, якщо потрібно, визначених користувачів, або містить посилання на примітку в фінансовій інформації, яка розкриває цю інформацію;
 - привертає увагу читачів звіту до того факту, що фінансова інформація підготована відповідно до концептуальної основи спеціального призначення і що внаслідок цього інформація може бути неприйнятною для інших цілей;
- дату звіту практикуючого фахівця;

- підпис практикуючого фахівця;
- адресу практикуючого фахівця.

Практикуючий фахівець повинен датувати звіт датою, коли він завершив завдання з компіляції інформації відповідно до цього МССП.

ПЕРЕЛІК ПРОЦЕДУР АУДИТУ

Процедури аудиту	Визначення	Методи (методичні прийоми) реалізації процедур аудиту
1	2	3
Аналітичні процедури	оцінка фінансової інформації через аналіз правдоподібного взаємозв'язку між фінансовими та не фінансовими даними. Мета аналітичних процедур полягає у виявленні, аналізі та оцінці показників і тенденцій, а також співвідношень між показниками фінансово-економічної діяльності економічного суб'єкта.	Класифікація, порівняння, співставлення, прогнозування.
Верифікація	підтвердження будь-яких теоретичних положень, алгоритмів, програм і процедур шляхом їхнього зіставлення з відомими (еталонними або емпіричними) даними, алгоритмами й програмами. Тобто, верифікація – це процедура, яка полягає у порівнянні реальних дослідних зразків з еталонними.	Співставлення, порівняння; синтез, аналіз, логічний метод.
Диференціація	поділ предмета аудиту з метою визначення певних взаємозалежностей.	Порівняння, співставлення, класифікація.
Запит	пошук фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами. Запити здійснюються як в усній, так і в письмовій формі. Запит полягає у направленні дебіторам, кредиторам, банкам, юристам та іншим третім особам, пов'язаним із суб'єктом господарювання, листа із проханням підтвердити та (або) надати інформацію про зобов'язання, претензії, залишки по рахунках, здійснені операції та інші дані, що цікавлять аудитора. Запити мають відсилатися від імені суб'єкта господарювання, а отримувачем відповіді є аудиторська фірма.	Опитування, класифікація, співставлення, узагальнення.
Зовнішнє підтвердження	Аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі. Якщо підтверджено дані суб'єкта господарювання, то цей факт є підставою для формулювання позитивної аудиторської думки. За наявності розбіжностей даних необхідно оцінити відхилення. Якщо причина відхилень визначена, тоді є підстави аналізувати їх суттєвість і робити відповідні висновки. Якщо відхилення незрозумілі необхідно проводити додаткові процедури аудиту. У випадку відсутності відповіді слід оцінити суттєвості впливу відсутності підтвердження. Якщо очікуваний вплив суттєвий, це є підставою для планування додаткових альтернативних процедур аудиту.	Абстрагування, класифікація.
Ідентифікація	Визначення сутності предмета аудиторської уваги в ході надання аудиторських послуг. В основі ідентифікації лежать актуалізована нормативно-довідкова інформація; особистий практичний досвід аудитора; критерії суттєвості відхилень, що допускаються; оцінки аудиторського ризику й ризиків викривлення тверджень звітності, класу операцій і сальдо рахунків бухгалтерського обліку.	Класифікація, порівняння, співставлення, прогнозування.
Інспектування	Перевірка записів, документів або матеріальних активів, з метою отримання точної та неупередженої інформації про наявність майна суб'єкта господарювання.	Логічний метод, узагальнення.

Продовження додатку 1

1	2	3
Огляд	Порівняльний аналіз фактичних даних з даними минулих звітних періодів або плановими (бюджетними) показниками, з метою визначення стану, тенденцій розвитку й перспектив діяльності суб'єкта господарювання на основі фінансової звітності та аналізу результатів роботи підприємств відповідної галузі.	Логічний метод, аналогія.
Перевірка	Вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній або іншій формі, або фізичний огляд активу.	Логічний метод, спосіб зворотного рахунку.
Перерахунок	Перевірка арифметичної точності розрахунків у первинних документах і бухгалтерських записах, або виконання аудитором самостійних розрахунків.	Аналітично-розрахункові, узагальнення.
Повторне виконання	Незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.	Аналогія, оцінка (експертна оцінка), узагальнення.
Простежування	Процедура перегляду відображення даних первинних документів у реєстрах синтетичного й аналітичного обліку, знаходженні заключної кореспонденцію рахунків і отримання впевненості в тому, що ті або інші господарські операції правильно відображені в бухгалтерському обліку. Простежування здійснюється у наступній послідовності: первинний документ – реєстр обліку – фінансова звітність або навпаки.	Логічний метод, класифікація, співставлення.
Повторне обчислення	Перевірка математичної правильності документів чи записів.	Аналогія, аналітично-розрахункові, узагальнення.
Розрахунок	Перевірка достовірності кількісних і вартісних вимірників господарських операцій. Застосовується процедура розрахунку до узагальнюючих показників, які характеризують об'єкт аудиту (показники продуктивності роботи, виконання плану реалізації та ін.).	Аналітично-розрахункові, порівняння, аналогія.
Сканування	Вивчення документації клієнта з метою пошуку (ідентифікації) нетипових статей та подій, відображених в документах суб'єкта господарювання. Сканування доречно застосовувати при використанні вибірки для прийняття аудиторських рішень, бо завжди існує ймовірність не виявлення помилки суб'єкта господарювання, вибравши приклад, який не відображає всю сукупність статей. Це може привести до прийняття помилкового рішення, тому зменшують аудиторський ризик, скануючи статті, що не ввійшли у вибірку.	Логічний метод, аналогія, прогнозування, узагальнення.
Спостереження	Нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи. Наприклад, спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів внутрішнього контролю. Застосовується на етапі отримання доказів. Результати спостереження носять скоріше переконливий характер і доповнюють достатність і відповідність доказової бази аудиту.	Інвентаризація, інспектування, узагальнення.
Тестування	Процедура визначення відповідності предмета аудиту заданим параметрам.	Аналогія, класифікація, порівняння, узагальнення.

ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ, ІНФОРМАЦІЮ ПРО ЯКІ СЛІД ПОВІДОМЛЯТИ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

МСА	Параграф МСА	Зміст
1	2	3
МСКЯ 1	30(a)	Повідомлення імені та ролі партнера із завдання ключовим особам управлінського персоналу клієнта і тим, кого наділено найвищими повноваженнями;
МСА 240	21, 38(c)(i), 40-42	<p>Якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, аудитор повинен зробити їм запити, щоб визначити, чи відомо їм про фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або такі випадки шахрайства, що розслідуються (чи були розслідувані), які впливають на суб'єкт господарювання. Ці запити частково здійснюються.</p> <p>Якщо аудитор відмовляється, він обговорює з управлінським персоналом відповідного рівня та з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, свою відмову від завдання та причини такої відмови.</p> <p>Якщо аудитор ідентифікував шахрайство або отримав інформацію, яка свідчить про те, що шахрайство може існувати, він повинен своєчасно повідомити інформацію про це управлінському персоналу відповідного рівня, щоб повідомити тих, хто несе основну відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства у питаннях, що входять до їх сфери відповідальності.</p> <p>Аудитор повинен своєчасно повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання та якщо аудитор ідентифікував або підозрює шахрайство за участі:</p> <ul style="list-style-type: none"> • управлінського персоналу; • працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, • інших працівників, якщо шахрайство призводить до суттєвого викривлення фінансової звітності. <p>Якщо аудитор підозрює шахрайство за участі управлінського персоналу, аудитор повинен повідомити про підозри тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та обговорити з ними характер, час і обсяг аудиторських процедур, необхідних для завершення аудиту.</p> <p>Аудитор повинен повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про інші питання, пов'язані з шахрайством, які, за судженням аудитора, доречні для їх відповідальності.</p>
МСА 250	14, 19, 22-24.	<p>Для полегшення ідентифікації випадків недотримання вимог інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність, аудитор повинен виконати такі аудиторські процедури:</p> <ul style="list-style-type: none"> • звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, чи дотримується суб'єкт господарювання вимог таких законодавчих і нормативних актів; • перевірити, за наявності, листування з відповідними органами ліцензування та регуляторними органами. <p>Якщо аудитор підозрює, що може мати місце недотримання вимог, він повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Якщо управлінський персонал і за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надали достатньої інформації, яка підтверджує, що суб'єкт господарювання дотримується вимог законодавчих та нормативних актів і, на думку аудитора, вплив підозрюваного недотримання вимог може бути суттєвим для фінансової звітності, він повинен розглянути необхідність отримання юридичної консультації.</p> <p>За винятком випадків коли всі, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання і тому обізнані з питаннями, яких стосується виявлене або підозрюване недотримання вимог, про яке аудитор уже повідомляв, аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про питання, що стосуються недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які привернули увагу аудитора під час аудиту, крім тих питань, які є явно незначними.</p>

1	2	3
		<p>Якщо за професійним судженням аудитора недотримання вимог, вважається навмисним і суттєвим, аудитор повинен якомога швидше повідомити про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями.</p> <p>Якщо аудитор підозрює, що управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, причетні до недотримання вимог, він повинен повідомити про це наступний вищий рівень управлінського персоналу суб'єкта господарювання, якщо він існує, наприклад аудиторський комітет або спостережну раду. Якщо наступний вищий рівень управлінського персоналу не існує або якщо аудитор вважає, що його повідомлення може бути проігноровано, або він невпевнений, кого повідомляти, аудитор повинен розглянути необхідність отримання юридичної консультації.</p>
МСА 265	9	Аудитор повинен своєчасно повідомити у письмовій формі інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані під час аудиту.
МСА 450	12-13	<p>Аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це йому не заборонено законодавчими або нормативними актами, про не виправлені викривлення та їх можливий вплив окремо або в сукупності на висновки у звіті незалежного аудитора. В повідомленні аудитора має зазначатися кожне окреме суттєве не виправлене викривлення. Аудитор повинен звернутися із запитом про виправлення не виправлених викривлень.</p> <p>Аудитор повинен також повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, як про вплив не виправлених викривлень попередніх періодів на конкретні класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому.</p>
МСА 505	9	Якщо аудитор доходить висновку, що відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору надіслати запит про підтвердження є необґрунтованою, або якщо аудитор не може отримати доречні та надійні аудиторські докази за допомогою альтернативних аудиторських процедур, аудитор повинен звернутися до тих, кого наділено найвищими повноваженнями відповідно до МСА 26012. Аудитор також повинен визначити вплив цього на аудит та думку аудитора відповідно до вимог МСА 70513
МСА 510	7	Якщо аудитор отримує аудиторські докази, що залишки на початок періоду містять викривлення, які можуть суттєво вплинути на фінансову звітність за поточний період, аудитор повинен виконати такі додаткові аудиторські процедури, які є доречними за обставин, для визначення їх впливу на фінансову звітність за поточний період. Якщо аудитор доходить висновку про наявність таких викривлень у фінансовій звітності за поточний період, аудитор повинен повідомити про викривлення управлінський персонал відповідного рівня та тих, кого наділено найвищими повноваженнями.
МСА 550	27	Крім випадків, коли всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, аудитор повинен повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні питання, які виникають протягом аудиту в зв'язку з пов'язаними сторонами суб'єкта господарювання.
МСА 560	7(b)-(c), 9, 10(a), 13(b), 14(a), 17	<p>Аудитор має здійснити запити до управлінського персоналу і, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, чи відбулися будь-які подальші події, що могли б вплинути на фінансову звітність.</p> <p>Аудитор має ознайомитись з протоколами засідань, якщо вони є, за участю власників, управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, суб'єкта господарювання, що проводилися після звітної дати (на яку складена фінансова звітність), та зробити запити щодо питань, які обговорювалися на тих засіданнях, протоколи яких недоступні.</p> <p>Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу і, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про надання ними письмових запевнень, що всі події, які відбуваються після дати фінансової звітності і щодо яких застосовна концептуальна основа фінансового звітування вимагає коригування або розкриттів інформації, були скориговані або розкриті.</p>

1	2	3
		<p>Аудитор не зобов'язаний виконувати будь-які аудиторські процедури щодо фінансової звітності після дати звіту аудитора. Проте якщо після дати звіту аудитора, але до дати оприлюднення фінансової звітності аудитору стає відомим факт, який, якби був аудитору відомий на дату звіту аудитора, міг би призвести до внесення ним змін до звіту аудитора, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом або, де це доречно, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями.</p> <p>Якщо звіт аудитора вже було надано суб'єкту господарювання, аудитор повинен повідомити управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, крім випадків, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, що вони не повинні оприлюднювати фінансову звітність третім особам до внесення всіх необхідних змін. Якщо незважаючи на це фінансова звітність була оприлюднена у подальшому без необхідних змін, аудитор повинен вжити належних заходів, щоб застерегти від довіри до звіту аудитора.</p> <p>Після оприлюднення фінансової звітності аудитор не зобов'язаний виконувати будь-які аудиторські процедури стосовно такої фінансової звітності. Проте якщо після того як фінансова звітність була оприлюднена, аудитору стає відомий факт, який, якби він був відомий аудитору на дату звіту аудитора, міг призвести до внесення змін аудитором до звіту аудитора, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом або, де це доречно, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями.</p> <p>Якщо управлінський персонал не вживає необхідних заходів для забезпечення того, щоб будь-яка особа, яка отримала раніше оприлюднену фінансову звітність, була повідомлена про цю ситуацію, і не змінює фінансову звітність за обставин, а аудитор вважає, що вона (фінансова звітність) повинна бути змінена, аудитор повинен повідомити управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, крім випадків, коли всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, що аудитор буде вживати заходів, щоб застерегти від довіри до звіту аудитора у майбутньому. Якщо незважаючи на таке повідомлення управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають цих необхідних заходів, аудитор повинен вжити належних заходів, щоб застерегти від довіри до звіту аудитора.</p>
МСА 570	25	<p>Крім випадків, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, аудитор повинен повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про виявлені події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Таке повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, має містити таке:</p> <ul style="list-style-type: none"> • чи становлять події або умови суттєву невизначеність; • чи є прийнятним використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності; • належну якість розкриттів відповідної інформації у фінансовій звітності; • вплив на звіт аудитора, де це застосовно.
МСА 600	49	<p>Команда із завдання для групи повинна повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, інформацію з таких питань:</p> <ul style="list-style-type: none"> • загальний огляд типу роботи, яку потрібно виконати щодо фінансової інформації компонентів; • загальний огляд характеру запланованої участі команди із завдання для групи в роботі, яку слід виконати аудиторам компонентів щодо фінансової інформації значущих компонентів; • випадки, якщо оцінювання аудитора компонента командою із завдання для групи роботи викликає сумнів щодо якості роботи цього аудитора; • будь-які обмеження аудиту групи, наприклад якщо був обмежений доступ до інформації для команди із завдання для групи;

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> шахрайство або підозрюване шахрайство за участі управлінського персоналу групи, управлінського персоналу компонента, працівників, які відіграють важливу роль у системі контролю на рівні групи, або інших осіб, якщо шахрайство призвело до суттєвого викривлення фінансової звітності групи.
МСА 610	20, 31	<p>Зовнішній аудитор повинен зазначити, повідомляючи інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про загальний огляд запланованого обсягу та часу аудиту, як він планує використати роботу внутрішніх аудиторів.</p> <p>Оцінивши доцільність та обсяг, в якому внутрішніх аудиторів можна використати для надання ними прямої допомоги під час аудиту, зовнішній аудитор повинен при повідомленні інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями щодо запланованого обсягу і часу аудиту повідомити їм про характер та обсяг запланованого використання внутрішніх аудиторів для отримання від них прямої допомоги для забезпечення взаємного розуміння, що подібне використання не є надмірним за обставин завдання.</p>
МСА 705	11, 12, 14, 30	<p>Якщо після прийняття завдання аудитор стає відомо, що управлінський персонал встановив обмеження на обсяг аудиту, яке, на думку аудитора, ймовірно призведе до необхідності висловлення думки із застереженням або відмови від висловлення думки щодо фінансової звітності, аудитор повинен попросити управлінський персонал зняти таке обмеження. У разі відмови управлінського персоналу зняти таке обмеження, аудитор повинен повідомити інформацію про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо всі вони не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання, та визначити, чи існує можливість виконати альтернативні процедури для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.</p> <p>Якщо аудитор відмовляється від завершення аудиту, через неможливість отримання достатніх та прийнятних доказів, до відмови від завершення аудиту аудитор повинен повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про всі питання щодо викривлень, виявлених під час аудиту, що призвели б до модифікації думки.</p> <p>Якщо аудитор планує модифікувати думку в звіті аудитора, аудитор повинен повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, інформацію про обставини, які призвели до очікуваної модифікації, та формулювання модифікації.</p>
МСА 706	12	<p>Якщо аудитор планує включити в звіт аудитора пояснювальний параграф або параграф з інших питань, аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про такий намір і надати текст такого параграфа.</p>
МСА 710	18	<p>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 про це був повідомлений попередній аудитор.</p> <p>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.</p>

АУДИТ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

На етапі вивчення контрольного середовища та визначення ризику здійснюється тестування внутрішнього контролю, у т.ч. – внутрішнього контролю необоротних активів. З метою уніфікації робочих документів автором розроблено типові тести (табл. 1).

Таблиця 1

Тест внутрішнього контролю необоротних активів

№ з/п	Питання
<i>Основні засоби</i>	
1.	Чи є на підприємстві основні засоби (далі – ОЗ): - власні чи передані та /або прийняті в оренду; - передані у фінансовий лізинг; - прийняті на підставі фінансового лізингу?
2.	Чи проставляються інвентарні номери ОЗ у первинних документах, які служать підставою для прийняття до обліку або зняття з обліку об'єктів ?
3.	Чи зберігаються у бухгалтерії первинні документи з обліку об'єктів ОЗ ?
4.	Чи створена постійно діюча комісія для вирішення проблем щодо використання та обліку необоротних активів?
5.	Чи проведена класифікація ОЗ?
6.	Чи проводилась інвентаризація ОЗ: - при встановленні фактів зловживань, крадіжок тощо, - перед складанням річного бухгалтерського звіту?
7.	Чи ведеться аналітичний облік переоцінки ОЗ з рознесенням даних в аналітичному обліку?
8.	Чи є у складі ОЗ повністю зношені об'єкти ?
9.	Чи збільшується вартість ОЗ у зв'язку з витратами на їх покращення?
10.	Чи зменшений додатковий капітал на суму індексації ОЗ, списаних з балансу?
11.	Чи було вибуття ОЗ шляхом: реалізації за гроші; безкоштовної передачі чи внеску до Статутного капіталу?
12.	Чи є ОЗ, які передані під заставу?
<i>Нематеріальні активи</i>	
1.	Чи зберігаються у бухгалтерії первинні документи з обліку об'єктів нематеріальних активів (далі – НА)?
2.	Чи розподілені НА по групах?
3.	Чи проводилася інвентаризація НА?
4.	Чи було вибуття НА?
<i>Малоцінні необоротні матеріальні активи</i>	
1.	Чи встановлена вартісна межа ОЗ та малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – МНМА)?
2.	Чи зберігаються у бухгалтерії первинні документи з обліку об'єктів МНМА?
3.	Чи проводилася інвентаризація МНМА?
4.	Чи було вибуття МНМА?
<i>Капітальне будівництво</i>	
1.	Чи проводилися у поточному році будівництво об'єктів ОЗ?
2.	Чи проводилось фінансування капітального будівництва за рахунок: власних обігових чи кредитних коштів?
3.	Чи ведеться аналітичний облік капітального будівництва окремо по кожному об'єкту будівництва?
4.	Чи зберігаються первинні документи, які є підставою для прийняття до обліку або зняття з обліку об'єктів ОЗ у бухгалтерії?

Подальші аудиторські процедури здійснюються у відповідності до інформаційно-організаційної моделі, яка розроблюється відповідно до ВФСА.

Мета аудиту необоротних активів полягає в:

- перевірці твердження, що необоротні активи, які відображені у звітності, належать підприємству;

- перевірці відповідності оцінки та класифікації необоротних активів діючим П(С)БО;
- перевірці відповідності нарахування та відображення зносу необоротних активів обраній обліковій політиці;
- перевірці достовірності відображення залишків необоротних активів у звітності суб'єкта господарювання.

Предмет аудиту: господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом та використанням основних засобів, інших необоротних активів, а також відносини, що виникають при цьому.

Об'єкти аудиту: елементи облікової політики, операції з обліку, записи в первинних документах, обліку та звітності.

Джерела інформації:

1. Законодавчі акти, нормативні документи.
2. Договори, проектно-кошторисна документація, приймально-здавальні акти, реєстраційні посвідчення, технічні паспорти тощо.
3. Інвентарні картки обліку необоротних активів, відомості, журнали, машинограми, інші первинні документи, дані аналітичного обліку витратних рахунків.
4. Інвентаризаційні описи та результати поточної інвентаризації.
5. Відомості, таблиці амортизаційних відрахувань.
6. Відомості переоцінки, висновки експертів.

Процедурне забезпечення складається з переліку запланованих в програмі аудиторських процедур з вказівками відповідних тверджень (табл. 2).

Таблиця 2

Аудиторські процедури аудиту необоротних активів

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Твердження	
		щодо залишків рахунків та відповідні розкриття на кінець періоду	щодо класів операцій та подій, а також пов'язаних розкриттів протягом періоду аудиту
1	2	3	4
<i>Загальні процедури</i>			
1.	Узгодження даних реєстрів обліку необоротних активів з даними Головної книги та фінансової звітності.	К, ПД	К, ПД
2.	Направлення запиту щодо дати проведення інвентаризації наявних необоротних активів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, П
3.	Спостереження за проведенням інвентаризації необоротних активів.	І	-
4.	Інспектування документального оформлення відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації необоротних активів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П
5.	Сканування записів з метою виявлення "нетипових операцій" і.т.д.	-	ЗР, К
<i>Капітальні інвестиції (далі – КІ).</i>			
6.	Вивчення (ознайомлення) контрактів на проведення.		П, Н, Т, ЗР, К
7.	Інспектування наявності документів на оприбуткування.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П
8.	Простежування відображення у обліку операцій з оприбуткування КІ.	П, ПО, ТОР	Т, ЗР
	Вивчення формування первісної вартості КІ в частині придбання ОЗ, інших необоротних матеріальних активів(далі НМА), НА та модернізації ОЗ.	-	П, Н, Т, ЗР, К
	Оцінка виконання зобов'язань за проведеними капіталовкладеннями.	ТОР, К	-

1	2	3	4
9.	Простежування відображення в обліку витрат на проведення поліпшень ОЗ, НМА та малоцінних необоротних матеріальних активів (далі МНМА).	П, ПО TOP, К	Т, ЗР
10.	Вивчення використання капіталовкладень.	-	П, Н, Т, ЗР, К
<i>Основні засоби</i>			
11.	Диференціація основних засобів по відношенню до виробництва.	TOP	К
12.	Верифікація ОЗ відповідно критеріїв визнання за П(С)БО або МСФЗ "Основні засоби"	TOP	ЗР, К
13.	Вивчення формування первісної вартості ОЗ.	-	П, Н, Т, ЗР, К
14.	Верифікація застосовної клієнтом кореспонденції рахунків при відображенні в обліку операцій з оприбуткування ОЗ відповідно вимогам нормативних актів України.	TOP	ЗР, К
15.	Інспектування документального забезпечення та простежування відображення у обліку операцій з оприбуткування ОЗ.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П
16.	Перерахунок (або повторне виконання) формування первісної вартості ОЗ.	П , TOP	Т
17.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в обліку операцій з вибуття основних засобів відповідно вимогам нормативних актів України.	TOP, К	ЗР, К
18.	Вивчення правоустановчих документів на продаж ОЗ.	-	П, Н, Т, ЗР, К
19.	Інспектування документального забезпечення та простежування відображення у обліку операцій з вибуття ОЗ.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П
20.	Простежування в обліку операцій з внутрішнього переміщення ОЗ та МНМА.	П, ПО TOP	Т, ЗР
21.	Повторне обчислення нарахування амортизації ОЗ та МНМА, перевірка її віднесення на відповідні рахунки витрат.	П TOP	Т
22.	Диференціація ОЗ щодо зношеності.	TOP, К	К
	Простежування відображення в обліку операцій з ОЗ, які мають нульову вартість і можуть принести економічну вигоду.	П, ПО TOP	Т, ЗР
23.	Сканування записів на наявність ОЗ, по яких не нараховується амортизація.	-	ЗР, К -
24.	Оцінка повноти розкриття інформації по ОЗ та МНМА в примітках до фінансової звітності.	TOP	-
25.	Інспектування документального забезпечення та простежування відображення у обліку операцій з фінансового лізингу.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П
26.	Простежування відображення в обліку витрат на проведення ремонтів ОЗ.	П, ПО TOP	Т, ЗР
27.	Вивчення (або ознайомлення) з договорами оренди.	-	П, Н, Т, ЗР, К
28.	Підтвердження договорів оренди та фінансового лізингу	П, ПО	Н, Т, ЗР, П
	Огляд ОЗ, переданих та взятих в оренду.	І	Н, К
29.	Звіряння об'єктів, суми орендної плати за даними бухгалтерського обліку та договорами оренди.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К
30.	Направлення запиту, щодо ОЗ, переданих та взятих в оперативну оренду.	ПО, П	П, Н, Т, ЗР,
31.	Підтвердження майна, що передано у заставу та знаходяться у заставі та іпотеці.	П, ПО	Н, Т, ЗР, П
32.	Інспектування операцій з ОЗ, що знаходяться на консервації чи реконструкції.	ПО, П , К	Н, Т, ЗР, К, П
33.	Ідентифікація, підрахунок (або перерахунок) операцій з переоцінки ОЗ.	І, ПО	Н, К

1	2	3	4
<i>Інші необоротні матеріальні активи (далі –ІНМА)</i>			
34.	Інспектування документального забезпечення та простежування відображення у бухгалтерському обліку операцій з оприбуткування ІНМА.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П
35.	Інспектування документального забезпечення та простежування відображення у бухгалтерському обліку операцій з вибуття ІНМА.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П
36.	Простежування відображення у бухгалтерському обліку операцій з руху ІНМА у розрізі контрагентів, об'єктів і т.д.	П, ПО, ТОР	Т, ЗР
37.	Повторне обчислення нарахування амортизації ІНМА та перевірка її віднесення на відповідні рахунки витрат.	П, ТОР,	Т
	Оцінка повноти розкриття інформації по ІНМА в примітках до фінансової звітності.	ТОР, ПД	ПД
<i>Нематеріальні активи (далі – НА)</i>			
38.	Інспектування документального забезпечення та простежування відображення у обліку операцій з оприбуткування НА.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П
39.	Інспектування документального забезпечення та простежування відображення у обліку операцій з вибуття НА.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П
40.	Простежування відображення в обліку операцій з руху НА.	П, ПО, ОР	Т, ЗР
41.	Повторне обчислення нарахування амортизації НА та перевірка її віднесення на відповідні рахунки витрат.	П, ОР	Т
42.	Оцінка повноти розкриття інформації по НА в примітках до фінансової звітності.	ОР, ПД	-
43.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в обліку операцій з оприбуткування та списання НА відповідно вимогам нормативних актів України.	ОР	ЗР, К

Узагальнення результатів. За результатами здійснених процедур аудитор формує висновки щодо цілей аудиту необоротних активів: відсутності порушень діючого законодавства щодо операцій з необоротними активами та достовірності відображення залишків необоротних активів у фінансовій звітності.

Документування включає відображення всіх процедур, їх результатів та висновків за розділом.

очність, оцінка та розподіл (ТОР)
класифікація (К)
подання (ПД)

**ЗМІСТ ТВЕРДЖЕНЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ПЕРСОНАЛУ СУБ'ЄКТА
ГОСПОДАРЮВАННЯ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

При аудиті необхідно отримати докази, які підтверджують, що фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах відповідає застосованій концептуальній основі фінансової звітності. Тобто управлінський персонал робить твердження щодо визнання, оцінки, подання різних елементів фінансових звітів та розкриття пов'язаної з ними інформації. Твердження, які аудитор використовує при розгляді різних типів потенційних викривлень, що можуть мати місце, можна розподілити на дві категорії, які мають наступний зміст:

Твердження щодо класів операцій та подій, а також пов'язаних розкриттів протягом періоду аудиту	Твердження щодо залишків рахунків та відповідні розкриття на кінець періоду
настання (Н) – операції та події, які були зареєстровані або розкриті, настали і пов'язані із суб'єктом господарювання;	існування (І) – активи, зобов'язання та власний капітал наявні;
повнота (П) – всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані, а всі пов'язані розкриття, які необхідно було включити у фінансову звітність, було включено;	повнота (П) – всі активи, зобов'язання та власний капітал, які мають реєструватися, були зареєстровані, а всі пов'язані розкриття, які необхідно було включити у фінансову звітність, було включено;
закриття реєстрів (ЗР) – операції та події були зареєстровані у відповідному обліковому періоді;	права та зобов'язання (ПО) – суб'єкт господарювання має або контролює права на активи, а зобов'язання є зобов'язаннями суб'єкта господарювання;
точність (Т) – суми та інші дані, пов'язані із зареєстрованими операціями й подіями, були записані правильно, а пов'язані розкриття було відповідно виміряно й описано;	точність, оцінка та розподіл (ТОР) – активи, зобов'язання та власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані, а пов'язані розкриття було відповідно виміряно та викладено;
класифікація (К) – операції та події були зареєстровані на належних рахунках;	класифікація (К) – активи, зобов'язання та участь у капіталі було відображено на відповідних рахунках.
подання (П) – операції та події відповідно узагальнені або деталізовані й чітко викладені, а пов'язані розкриття є релевантними та зрозумілими в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування.	подання (ПД) – активи, зобов'язання та участь у капіталі відповідно узагальнені або деталізовані та чітко викладені, а пов'язані розкриття є релевантними і зрозумілими в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПОКУПЦЯМИ

(за матеріалами журналу «Аудитор України» вип. №10(227), 2014)

Аудиторські твердження

Згідно з МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» твердження, які аудитор використовує для розгляду різних типів потенційних викривлень, що можуть мати місце, поділяють на три категорії:

1. Твердження, які містять показники балансу, або твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду. Це такі твердження:

- **існування** – активи, зобов'язання та власний капітал наявні;
- **права та обов'язки** – суб'єкт господарювання має або контролює права на активи, а зобов'язання є обов'язком суб'єкта господарювання;
- **повнота** – всі активи, зобов'язання та власний капітал, які мають реєструватися, були зареєстровані;
- **оцінка та розподіл** – активи, зобов'язання та власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані.

2. Твердження щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту:

- **настання** – операції та події, які були зареєстровані, настали та пов'язані із суб'єктом господарювання;
- **повнота** – всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані;
- **точність** – суми та інші дані, пов'язані із зареєстрованими операціями та подіями, були записані правильно;
- **закриття реєстрів** – операції та події були зареєстровані у відповідному обліковому періоді;
- **класифікація** – операції та події були зареєстровані на належних рахунках.

3. Твердження щодо подання та розкриття:

- **настання та права і обов'язки** – події, операції та інші питання, інформація щодо яких була розкрита, настали і пов'язані із суб'єктом господарювання;
- **повнота** – всі розкриття інформації, які мали бути внесені до фінансової звітності, включені;
- **класифікація та зрозумілість** – фінансова інформація належно подана та описана, розкриття інформації також чітко сформульоване;
- **точність та оцінка** – фінансова та інша інформація розкрита достовірно та у відповідних сумах.

Аудит розрахунків з постачальниками та покупцями повинен охоплювати перевірку тверджень керівництва стосовно кредиторської заборгованості, дебіторської заборгованості та одночасно доходів від реалізації і витрат на придбання. Перевірка кредиторської і дебіторської заборгованості, доходів та витрат включає виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. Планування аудиторських процедур залежить від мети аудиту для кожного твердження.

Виходячи з оцінки ризику суттєвого викривлення дебіторської заборгованості та доходів, кредиторської заборгованості і витрат необхідно визначити, які твердження керівництва (якісні характеристики звітності) є критичними для такої фінансової звітності. Зважаючи на мету управлінського персоналу щодо «прикрашення» фінансової звітності для дебіторської заборгованості та доходів, зазвичай критичними є такі твердження керівництва:

- існування;
- настання;

- оцінка (валова та чиста);
- права та обов'язки;
- своєчасність (відсічення).

Для кредиторської заборгованості і витрат зазвичай критичними є такі твердження керівництва:

- повнота;
- права та обов'язки;
- оцінка та розподіл;
- своєчасність (відсічення).

Аудиторські процедури

З огляду на мету аудиту щодо кожного з виду тверджень, визначаються процедури, які повинні застосувати члени групи з завдання для перевірки дебіторської заборгованості та доходів (Таблиця 1) і кредиторської заборгованості та витрат (Таблиця 2).

Таблиця 1

Твердження керівництва стосовно дебіторської заборгованості та доходів і відповідні аудиторські процедури

Мета аудиту дебіторської заборгованості	Аудиторські процедури
1	2
<i>Існування</i>	
Дебіторська заборгованість, відображена в балансі, дійсно існує.	1) Ознайомлення з результатами інвентаризації розрахунків із дебіторами та відображенням її результатів у бухгалтерському
	2) Направлення зовнішні запитів дебіторам.
	3) Виконання альтернативних процедур для всіх тих дебіторів, від кого не отримана відповідь: <ul style="list-style-type: none"> • телефонування керівництву дебітора; • запит державному реєстратору щодо існування дебітора; • пошук на інтернет-сайті Державної фіскальної служби України в Реєстрі платників ПДВ.
<i>Наявність</i>	
Доходи, які відображені у звіті про фінансовий результат (сукупний дохід), отримані за дійсними операціями та пов'язані із суб'єктом господарювання.	1) Вибіркова перевірка первинних документів (накладних, актів приймання-передачі, рахунків-фактур) на реалізацію.
	2) Звіряння сум доходів, відображених у фінансовій звітності, з даними бухгалтерського обліку і з первинними документами.
	3) І інтерв'ю осіб, відповідальних за реалізацію.
<i>Оцінка валова</i>	
Дебіторська заборгованість на дату відображення врахована у відповідних продажних цінах.	1) Зіставлення статей дебіторів у фінансовій звітності з оборотами в аналітичному обліку та вибірково з первинними документами.
	2) Вивчення цінової політики клієнта і зіставлення її з умовами продажу окремим дебіторам (вибірково).
	3) Перевірка застосовуваних цін та кількісних показників продажу з умовами, передбаченими договорами з дебіторами.
<i>Оцінка чиста</i>	
Дебіторська заборгованість на дату балансу оцінена за чистою реалізаційною вартістю.	1) Огляд і оцінка дебіторської заборгованості за строками погашення.
	2) Перевірка відповідності нарахування резерву сумнівних боргів застосовуваній обліковій політиці.
	3) Арифметичний перерахунок резерву сумнівних боргів.

1	2
Права та обов'язки	
Дебіторська заборгованість сформована на підставі відповідних правоустановчих документів, що підтверджують права клієнтів.	1) Перевірка наявності договорів, замовлень, первинних документів, що свідчать про законність операції.
	2) Розгляд протоколів директорів для вирішення питання, чи є дебіторська заборгованість предметом застави, чи перепродана.
	3) Запити на юридичне представлення відносно того, чи є дебіторська заборгованість предметом застави, чи перепродана.
Своєчасність	
Продажі відображені у відповідних періодах.	1) Зіставлення періоду виписки накладних та рахунків і їх відображення в бухгалтерському обліку.
	2) Процедури відсічення в періодах, максимально близьких до та після дати балансу, зіставлення дати виписки первинних документів і їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.
	3) Вибіркове зіставлення собівартості товарів, що вибули, та послуг, що надані, з відповідними доходами.

Таблиця 2

Твердження керівництва стосовно кредиторської заборгованості та витрат і відповідні аудиторські процедури

Мета аудиту кредиторської заборгованості	Аудиторські процедури
1	2
Повнота	
Усі зобов'язання, які мають реєструватися, були зареєстровані.	1) Пошук незареєстрованих кредиторських рахунків, пред'явлених претензій, несплаченої пені та штрафних санкцій за господарськими договорами шляхом: <ul style="list-style-type: none"> • перевірки розпорядчих документів управлінського персоналу, первинних документів господарських операцій; • направлення запитів управлінському персоналу на представлення фінансової та нефінансової інформації; • проведення інтерв'ю з персоналом компанії; • направлення зовнішніх запитів кредиторам.
	2) Виконання альтернативних процедур для всіх кредиторів, від яких не отримана відповідь: <ul style="list-style-type: none"> • телефонування керівництву кредитора; • запит державному реєстратору щодо існування коедитора; • пошук на інтернет-сайті Державної фіскальної служби України в Реєстрі платників ПДВ.
Права та обов'язки	
Зобов'язання, що наведені у балансі, є результатом реальних операцій, вони законні і є обов'язком суб'єкта господарювання.	1) Для підтвердження реальності здійснених операцій здійснюється перевірка неоплачених накладних, актів виконаних робіт на дату балансу, вивчення відомостей складського обліку з точки зору оприбуткування запасів від постачальників.
	2) Перевірка наявності договорів, замовлень, первинних документів, що свідчать про законність операції.

1	2
Оцінка та розподіл	
Зобов'язання включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані, усі зобов'язання належним чином класифіковані на довгострокові та короткострокові.	1) Перевірка правильності класифікації кредиторської заборгованості за строками погашення (довгострокова, короткострокова) відповідно до облікової політики суб'єкта господарювання.
	2) Вивчення кредиторської заборгованості з простроченим строком погашення (умови договорів, причини несплати, отримані претензії). Оцінка можливих ризиків і необхідність створення забезпечень для них.
Своєчасність	
Витрати, пов'язані з придбанням, відображені у відповідних періодах.	1) Зіставлення періоду виписки первинних документів на придбання і їх відображення в бухгалтерському обліку.
	2) Процедури відсічення в періодах, максимально близьких до та після дати балансу, зіставлення дати виписки первинних документів і їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.
	3) Вибіркове зіставлення дати оприбуткування товарів (робіт, послуг) із датою їх подальшого руху та з відповідними доходами.

Під час проведення аудиту дебіторської та кредиторської заборгованості та виконання відповідних аудиторських процедур аудитор використовує різні методи вибору елементів (дебіторів та кредиторів) для тестування, а саме:

- вибір усіх елементів (100% дослідження);
- вибір окремих елементів;
- аудиторська вибірка.

Доречність застосування будь-якого методу вибору елементів або їх поєднання залежить від конкретних обставин зокрема ідентифікованих аудитором ризиків, пов'язаних із твердженням, а також ефективності різних методів.

Вибір усіх елементів може бути доречним у випадках, якщо, наприклад:

- сукупність складається з невеликої кількості елементів і кожен з цих елементів має значну вартість;
- існує значний ризик;
- інші методи не надають достатніх та прийнятних аудиторських доказів. Вибір окремих елементів може бути доречним у випадках, якщо вибрані елементи можуть включати, наприклад, основні елементи або елементи з високою вартістю.

Якщо аудитор прийняв рішення використати аудиторську вибірку під час виконання аудиторських процедур, то він повинен керуватися Міжнародним стандартом аудиту 530 «Аудиторська вибірка» (далі - МСА 530).

Застосування аудиторської вибірки має такі ключові етапи:

- організація вибірки, обсяг вибірки та відбір статей для тестування;
- виконання аудиторських процедур;
- аналіз ідентифікованих відхилень;
- оцінка результатів аудиторської вибірки.

У додатку 4 до МСА 530 наведено п'ять основних методів відбору елементів вибірки.

Критерії та методи

Для підтвердження існування та оцінки дебіторської заборгованості на звітну дату й перевірки повноти відображеної кредиторської заборгованості одним із важливих критеріїв для аудитора є концептуальний принцип фінансової звітності – обачність. Виходячи із цього принципу управлінський персонал повинен застосовувати такі методи оцінки, які повинні запобігати заниженню зобов'язань та/чи витрат і завищенню активів та/чи доходів.

Відповідно до зазначеного вище для підтвердження сальдо дебіторської заборгованості на звітну дату аудитору необхідно протестувати ту кількість дебіторів, заборгованість за якими має значущу питому вагу від усієї дебіторської заборгованості на звітну дату.

Таким чином, при використанні аудиторської вибірки під час виконання аудиторських процедур стосовно підтвердження наявності та оцінки дебіторської заборгованості можна застосувати метод відбору монетарних елементів вибірки на основі вартісної величини. Тобто необхідно ідентифікувати елементи вибірки як окремі монетарні одиниці, що складають суттєву вартісну величину від всієї генеральної сукупності. Однією з особливостей такого підходу до визначення елементу вибірки є спрямування аудиторської роботи на статті з більшою вартістю, оскільки вони мають вищі шанси бути відібраними і це може призвести до зменшення обсягу вибірки.

Розглянемо на прикладі застосування наведеного вище методу відбору елементів вибірки на основі вартісної величини.

Аудитор під час планування оцінив аудиторський ризик (притаманний ризик x ризик контролю x ризик невиявлення) і вирішив, що для підтвердження дебіторської заборгованості необхідно протестувати 70% (з відхиленням $\pm 3\%$) вартості дебіторської заборгованості від загального сальдо дебіторської заборгованості на кінець періоду шляхом відбору такої кількості дебіторів, які будуть відповідати зазначеним умовам. Іншими словами, під час оцінки аудиторського ризику аудитором встановлена гранична межа суттєвості для дебіторської заборгованості, за якої аудитор отримає достатні аудиторські докази шляхом виконання визначених аудиторських процедур.

Для здійснення розрахунків аудиторської вибірки дебіторів аудитор отримав від суб'єкта господарювання оборотно-сальдової відомості за балансовим рахунком 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» (генеральна сукупність) (Таблиця 3).

Таблиця 3

Оборотно-сальдова відомість за рахунком 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
за 2013 рік (гривні)

Субконто	Дата виникнення	Сальдо на початок періоду	Обороти за період		Сальдо на кінець періоду
		Дебет	Дебет	Кредит	Дебет
1	2	3	4	5	6
Контрагент 1	21.11.2012	12 214,00			12 214,00
Контрагент 2	13.05.2012	1 760,04			1 760,04
Контрагент 3	27.10.2012	47 788,40		3 000,00	44 788,40
Контрагент 4	12.09.2013	*	17 999,10	6 516,00	11 483,10
Контрагент 5	08.08.2013		73 891,10	28 096,80	45 794,30
Контрагент 6	14.12.2012	49 379,34			49 379,34
Контрагент 7	14.11.2013		232 362,16	187 696,36	44 665,80
Контрагент 8	27.09.2011	22 750,50			22 750,50
Контрагент 9	23.11.2012	29 751,23			29 751,23
Контрагент 10	15.06.2013	6 954,10	47 852,00	6 954,10	47 852,00
Контрагент 11	19.04.2012	47 463,81			47 463,81

Продовження табл. 3

1	2	3	4	5	6
Контрагент 12	02.09.2012	123 612,13	5 358 359,99	5 384 763,42	97 208,70
Контрагент 13	12.12.2013	59 236,50	184 507,80	188 483,80	55 260,50
Контрагент 14	29.04.2013		387 714,00	339 953,19	47 760,81
Контрагент 15	07.12.2013		253 384,00	203 713,00	49 671,00
Контрагент 16	26.09.2012	20 284,47			20 284,47
Контрагент 17	29.08.2012	42 641,34			42 641,34
Контрагент 18	18.09.2013	47 412,42			47 412,42
Контрагент 19	15.04.2012	54 855,31			54 855,31
Контрагент 20	23.10.2012	49 790,37			49 790,37
Разом		615 893,96	6 556 070,15	6 349 176,67	822 787,44

На підставі даних оборотно-сальдової відомості за балансовим рахунком 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» (генеральна сукупність) (Таблиця 3) аудитором здійснено розрахунок вибірки дебіторів для розсилання запитів щодо підтвердження існування дебіторської заборгованості на звітну дату (на основі вартісної величини методом відбору вартісних елементів) (Таблиця 4).

Таблиця 4

Розрахунок вибірки дебіторів для розсилання запитів щодо підтвердження існування дебіторської заборгованості на звітну дату (на основі вартісної величини методом відбору вартісних елементів)

№ з/п	Субконто	Сальдо на кінець	Питома вага в загальній заборгованості, %	Кумулятивна питома вага, %	Відбір дебіторів
		Дебет			
і	Контрагент 12	97 208,70	11,81	11,81	Так
2	Контрагент 13	55 260,50	6,72	18,53	Так
3	Контрагент 19	54 855,31	6,67	25,20	Так
4	Контрагент 20	49 790,37	6,05	31,25	Так
5	Контрагент 15	49 671,00	6,04	37,29	Так
6	Контрагент 6	49 379,34	6,00	43,29	Так
7	Контрагент 10	47 852,00	5,82	49,10	Так
8	Контрагент 14	47 760,81	5,80	54,91	Так
9	Контрагент 11	47 463,81	5,77	60,68	Так
10	Контрагент 18	47 412,42	5,76	66,44	Так
11	Контрагент 5	45 794,30	5,57	72,01	Так
12	Контрагент 3	44 788,40	5,44	77,45	Ні
13	Контрагент 7	44 665,80	5,43	82,88	Ні
14	Контрагент 17	42 641,34	5,18	88,06	Ні
15	Контрагент 9	29 751,23	3,62	91,68	Ні
16	Контрагент 8	22 750,50	2,77	94,44	Ні
17	Контрагент 1 б	20 284,47	2,47	96,91	Ні
18	Контрагент 1	12 214,00	1,48	98,39	Ні
19	Контрагент 4	11 483,10	1,40	99,79	Ні
20	Контрагент 2	1 760,04	0,21	100,00	
Разом генеральна		822 787,44	100		
Разом вибірка		592 448,56		72,01	

Для цього в таблицях Excel аудитором здійснено сортування даних отриманої оборотно-сальдової відомості за дебетовим сальдо на кінець періоду в порядку убування. Потім потрібно знайти питому вагу заборгованості окремого дебітора в загальній дебіторській заборгованості. Далі знаходимо кумулятивну питому вагу заборгованості, яка вираховується шляхом додавання до питомої ваги заборгованості першого за списком контрагента питому вагу другого за списком контрагента, а відтак до отриманої суми додаємо питому вагу третього за списком контрагента і так далі. У результаті кумулятивна питома вага останнього елемента (дебітора) в сукупності повинна дорівнювати загальній заборгованості у відносних одиницях, тобто 100%. Тепер виходячи з граничної межі суттєвості для дебіторської заборгованості, що встановлена аудитором під час планування у розмірі 70% (з відхиленням $\pm 3\%$), знаходимо за даними Таблиці 4 кумулятивну питому вагу, що буде задовольняти умовам граничної межі суттєвості. Таким чином, до аудиторської вибірки потрапляють усі дебітори, які мають значення кумулятивної питомої ваги, що знаходяться в межах більше 0% та менше або дорівнює 72,01%.

Згідно з даними Таблиці 4 аудитором відібрано 11 дебіторів. Сума вибірки всього становить 592 448,56 гривень, що дорівнює 72,01% від генеральної сукупності.

За всіма дебіторами, що потрапили до вибірки, аудитор разом із суб'єктом господарювання, щодо фінансових звітів якого здійснюється аудит, готує письмові запити та організовує направлення останнім цих запитів контрагентам стосовно підтвердження сальдо заборгованості безпосередньо аудиторам.

Аудиторські докази

Під час перевірки твердження існування дебіторської та кредиторської заборгованості на звітну дату аудитор повинен керуватись Міжнародним стандартом аудиту 505 «Зовнішні підтвердження» (далі - МСА 505). Згідно з МСА 505 достовірність аудиторських доказів залежить від джерела їх походження та характеру, а також конкретних обставин їх отримання, а саме:

- аудиторські докази є достовірнішими, якщо їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;
- аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором, є достовірнішими порівняно з отриманими опосередковано або як логічний висновок;
- аудиторські докази є достовірнішими, якщо вони існують у документарному вигляді на паперових, електронних або інших носіях.

Відповідно до цього та залежно від обставин аудиту аудиторські докази у вигляді зовнішніх підтверджень, які отримуються безпосередньо аудитором від сторін, що надають підтвердження, можуть бути достовірнішими, ніж докази, отримані від самого суб'єкта господарювання. Крім того, для отримання переконливіших аудиторських доказів про існування дебіторської заборгованості зовнішнє підтвердження необхідно оформити у вигляді запиту про позитивне підтвердження, згідно з яким сторона, що надає підтвердження, надсилає свою відповідь безпосередньо аудитору і зазначає свою згоду або незгоду з наведеною у запиті інформацією чи надає зазначену в запиті інформацію.

Відібрані дебітори переносяться в Таблицю 4, яка є вибірковою з генеральної сукупності дебіторів. Після цього необхідно дослідити відхилення в отриманих відповідях та за наслідками альтернативних процедур.

Сума відхилень відповідно до Таблиці 5 становить 17 208,7 грн. Сума відхилень у цілому за статтею дорівнює $17\,208,7 : 592\,448,56 * 822\,787,44 = 23\,899,29$ грн.

МСА 505 вимагає від аудитора виконати альтернативні аудиторські процедури для кожного випадку відсутності відповіді на зовнішнє підтвердження, зокрема, вивчення конкретних подальших надходжень коштів, транспортних документів і продажів у кінці періоду.

Перелік дебіторів, яким направлено запити

№ з/п	Найменування дебітора	Сальдо на 31.12.2013 р.	Ідентифіковані відхилення у відповіді дебітора або отримані шляхом альтернативних процедур
1	Контрагент 5	45 794,3	
2	Контрагент 6	49 379,34	
3	Контрагент 10	47 852,00	
4	Контрагент 11	47 463,81	Відповідь не отримана, нараховуємо 100% резерв за вимогами облікової політики
5	Контрагент 12	97 208,70	17 208,7
6	Контрагент 13	55 260,50	
7	Контрагент 14	47 760,81	Відповідь не отримана, нараховуємо 100% резерв за попередніми оцінками
8	Контрагент 15	49 671,00	
9	Контрагент 18	47 412,42	
10	Контрагент 19	54 855,31	Відповідь не отримана, нараховуємо 100% резерв за вимогами облікової політики
11	Контрагент 20	49 790,37	
Усього		592 448,56	17 208,7

Процедури, які можуть бути застосовані аудитором в якості альтернативних для підтвердження наявності дебіторської заборгованості, такі:

- 1) отримання відповіді шляхом телефонного зв'язку з дебітором;
- 2) перевірка подальших (після дати балансу) оплат;
- 3) направлення запиту державному реєстратору щодо наявності в державному реєстрі дебітора;
- 4) пошук у мережі Інтернет в різних довідниках та базах державних органів;
- 5) направлення кур'єра з листом від аудитора.

Далі аудитору потрібно виконати аудиторські процедури стосовно оцінки дебіторської заборгованості на звітну дату. Оскільки дебіторська заборгованість включається до підсумку Балансу (Звіту про фінансовий стан) за чистою реалізаційною вартістю, то аудитору слід протестувати дебіторську заборгованість за строками непогашення та здійснити оцінку резерву сумнівних боргів згідно з вимогами облікової політики суб'єкта господарювання.

Припустимо, що суб'єктом господарювання не здійснено розрахунок резерву сумнівних боргів та відповідно до підсумку Балансу (Звіту про фінансовий стан) включено дебіторську заборгованість за первісною вартістю.

При розрахунку резерву сумнівних боргів слід взяти до уваги коригування первісної вартості на підставі отриманих відповідей від дебіторів та альтернативних процедур, а саме коригування за Контрагентом 12, а також слід узяти до уваги прийняте рішення щодо нарахування резерву за попередніми оцінками у розмірі 100% за Контрагентом 14.

Оскільки резерв сумнівних боргів - це облікова оцінка, то відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації» (далі - МСА 540) аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази в контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності щодо того:

- чи є обґрунтованими облікові оцінки;
- чи є достатнім розкриття доречної інформації у фінансовій звітності. Перевіряючи облікові оцінки резерву
- сумнівних боргів суб'єкта господарювання, аудитор може обрати один підхід або поєднання таких підходів:

- огляд і тестування процесу, що використовується управлінським персоналом для здійснення оцінки;
- використання незалежної оцінки для порівняння з тією, що була підготовлена управлінським персоналом;
- огляд подальших подій, які надають аудиторські докази обґрунтованості зробленої облікової оцінки.

У Таблиці 5 наведено аналіз дебіторів за строками непогашення та відповідно здійснено розрахунок резерву сумнівних боргів методом аналізу окремих дебіторів.

Відповідно до застосовної облікової політики суб'єкта господарювання величина резерву сумнівних боргів визначається за методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів у відсотках відповідно до терміну непогашений у днях (Таблиця 6).

Таблиця 6

Розрахунок резерву сумнівних боргів методом аналізу окремих дебіторів

Субkonto	Дата виникнення	Сальдо на кінець періоду	Кількість днів	Розмір резерву, %	Розмір резерву
Контрагент 1	21.11.2012	12 214,00	>360	100	12 214,00
Контрагент 2	13.05.2012	1 760,04	>360	100	1 760,04
Контрагент 3	27.10.2012	44 788,40	>360	100	44 788,40
Контрагент 4	12.09.2013	1'483,10	>90	25	2 870,78
Контрагент 5	08.08.2013	45 794,30	>90	25	11 448,58
Контрагент 6	14.12.2012	49 379,34	>360	100	49 379,34
Контрагент 7	14.11.2013	44 665,80	>30	10	4 466,58
Контрагенте	2/09.2011	22750,50	>90	25	5 687,63
Контрагент 9	23.11.2012	29 751,23	>360	100	29 751,23
Контрагент 10	15.06.2013	47 852,00	>180	50	23 926,00
Контрагент 11	19.04.2012	47 463,81	>360	100	47 463,81
Контрагент 12	02.09.2012	97 208,70- 17 208,70 = 80	>360	100	80 000,00
Контрагент 13	12.12.2013	55 260,50	До 30	0	0,00
Контрагент 14	29.04.2013	47 760,81	>180	100	47 760,81
Контрагент 15	07.12.2013	49 671,00	До 30	0	0,00
Контрагент 16	26.09.2012	20 284,47	>360	100	20 284,47
Контрагент 17	29.08.2012	42 641,34	>360	100	42 641,34
Контрагент 18	18.09.2013	47 412,42	>90	25	11 853,11
Контрагент 19	15.04.2012	54 855,31	>360	100	54 855,31
Контрагент 20	23.10.2012	49 790,37	>360	100	49 790,37
Разом		822 787,44			540 941,78

Таким чином, із наведеного вище прикладу з'ясовано, що резерв сумнівних боргів буде становити 540 941,78 грн.. Відповідно чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду дорівнюватиме 281 845,66 грн. (822 787,44 - 540 941,78).

Альтернативні процедури та заходи

Беручи до уваги отримані в результаті аудиторських процедур дані, аудитор має вжити таких заходів:

- повідомити управлінський персонал суб'єкта господарювання про ідентифіковане відхилення;
- запропонувати управлінському персоналу внести зміни до фінансової звітності;

- модифікувати свою думку щодо достовірності фінансової звітності, у випадку якщо управлінський персонал відмовиться вносити зміни.

Тепер розглянемо аудиторські процедури щодо кредиторської заборгованості.

Дотримуючись принципу обачності, критичним твердженням для кредиторської заборгованості є повнота, тобто всі зобов'язання, які мають реєструватися, повинні бути зареєстровані та відповідно відображені у фінансовій звітності.

Згідно із зазначеним вище для перевірки повноти відображеної кредиторської заборгованості на звітну дату аудиторю необхідно протестувати кредиторів, з якими здійснювались операції у звітному періоді, а також необхідно звернути увагу на кредиторів, з якими відсутні операції за період, але є заборгованість на початок і кінець звітного періоду.

Таким чином, при використанні аудиторської вибірки під час виконання аудиторських процедур стосовно перевірки повноти відображеної кредиторської заборгованості можна застосувати метод відбору елементів вибірки на основі вартісної величини методом системного відбору. Цей метод передбачає систематичний відбір елементів генеральної сукупності через визначену вартісну величину. Розглянемо на прикладі застосування наведеного вище методу відбору елементів вибірки на основі вартісної величини методом системного відбору.

Аудитор під час планування оцінив аудиторський ризик (притаманний ризик x ризик контролю x ризик невиявлення) і вирішив, що для перевірки повноти відображення кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду необхідно направити запити кредиторам, кількість яких визначається розрахунковим шляхом методом системного відбору. Аудитором встановлена межа суттєвості для кредиторської заборгованості в розмірі 10 тис. гривень. На підставі даних оборотно-сальдової відомості за балансовим рахунком 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» (генеральна сукупність) (Таблиця 7) аудитором здійснено розрахунок вибірки кредиторів для розсилання запитів щодо перевірки повноти відображеної заборгованості.

Таблиця 7

Розрахунок резерву сумнівних боргів методом аналізу окремих дебіторів

Субkonto	Сальдо на початок періоду	Обороти за період		Сальдо на кінець періоду
	Кредит	Дебет	Кредит	Кредит
1	2	3	4	5
Контрагент 1		37 544,20	55 044,20	17 500,00
Контрагент 2		33 000,00	33 000,00	
Контрагент 3		51 840,00	57 600,00	5 760,00
Контрагент 4		2 265,40	2 265,40	
Контрагент 5		22 794,99	24 994,99	2 200,00
Контрагент 6		2 460,00	2 460,00	
Контрагент 7		8 025,00	8 875,00	850,00
Контрагент 8		24 703,99	24 703,99	
Контрагент 9		11 125,00	11 125,00	
Контрагент 10		12 050,00	12 050,00	
Контрагент 11		9 000,00	9 450,00	450,00
Контрагент 12	34 285,96	274 639,47	270 353,51	30 000,00
Контрагент 13		29 788,00	29 788,00	
Контрагент 14		400,00	400,00	
Контрагент 15		4 106,00	4 106,00	
Контрагент 16		6 478,00	6 478,00	
Контрагент 17		7 921,18	7 921,18	
Контрагент 18	40 246,83	215 340,75	215 682,28	40 588,36

1	2	3	4	5
Контрагент 19	1 607,92	6 034,03	4 426,11	
Контрагент 20		12 389,58	12 389,58	
Контрагент 21		3 135,02	3 135,02	
Контрагент 22		1 398,00	1 398,00	
Контрагент 23		645,00	645,00	
Контрагент 24		3 000,00	4 500,00	1 500,00
Контрагент 25		50 752,00	50 752,00	
Разом	6140,71	830 835,61	853 543,26	98 848,36

Для відбору елементів з генеральної сукупності необхідно насамперед розрахувати крок вибірки, який визначається шляхом ділення загальної суми кредитового обороту генеральної сукупності на кількість усіх кредиторів. Далі необхідно визначити кумулятивний кредитовий оборот за всіма елементами сукупності, для чого потрібно до обороту першого елемента сукупності додати оборот другого елемента, далі до отриманого значення додати оборот наступного елемента і так далі. У результаті кумулятивний оборот останнього елемента сукупності повинен дорівнювати загальному обороту сукупності. Потім необхідно визначити кумулятивний крок вибірки, який визначається шляхом ділення кумулятивного обороту на крок вибірки. Таким чином, до вибірки потрапляють лише ті елементи генеральної сукупності, яким присвоєно номер кумулятивного кроку, що не повторюється, при цьому якщо кумулятивний крок з одним і тим же числом повторюється декілька разів поспіль, то вибирається перше число.

Таблиця 8

Розрахунок вибірки кредиторів для розсилання запитів щодо перевірки повноти відображеної заборгованості (на основі вартісної величини методом системного відбору)

Субконто	Оборот за період	Кумулятивний оборот кінцевий	Кумулятивний крок вибірки	Відбір
	Кредит	Кредит		
1	2	3	4	5
Контрагент 1	55 044,20	55 044,20	1	Так
Контрагент 2	33 000,00	88 044,20	2	Так
Контрагент 3	57 600,00	145 644,20	4	Так
Контрагент 4	2 265,40	147 909,60	4	
Контрагент 5	24 994,99	172 904,59	5	Так
Контрагент 6	2 460,00	175 364,59	5	
Контрагент 7	8 875,00	184 239,59	5	
Контрагенте	24 703,99	208 943,58	6	Так
Контрагент 9	11 125,00	220 068,58	6	
Контрагент 10	12 050,00	232 118,58	6	
Контрагент 11	9 450,00	241 568,58	7	Так
Контрагент 12	270 353,51	511 922,09	14	Так
Контрагент 13	29 788,00	541 710,09	15	Так
Контрагент 14	40000	542 110,09	15	
Контрагент 15	4 106,00	546 216,09	15	
” I Контрагент	6 478,00	552 694,09	16	Так
Контрагент 17	7921,18	560 615,27	16	
Контрагент 18	215 682,28	776 297,55	22	Так

1	2	3	4	5
Контрагент 19	4 426,11	780 723,66	22	
Контрагент 20	12 389,58	793 113,24	23	Так
Контрагент 21	3 135,02	796 248,26	23	
Контрагент 22	1 398,00	797 646,26	23	
Контрагент 23	645,00	798 291,26	23	
Контрагент 24	4 500,00	802 791,26	23	
Контрагент 25	50 752,00	853 543,26	25	Так
Разом	853 543,26			12

Виходячи із даних Таблиці 8 крок вибірки становить 34 141,73 грн (853 543,26 грн / 25 кредиторів). Відповідно до розрахункової таблиці здійснено відбір 12 кредиторів.

Таблиця 9

Перелік кредиторів, яким направлено запити

№ з/п	Найменування кредитора	Кредитовий оборот за період	Сальдо на 31.12.2013 р.	Ідентифіковані відхилення у відповіді кредитора або отримані шляхом альтернативних процедур
1	Контрагент 1	55 044,20	17 500,00	
2	Контрагент 2	33 000,00		
3	Контрагент 3	57 600,00	5 760,00	
4	Контрагент 5	24 994,99	2 200,00	Відповідь не отримана
5	Контрагенте	24 703,99		
6	Контрагент 11	9450,00	450,00	
7	Контрагент 12	270 353,51	30 000,00	+10 000,00
8	Контрагент 13	29 788,00		
9	Контрагент 16	6478,00		
10	Контрагент 18	215 682,28	40 588,36	-12 100,00
11	Контрагент 20	12 389,58		
12	Контрагент 25	50 752,00		-10 500,00
	Усього	790 236,55	96 498,36	-12 600,00

Відібрані кредитори переносяться до Таблиці 9, яка є вибіркою з генеральної сукупності кредиторів та є базою для аналізу заборгованості за кожним відібраним кредитором шляхом виконання подальших аудиторських процедур.

За всіма 12 кредиторами, що потрапили до вибірки, аудитор готує письмові запити та організовує їх розсилання. Причому особливістю запитів кредиторам є те, що вони є відкритими.

Тобто в запиті не повинно бути будь-яких сум за даними суб'єкта господарювання, який перевіряється, а лише прохання до кредитора надати інформацію про наявність або відсутність заборгованості на звітну дату.

Сума вибірки всього – 96 498,36 гривень, що становить за сальдо 631 рахунку 98% від генеральної сукупності та 93% за кредитовим оборотом відповідно. Загальна сума відхилень у вибірці дорівнює – 12 600,0 грн, що є заниженням суми кредиторської заборгованості на звітну дату. Ідентифіковане відхилення виникло в результаті отриманих від кредиторів сум заборгованостей, які відрізняються від даних суб'єкта господарювання. А саме, отримані суми заборгованостей:

- від Контрагента 12 на 10 000,00 грн більше, ніж за даними суб'єкта, що перевіряється;
- від Контрагента 18 на 12 100,00 грн менше, ніж за даними суб'єкта, що перевіряється;
- від Контрагента 25 на 10 500,00 грн менше, ніж за даними суб'єкта, що перевіряється.

За відсутності письмової відповіді від кредиторів аудитор повинен виконати альтернативні процедури, аналогічні описаним для дебіторської заборгованості.

Виходячи з отриманих в результаті аудиторських процедур даних аудитор має вжити таких заходів:

- повідомити управлінський персонал суб'єкта господарювання про ідентифіковані відхилення та рекомендувати здійснити детальнішу звірку з кредиторами для виявлення розбіжностей. Акти звірки з відповідними поясненнями щодо виявлених відхилень надати аудитору;
- у разі якщо ідентифіковане відхилення виникло в результаті помилки або інших дій суб'єкта, що перевіряється, запропонувати управлінському персоналу внести зміни до фінансової звітності;
- модифікувати свою думку щодо достовірності фінансової звітності, у випадку якщо управлінський персонал відмовиться вносити зміни.

Пов'язані сторони

Також аудитору необхідно отримати інформацію стосовно того, що чи є серед постачальників та покупців контрагенти, які є пов'язаними сторонами з суб'єктом господарювання, що перевіряється. Для отримання такої інформації аудитору необхідно направити запит управлінському персоналу стосовно надання інформації про пов'язані сторони, зокрема, перелік пов'язаних сторін та характер відносин, види та обсяги операцій (сума або частка у загальному обсязі) пов'язаних сторін, використані методи оцінки активів і зобов'язань в операціях пов'язаних сторін, суми дебіторської та кредиторської заборгованості за операціями пов'язаних сторін.

Відповідно до Міжнародного стандарту 550 «Пов'язані сторони» (далі - МСА 550) аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази належної ідентифікації, обліку та розкриття відносин і операцій з пов'язаними сторонами у фінансовій звітності.

МСА 550 вимагає від аудитора ретельно перевірити отриману інформацію, надану управлінським персоналом що до пов'язаних сторін шляхом виконання аудиторських процедур, зокрема;

- дослідити умови контрактів (договорів) з постачальниками та покупцями на предмет складності операцій, незвичайних умов, логічності комерційного обґрунтування тощо;
- від постачальників та покупців, які є пов'язаними сторонами, аудитору необхідно направити запит на отримання детальних актів звірок за операціями;
- отримати за господарськими операціями та перевірити наявність та оформлення первинних документів;
- дослідити процедури санкціонування та схвалення значних та складних операцій;
- з'ясувати, чи розкриті належним чином у фінансовій звітності значні та складні операції з пов'язаними сторонами;
- з'ясувати, чи обґрунтовані твердження управлінського персоналу, що операція з пов'язаною стороною здійснювалася на таких самих умовах, що й операції між незалежними сторонами.

КОМПЛЕКСНІ ЗАВДАННЯ

(за матеріалами книги «Аудит: навчаючий курс» [14])

Завдання 1.

Компанія «Лібера» є одним з найбільших виробників заморожених овочів, фруктів і ягід, розташована в аграрному регіоні, виготовляє і пакує заморожені ягоди, фрукти, овочі, а також фруктові і овочеві суміші. Компанія йде в ногу з часом, тому купує нове імпортне обладнання і вдосконалює свої технології, як результат – її продукція відповідає очікуванням споживачів, стандартам якості і добре розкуповується.

Останнім часом національна валюта різко знецінилася.

Крім того, з початку поточного року змінилися і ускладнилися правила оподаткування компанії, в юрисдикції, в якій зареєстрована Компанія. Д

ані зміни торкнулися і Компанію, оскільки, починаючи, з 2016 року вона повинна буде платити податок на прибуток за ставкою, в два рази вищою.

Компанія в 2015 році розширила склад засновників, тільки завдяки новому засновнику Компанії вдалося в кінці 2015 року залучити кредитні кошти на закупівлю нового обладнання для вакуумування овочевої продукції. Згідно з умовою кредитного договору, Компанія зобов'язана надати позикодавцеві завірений аудитором пакет фінансової звітності за 2015 рік. У зв'язку з цим керівництво компанії уклало з Вами контракт на проведення аудиту за 2015-2016 роки. До цього моменту аудит не проводився.

Офіс Компанії знаходиться в орендованому приміщенні в найбільшому бізнес центрі міста. В офісі розташована дирекція, бухгалтерія та економісти, менеджери зі збуту і закупівель і маркетингологи.

Виробничі приміщення, належать Компанії, але є запорукою, під залучені кредитні ресурси, перебуваючи на околиці міста, причому в 2015 році Компанія розширила виробництво, добудувавши окремих цех по виробництву овочевих сумішей, таким чином, у компанії є 2 цехи: перший – з виробництва заморожених фруктів і ягід, другий – овочів і овочевих сумішей.

Бухгалтерський облік ведеться за допомогою стандартної бухгалтерської програми. При цьому доступ до програми має весь штат працівників, розташованих в центральному офісі. Складський облік, а також облік виробництва і реалізації товарів ведеться в новій введеної в експлуатацію на початку 2015 року, і спеціально розробленої для Компанії управлінської програмі. У 2016 році планується повністю перейти на єдину спеціалізовану програму, що дозволяє вести всі види обліку, включаючи бухгалтерський облік в єдиній програмі.

В середині 2015 року, після загальних зборів, був призначений новий директор. Головний бухгалтер призначений на початку 2016 року, має стаж роботи на виробництві, але не працював у виробництві продуктів харчування. Новий головний бухгалтер висловив, а директор підтримав зауваження, щодо застосованих в компанії методу обліку основних засобів по моделі обліку за первісною вартістю, і, аргументувавши запропоновані оцінки своїм попереднім досвідом, пропонує використовувати з 2016 році модель переоцінки.

В середині 2015 року, після зміни директора Компанії, один з великих постачальників, який забезпечував більш третини поставки сировини перейшов до конкурента, новий директор спробував змінити ситуацію, уклавши контракт з чотирма новими постачальниками з сусіднього регіону, однак умови поставок значно погіршилися.

Реалізація товарів в основному, відбувається в кредит. Близько 65% замовників є постійними. Понад чверть продукції Компанія реалізує одному зі своїх великих замовників, яким надаються особливі умови поставки і знижка в розмірі 5% від замовлення. Керівництво, заявляє, що знижка надана на звичайних умовах, оскільки замовник купує товар на умовах 100% передоплати, в той же час даний замовник, як з'ясували аудитори, є пов'язаною особою Компанії «Лібера».

Ви призначені керівником аудиторської перевірки Компанії «Лібера» за 2015 рік. Для

ефективного виконання завдання Вам необхідно відповісти на наступні питання.

Питання:

1. МСА вимагає від аудитора розуміння інформаційної системи суб'єкта і його середовища включаючи пов'язані бізнес процеси, доречні для фінансової звітності та повідомлення інформації. Вкажіть не менше чотирьох аспектів, необхідних для розуміння інформаційної системи клієнта.
2. Перелічіть не менше чотирьох подій (чинників) всередині Компанії «Лібера» які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення.
3. Перерахуйте три зовнішні умови і події (фактора) для Компанії «Лібера», які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення.
4. Перерахуйте не менше чотирьох процедур (процесів), які аудитор повинен відобразити в своїх робочих документах щодо розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, а також ризиків суттєвого викривлення.
5. Назвіть три аспекти, від яких залежить характер і масштаб (обсяг) аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх та належних аудиторських доказів щодо залишків на початок періоду.
6. Вкажіть чотири твердження щодо сальдо, класів операцій та розкриттів основних засобів і приведіть по дві конкретних процедури по суті для отримання аудиторських доказів щодо кожного з цих тверджень.
7. Наведіть по два приклади аудиторських процедур (крім огляду робочих документів попереднього аудитора), що стосується тестування сум короткострокових і довгострокових активів і зобов'язань на початок періоду, і вкажіть докази щодо яких тверджень керівництва, дані процедури надають.
8. Наведіть приклади трьох ознак можливої упередженості керівництва компанії щодо попередніх оцінок у відповідності з МСА 540 «Аудит облікових оцінок».
9. Які з перерахованих ознак присутні у компанії «Лібера»?
10. Перерахуйте не менше двох аспектів, які повинен враховувати аудитор згідно МСА 540. «Аудит облікових оцінок, у тому числі розрахункових оцінок за справедливою вартістю та пов'язаних з ними розкриттів інформації», у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності з урахуванням характеру облікових оцінок.
11. Для підтвердження дебіторської заборгованості з продажу, здійсненим в кредит, аудиторами було вирішено застосувати запити на зовнішнє підтвердження. Дайте коротке визначення запитам на негативне підтвердження. Вкажіть, в яких випадках можливе застосування негативного підтвердження згідно МСА 505 «Зовнішні підтвердження». Які підходи до зовнішніх підтверджень доречні при аудиті компанії «Лібера»?
12. Перерахуйте не менше двох дій аудитора, в разі якщо управлінський персонал відмовить аудитору в дозволі на відправку запитів про підтвердження дебіторської заборгованості.
13. Відповідно до МСА, в ході аудиту, аудитор повинен проаналізувати оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати свою діяльність. Перерахуйте не менше трьох операційних подій або умов, які можуть зумовити сумніви щодо прийнятності застосування допущення про безперервність діяльності компанії. Які з перерахованих подій виявлені у Компанії «Лібера»?

Відповіді:

1.1. За стандартом МСА 315:

Аудитор повинен отримати уявлення про інформаційну систему, включаючи відповідні бізнес процеси, пов'язані з підготовкою та поданням фінансової звітності, включаючи наступне:

- класи операцій, які є значними для фінансової звітності;
- процедури, як в системі інформаційних технологій (ІТ), так і при ручній обробці даних, що використовуються для ініціювання, запису, обробки та, в міру необхідності, коригування операцій, передачі їх в головну бухгалтерську книгу і відображення у фінансовій звітності;
- відповідні дані бухгалтерського обліку, інформація що їх підтверджує і специфічні рахунки фінансової звітності, які використовуються для ініціювання, запису, обробки та узагальнення операцій; це включає виправлення некоректної інформації, а також те, як інформація передається в головну бухгалтерську книгу. записи можуть бути зроблені як вручну, так і в електронному форматі;
- як інформаційна система фіксує події та умови, які не потрапляють в рамки операцій, які є значними для фінансової звітності;
- процес підготовки і подання фінансової звітності, який використовується для підготовки фінансової звітності суб'єкта, включаючи значні розрахункові оцінки та розкриття.
- засоби контролю, пов'язані з журнальними проводками, включаючи нестандартні журнальні проводки, що використовуються для відображення, незвичайних операцій або коригувань, що не повторюються.

1.2. За стандартом МСА 315:

- Зміни в ланцюзі постачань.

За завданням: один з великих постачальників перейшов до конкурента, новий директор спробував змінити ситуацію, уклавши контракт з чотирма новими постачальниками з сусіднього регіону.

- Зміни в складі ключового персоналу, включаючи вибуття ключових виконавчих директорів.

За завданням: Після загальних зборів, був призначений новий директор.

- Установка нових значних систем ІТ, пов'язаних з фінансовою звітністю.

За завданням: Складський облік, а також облік виробництва і реалізації товарів ведеться в новій введеній в експлуатацію на початку 2015 року, і спеціально розробленій для Компанії управлінській програмі. У 2016 році планується повністю перейти на єдину спеціалізовану програму, що дозволяє вести всі види обліку, включаючи бухгалтерський облік в єдиній програмі.

- Застосування нових принципів бухгалтерського обліку.

За завданням: Новий головний бухгалтер висловив, щодо застосованих в компанії методу обліку основних засобів по моделі обліку за первісною вартістю, і, аргументувавши запропоновані оцінки своїм попереднім досвідом, пропонує використовувати з 2016 року модель переоцінки.

- Недостатня кількість персоналу з належними навиками в області бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

За завданням: Головний бухгалтер призначений на початку 2016 року, має стаж роботи на виробництві, але не працював у виробництві продуктів харчування.

- Значні операції з пов'язаними сторонами.

За завданням: Понад чверть продукції Компанія реалізує одному зі своїх великих замовників, яким надаються особливі умови поставки і знижка в розмірі 5% від замовлення.

1.3. За стандартом МСА 315:

- Робота в економічно нестабільних регіонах, наприклад, країнах зі значною девальвацією валюти або високою інфляцією. Останнім часом національна валюта різко знецінилася.
- Операції, які потрапляють під дію складного законодавства: з початку поточного року змінилися і ускладнилися правила оподаткування компанії.
- Обмеження в доступі до капіталу і позиками: завдяки новому засновнику Компанії вдалося в кінці 2015 року залучити кредитні кошти на закупівлю нового обладнання.

1.4. За стандартом МСА 315 :

Аудитор повинен відображати в аудиторській документації:

- Обговорення з командою за проектом, і прийняті суттєві рішення схильності фінансової звітності клієнта до істотних викривлень
- Ключові елементи знання, отриманого у відношенні кожного аспекту суб'єкта і його середовища, а також щодо кожного компонента системи внутрішнього контролю,
- Джерела інформації, з яких було отримано знання і розуміння кожного аспекту діяльності компанії.
- Виконані процедури з оцінки ризиків;
- Ідентифіковані і оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності і на рівні тверджень
- Ідентифіковані ризики і відповідні засоби контролю

1.5. За стандартом МСА 510:

Характер і масштаб аудиторських процедур, необхідних для отримання достатньої і належної аудиторського докази щодо початкових сальдо, залежать від таких аспектів як:

- облікова політика, що застосовується суб'єктом.
- характер сальдо рахунків, класів операцій, розкриттів і ризиків суттєвих перекирчень у фінансовій звітності за поточний період.
- значущість початкових сальдо по відношенню до фінансової звітності за поточний період.
- чи проводився аудит фінансової звітності за попередній період і, якщо так, чи була думка попереднього аудитора модифікованою.

1.6. За стандартом МСА 315 твердження щодо сальдо, класів операцій та розкриттів:

- Наявність
- Повнота
- Права та обов'язки
- Оцінка і розподіл
- Розкриття
- Класифікація
- Точність
- Порядок закриття періоду

Процедури по суті для отримання аудиторських доказів щодо кожного з цих тверджень.

Для тверджень наявність і повнота	<ul style="list-style-type: none">- провести інвентаризацію основних засобів в офісі і двох цехах;- отримати безперервний перелік операцій з вибуття та надходження основних засобів та перевірити документальне підтвердження цих операцій;- звірити початкове сальдо по групах основних засобів із залишками на кінець минулого періоду;- перевірити узгодженість даних аналітичного обліку з даними головної книги;- перевірити незвичайні операції з основними засобами, включаючи ремонти, перекласифікації з витрат до складу основних засобів;
--	---

Для тверджень Права і обов'язки	- суб'єкт володіє або контролює права на активи - перевірити документи, що встановлюють право власності на активи; - запросити і перевірити податкові звіти по нарахуванню податків на майно (якщо є) - перевірити страхові поліси на основні засоби; - перевірити умови застав під кредитні ресурси; - запросити у керівництва компанії інформацію про обмеження щодо розпорядження та володіння основними засобами;
Для тверджень Оцінка	- перевірити рахунки на оплату, накладні і контракти для порівняння з вартістю обліку; - оцінити адекватність обраних методів амортизації, вибірково перерахувати амортизацію; - визначити чи не значаться у складі основних засобів раніше ліквідовані об'єкти; - перевірити правильність відображення відсотків за борговими зобов'язаннями (капіталізація фінансових витрат, в разі придбання ОС за рахунок кредитних коштів);
Для затвердження Розкриття	- перевірити, що всі основні засоби використовуються в ході звичайної діяльності; - перевірити чи була реалізація основних засобів і чи правильно розкрита їхня інформація в складі основних засобів призначених для продажу і їх вартісній оцінці; - розкриття інформації про капіталізовані відсотки;
Для твердження Класифікація	- перевірити, чи відповідає класифікація груп основних засобів прийнятій обліковій політиці; - перевірити чи правильно класифіковані основні засоби, призначені для продажу; - проаналізувати склад основних засобів з метою виявлення інвестиційної нерухомості.

Також можуть бути надані інші приклади процедур по суті, є доречними для правильної відповіді.

1.7. За стандартом МСА 510

Приклади аудиторських процедур (крім огляду робочих документів попереднього аудитора), що стосується тестування сум короткострокових і довгострокових активів і зобов'язань на початок періоду:

Стосовно поточних активів і зобов'язань	- Перевірити, чи відбувалося погашення кредиторської (дебіторської) заборгованості протягом звітного періоду. Погашення свідчить про її наявність на початок періоду. - Простежити за процесами реалізації або передачі у виробництво відповідної сировини або матеріалів або готової продукції. Підтвердження їх існування на початок періоду. - Простежити за проведенням поточної інвентаризації запасів і звірка її результатів до кількості і найменуванням на початок періоду (наявність), Теж відноситься і до необоротних активів (основні засоби).
Що стосується довгострокових	основні засоби, інвестиції і довгостроковий борг, деякі аудиторські докази можуть бути отримані в результаті вивчення даних бухгалтерського обліку та іншої інформації, що лежить в основі початкових сальдо.

активів зобов'язань	і Підтвердження від третіх осіб (наявність, оцінка). Залишки на початок періоду за необоротними активами можна підтвердити перевіркою продажів таких активів в поточному періоді (якщо такі були). Це дасть можливість перевірити справедливу оцінку таких активів на початок періоду (оцінка). Перевіривши розпорядження та інші документи по ремонту основних засобів можна встановити дату введення їх в експлуатацію, а значить підтвердити їх наявність на початок періоду.
---------------------	--

1.8. За стандартом МСА 540

Приклади показників ознак можливої упередженості керівництва суб'єкта щодо попередньої оцінки включають:

- зміни в попередніх оцінках або методи її визначення в тих випадках, коли керівництво суб'єкта суб'єктивно оцінило, що мала місце зміна в обставинах.
- використання власних припущень суб'єкта щодо розрахункових оцінок за справедливою вартістю, коли вони суперечать ринковим допущенням, що спостерігаються.
- вибір або розробка значних припущень, які призводять до точкової оцінки, сприятливої для цілей керівництва суб'єкта.
- вибір точкової оцінки, який може вказувати на оптимістичну або песимістичну схему.

1.9 У компанії присутня ознака можливої упередженості керівництва щодо попередньої оцінки №1.

Новий головний бухгалтер висловив, а директор підтримав зауваження, щодо застосованого в компанії методу обліку основних засобів по моделі обліку за первісною вартістю, і, аргументувавши запропоновані оцінки своїм попереднім досвідом, пропонує використовувати з 2016 року модель переоцінки.

1.10 За стандартом МСА 540

На рішення аудитора про те, яку дію потрібно застосувати, окремо або в сукупності з іншими, у відповідь на ризики суттєвого викривлення, можуть вплинути такі аспекти, як:

- характер розрахункової оцінки, включаючи той факт, чи виникає вона в зв'язку зі звичайними чи незвичайними операціями;
- очікування щодо того, чи надасть аудитор процедура (и), достатній та належний аудиторський доказ;
- оцінений ризик суттєвого викривлення, включаючи той факт, чи є оцінений ризик значним ризиком.

1.11. *Запит на негативне підтвердження* – запит, на який підтверджуюча сторона відповідає безпосередньо аудиторі тільки в тому випадку, якщо підтверджуюча сторона не згодна з інформацією, представленою в запиті.

Згідно п. 15 МСА 505 негативні підтвердження забезпечують менш переконливі аудиторські докази, ніж позитивні підтвердження.

Відповідно, аудитор не повинен використовувати запити на негативне підтвердження як єдину аудиторську процедуру перевірки по суті, щоб пом'якшити оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень, крім випадків, коли все наступне має бути:

- аудитор оцінив ризик суттєвого викривлення як низький і отримав достатні та належні аудиторські докази щодо ефективності функціонування засобів контролю, пов'язаних із затвердженням;

- сукупність статей, за якими проводяться процедури негативного підтвердження, включає велику кількість дрібних, однорідних сальдо рахунків, операцій або умов;
- очікується дуже низький обсяг відхилень; і
- аудитор невідомо про обставини або умови, які змусили б одержувачів запитів на негативне підтвердження проігнорувати такі запити.

За умовами завдання реалізація товарів в основному, відбувається в кредит. Ніякої іншої інформації немає, за винятком того, що близько 65% замовників є постійними, тому ефективно використовувати два види підтверджень. Для дрібних - негативні, для великих боржників - позитивні. Вибір виключно позитивних підтверджень також при певних обставинах може бути доречний. Що стосується операцій із пов'язаною особою, то за умовою, заборгованостей не повинно бути, тому що операції здійснюються на умовах 100% передоплати.

1.12. За стандартом МСА505

Якщо керівництво суб'єкта відмовляється дозволити аудиторі відправити запит на підтвердження, аудитор повинен:

- З'ясувати причини відмови керівництва суб'єкта і отримати аудиторський доказ щодо їх дійсності і обґрунтованості;
- Оцінити вплив відмови керівництва суб'єкта на оцінку аудитором відповідних ризиків суттєвого викривлення, включаючи ризик шахрайства, а також на характер, строки виконання і масштаб інших аудиторських процедур;
- Виконати альтернативні аудиторські процедури, розроблені для отримання доречних і надійних аудиторських доказів.

1.13. За стандартом МСА570

До операційних подій або умов, які можуть зумовити сумніви щодо прийнятності застосування допущення про безперервність діяльності компанії відносяться:

- наміри керівництва ліквідувати суб'єкт або припинити його діяльність;
- втрата ключового керівного персоналу без можливості відповідної заміни;
- втрата основного ринку, ключового (их) клієнта (ів), франшизи, ліцензії, або основного (их) постачальника (ів);
- брак поставок важливої продукції;
- поява дуже успішного конкурента.

За умовами завдання у Компанії «Лібера» виявлено такі події:

- Втрата основного постачальника (ів): один з великих постачальників, який забезпечував більш третини поставки сировини перейшов до конкурента,
- Брак поставок важливої продукції: новий директор спробував змінити ситуацію, уклавши контракт з чотирма новими постачальниками з сусіднього регіону, однак умови поставок значно погіршилися.

Завдання 2.

Аудиторська фірма «Фрегат і Ко» протягом першого півріччя 2015 року надавала Компанії «Круїз сервіс» послуги зі складання податкової звітності по ПДВ, а також послуги з впровадження нової бухгалтерської програми. Співпраця була взаємовигідною і успішним, по закінченню роботи, керівництво Компанії «Круїз сервіс» презентувало кожному з членів аудиторської фірми, задіяних у виконанні робіт, клубні карти, що дозволяють 1 раз в рік всій групі аудиторів безоплатно виходити в море на вітрильному судні, що належить Компанії «Круїз сервіс».

В кінці року, один з партнерів Аудиторської фірми «Фрегат і Ко», що є братом другого партнера аудиторської фірми, перейшов на постійну роботу в Компанію «Круїз сервіс» на посаду фінансового директора.

У лютому 2016 року, за місяць до загальних зборів акціонерів, керівництво Компанії «Круїз сервіс», доручив новому фінансовому директору провести переговори з АФ «Фрегат і Ко» щодо проведення аудиту за 2015 рік. Керівництво компанії навіть не розглядало інші аудиторські фірми, з огляду на те, що розраховує отримати суттєву знижку вартості послуг, що надаються АФ «Фрегат і Ко», оскільки обсяг робіт з аудиту, на думку керівництва Компанії «Круїз сервіс», частково оплачений при узгодженні попередніх контрактів.

Аудиторська фірма «Фрегат і Ко» на початку 2016 року значно збільшила свій штат, поповнивши його не тільки аудиторами, а й асистентами аудиторів, яких планує залучати в тому числі і на даний проект з аудиту.

Питання:

- 1. МСА вимагає при виконанні контрактів з аудиту дотримання незалежності членами групи з проведення аудиту, фірм і мережевих фірм від клієнта з аудиту. Перерахуйте дві основні складові незалежності аудитора згідно з Кодексом етики, поясніть їх значення.*
- 2. Вкажіть чотири категорії загрози, яким піддаються фундаментальні принципи професійної етики.*
- 3. Грунтуючись на вихідній інформації в завданні, визначте чотири обставини (по-одному для кожної з категорій загроз), які можуть створити загрозу фундаментальним принципам професійної етики.*
- 4. Наведіть чотири приклади запобіжних засобів, які необхідно вжити Аудиторській фірмі «Фрегат і Ко» з метою зниження загрози недотримання фундаментальних принципів при прийнятті завдання з аудиту фінансової звітності Компанії «Круїз сервіс».*
- 5. Відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація» дайте визначення терміна «аудиторський файл» і «досвідчений (кваліфікований) аудитор».*
- 6. Вкажіть не менше двох факторів, від яких залежить форма, зміст і обсяг аудиторської документації.*
- 7. Вкажіть не менше трьох заходів контролю, які може використовувати АФ «Фрегат і Ко» для забезпечення конфіденційності, безпечного зберігання та цілісності документів завдання з надання впевненості.*

Відповіді:

2.1. Кодекс етики

Складові незалежності:

- *незалежність думки* – стан, який дозволяє висловити думку без зовнішнього впливу, що ставить під сумнів правильність професійного судження, і при якому фахівець може діяти сумлінно, об'єктивно і зберігати професійний скептицизм;
- *незалежність поведінки* – недопущення фактів і обставин, які є настільки значущими, що розумна і інформована третя сторона, зваживши всі конкретні факти і обставини, ймовірніше за все дійшла би висновку, що сумлінність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми або члена аудиторської робочої групи були порушені.

2.2. За Кодексом етики

Категорії загрози, яким піддаються фундаментальні принципи професійної етики.

- загроза власного інтересу;
- загроза власної оцінки;
- загроза захисту;
- загроза особистих відносин;
- загроза тиску.

2.3. Категорії загрози, яким піддаються фундаментальні принципи професійної етики

Загроза власного інтересу	- член робочої групи з підтвердження достовірності інформації має прямий фінансовий інтерес у замовника підтвердження достовірності інформації; - член робочої групи з підтвердження достовірності інформації має суттєві близькі ділові стосунки з замовником підтвердження достовірності інформації;
Загроза власної оцінки	- фірма подає звіт про підтвердження достовірності інформації, що стосується ефективності фінансових систем, які раніше були розроблені або впроваджені даною фірмою;
Загроза захисту	Ні в даному випадку і не повинна нести відповідальність.
Загроза особистих відносин	- близький родич або член сім'ї члена робочої групи є співробітником організації замовника на посаді, що дозволяє робити істотний вплив на предмет вивчення завдання; - професійний бухгалтер приймає від замовника подарунки або користується його послугами на пільговій основі, якщо тільки цінність таких подарунків або послуг не є звичайною і несуттєвою;
Загроза тиску	- на фірму чиниться тиск зменшити обсяг необхідної роботи з метою зниження оплати.

2.4. Приклади запобіжних заходів в робочому середовищі, що відносяться до конкретного завдання:

- залучення професійного бухгалтера, який не був пов'язаний із завданням на підтвердження достовірності інформації, для оглядової перевірки виконаної роботи за завданням на підтвердження достовірності інформації, або при необхідності для консультацій;
- залучення професійного бухгалтера, що не був членом робочої групи з підтвердження достовірності інформації, для оглядової перевірки роботи, виконаної за завданням на підтвердження достовірності інформації, або при необхідності для консультацій;
- консультування з незалежною третьою стороною, такою як комітет незалежних директорів, професійний регулюючий орган або інший професійний бухгалтер;
- обговорення етичних питань з особами, наділеними управлінськими повноваженнями в організації замовника;
- розкриття особам, наділеним управлінськими повноваженнями в організації замовника, інформації про характер послуг, що надаються і рівні оплати;
- залучення ще однієї фірми для виконання завдання або частини завдання повторно; ротацию старшого персоналу робочої групи з підтвердження достовірності інформації.

2.5. За стандартом МСА 230

Аудиторський файл – одна або кілька папок або інших форм зберігання інформації, в фізичному або електронному форматі, що містять записи, що становлять аудиторську документацію по конкретному завданню.

Кваліфікований аудитор – особа працює в аудиторській фірмі або притягнута з боку, що має практичний досвід аудиту та достатнє знання:

- процесів аудиту;
- МСА і застосовних вимог законодавства і регулюючих органів;
- бізнес середовища, в якому працює суб'єкт; і
- питань аудиту та подання фінансової звітності, актуальних для галузі суб'єкта

2.6. За стандартом МСА 230

Фактори, від яких залежить форма, зміст і обсяг аудиторської документації.

Аудитор повинен підготувати аудиторську документацію, яка є достатньою, щоб дозволити досвідченому аудитору, який раніше не був пов'язаний з даними аудитом, зрозуміти:

- характер, терміни виконання і обсяг аудиторських процедур, проведених з метою забезпечення відповідності вимогам МСА та поставленим вимогам законодавства і регулюючих органів;
- результати виконаних аудиторських процедур і отримані аудиторські докази; і
- значні питання, що виникають в ході аудиту, висновки, зроблені за ним, а також значні професійні судження, отримані в ході підготовки таких висновків.

2.7. За МСКЯ

Заходи контролю, які фірма може розробити і впровадити для дотримання вимог конфіденційності, безпечного зберігання, цілісності, доступності та відновленню документації по угоді, можуть включати, наприклад:

- використання паролів членами команди по проекту для обмеження доступу несанкціонованих користувачів до документації по угоді в електронному форматі.
- адекватний механізм збереження резервних копій документації за угодою в електронному форматі на відповідних етапах виконання угоди.
- процедури належного розподілу документації за завданням між членами команди по проекту на початковому етапі угоди, її обробки в ході виконання угоди, а також детальної звірки такої інформації на завершальному етапі виконання угоди.
- процедури, що обмежують доступ і дозволяють забезпечити належне поширення і конфіденційне зберігання документації по угоді на паперових носіях.

Завдання 3.

Аудиторська фірма «Екаунт сервіс» проводить аудит фінансової звітності великого агрохолдингу Корпорації «Агрозернотрейд» за 2016 рік.

В Корпорації є служба внутрішнього аудиту, штат якої складається з 3-х аудиторів, на чолі з керівником.

Аудиторська фірма «Екаунт» планує звернутися до експерта при аудиті товарних залишків в зерносховищах, а також залучити аудиторську фірму «Капітал» для аудиту філії Корпорації приносить більше 28% річного прибутку Корпорації, з огляду на його значну територіальну віддаленість від всіх інших філій Корпорації, а також центрального офісу.

Партнер Аудиторської фірми «Екаунт», при розмежуванні відповідальності, незважаючи на те, що законом таке розмежування не потрібно, в контракті з Корпорацією «Агрозернотрейд» вказав, що в разі залучення додаткової аудиторської фірми для аудиту Корпорації, в звіті аудиторів буде чітко розмежування відповідальності за вираз впевненості між АФ «Екаунт» і АФ «Капітал». Даний пункт продубльований і в контракті з АФ «Капітал».

Питання:

1. Наведіть визначення термінів «компонент» та «аудитор компонента» відповідно до МСА 600 «Специфічні питання – аудит фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів окремих компонентів)».
2. Вкажіть в чому полягає відповідальність партнера по аудиту Корпорації «Агрозернотрейд» – АФ «Екаунт», а також оцініть правомірність встановленого договором обмеження відповідальності в разі залучення в якості аудитора АФ «Капітал».
3. Наведіть не менше трьох аспектів, які слід розглянути аудиторам групи щодо аудитора компонента, до того як запропонувати аудитору компонента виконати роботу щодо фінансової інформації компонента.
4. Перерахуйте не менше чотирьох цілей підрозділу внутрішнього аудиту відповідно до МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів».
5. Вкажіть не менше трьох чинників, згідно з якими аудитор повинен оцінити роботу внутрішніх аудиторів, в разі, коли аудитор оцінює, чи існує ймовірність того, що робота внутрішніх аудиторів є достатньою для цілей аудиту.
6. Вкажіть не менше трьох питань, які аудиторська фірма «Екаунт» повинна узгодити в письмовій угоді з експертом.
7. Вкажіть, яким чином аудитор оцінює достатність роботи експерта, а також подальші дії аудитора, в разі якщо він приходить до висновку, що робота експерта не є достатньою для цілей аудиту.
8. Вкажіть, в яких випадках і яким чином аудитору можна посилатися в аудиторському звіті на роботу свого експерта.
9. Вкажіть, при яких зазначених Вами в п. 8 випадках, відповідальність аудитора за аудиторську думку може бути зменшена.

Відповіді:

3.1. За стандартом МСА 600

Компонент – суб'єкт або вид господарської діяльності, за яким керівництво групи або компонента готує фінансову інформацію для включення до фінансової звітності групи. *Аудитор компонента* – аудитор, який, на вимогу команди за проектом аудиту групи виконує роботу над фінансовою інформацією, пов'язаною з компонентом, з метою аудиту групи.

3.2. За стандартом МСА 600

Відповідальність партнера по аудиту

Партнер за проектом групи відповідає за керівництво, нагляд і виконання угоди з аудиту групи відповідно до професійних стандартів та вимог законодавства і регулюючих органів, і за те, чи відповідає випускається аудиторський звіт (висновок) обставинам.

В результаті аудиторський звіт (висновок) щодо фінансової звітності групи не повинен посилатися на аудитора компонента, якщо таке посилання не потрібно відповідно до законодавства або нормативних актів. Якщо таке посилання вимагається відповідно до законодавства або нормативними актами, то аудиторський звіт (висновок) повинен вказувати, що це посилання не зменшує відповідальності партнера по проекту групи або фірми партнера по проекту групи за висловлення думки щодо аудиту групи.

Згідно вищевикладеного АФ «Екаунт», будучи аудитором групи, при існуючих обставинах, не має права встановлювати ці обмеження своєї відповідальності.

Альтернативна відповідь для першої частини запитання: Хоча аудитори компонентів можуть виконувати роботу щодо фінансової інформації компонентів для аудиту групи і в такій якості також несуть відповідальність за їх загальні результати, висновки або думки, партнер по проекту групи або фірма партнера по проекту групи несе відповідальність за висловлення думки щодо аудиту групи.

Якщо думка з аудиту групи модифікується з тієї причини, що команда за проектом групи не змогла отримати достатню та належні аудиторські докази щодо фінансової інформації одного або декількох компонентів, параграф, який представляє Підставу для модифікації в аудиторському звіті (висновку) щодо фінансової звітності групи, описує причини цієї нездатності, не посилаючись на аудитора компонента, тільки якщо таке посилання не потрібно для адекватного пояснення обставин.

3.3. За стандартом МСА 600

Аспекти, які слід розглянути аудиторам групи щодо аудитора компонента, до того як запропонувати аудитору компонента виконати роботу щодо фінансової інформації компонента.

- Чи має аудитор компонента уявлення про етичні вимоги, що стосуються аудиту групи і, зокрема, вимогу про незалежність, і виконує їх.
- Професійна компетентність аудитора компонента. - Чи зможе команда за проектом аудиту групи взяти участь в роботі аудитора компонента в тій мірі, яка необхідна для отримання достатніх та належних аудиторських доказів.
- Чи здійснює аудитор компонента свою діяльність в середовищі, в якому діють регулюючі органи, які здійснюють активний нагляд за діяльністю аудиторів.

3.4. За стандартом МСА 610:

Діяльність служби внутрішнього аудиту може включати одну або декілька з наступних функцій:

- здійснення контролю за системою внутрішнього контролю;
- перевірка фінансової та операційної інформації щодо окремих статей;
- огляд операційної діяльності;
- огляд дотримання законодавства та нормативних актів;
- управління ризиками;
- управління.

3.5. За стандартом МСА 610

При визначенні відповідності роботи внутрішніх аудиторів цілям аудиту зовнішній аудитор повинен оцінити:

- об'єктивність служби внутрішнього аудиту;
- технічну компетентність внутрішніх аудиторів;
- чи здійснюється робота внутрішніх аудиторів з належної професійної ретельністю; і
- чи можливе ефективне спілкування між внутрішніми аудитором і зовнішнім аудитором.

3.6. За стандартом МСА 620

Аудитор повинен узгодити з залученням експерта наступні питання, якщо буде потрібно, то в письмовій формі:

- характер, обсяг і завдання роботи даного експерта;
- відповідні ролі і обов'язки аудитора і даного експерта;
- характер, терміни і обсяг обміну інформацією між аудитором і даними експертом, включаючи узгодження форми будь-якого звіту, який повинен представити даний експерт;
- необхідність дотримання експертом аудитора вимог про конфіденційність.

3.7. За стандартом МСА 620

Аудитор повинен оцінити відповідність роботи залученого експерта цілям аудитора, включаючи:

- доречність і обґрунтованість результатів роботи або висновків даного експерта і їх відповідність іншим аудиторським доказам;
- якщо робота даного експерта передбачає використання значних припущень і методів, доречність і обґрунтованість таких припущень і методів в даних обставинах;
- якщо робота даного експерта передбачає використання вихідних (первинних) даних, які значимі для роботи даного експерта, доречність, повноту і точність цих вихідних даних.

Якщо аудитор вважає, що робота експерта, залученого аудитором, не відповідає цілям аудитора, то він повинен:

- узгодити з даними експертом характер і масштаб подальшої роботи, яку повинен виконати даний експерт;
- виконати додаткові аудиторські процедури, що відповідають обставинам.

Якщо аудитор приходить до висновку, що робота, виконана експертом, є недостатньою для цілей аудиту, і він не може вирішити питання за допомогою додаткових аудиторських процедур, може виявитися необхідним надання модифікованого висновку відповідно до МСА 705 у зв'язку з відсутністю у аудитора можливості отримати достатні відповідні аудиторські докази.

3.8. За стандартом МСА 620

Посилання на експерта, залученого аудитором, в аудиторському звіті (висновку)

Аудитор не повинен посилатися на роботу експерта, залученого аудитором, в аудиторському звіті (висновку), що містить немодифіковані думку, крім випадків, коли це вимагається законодавством або нормативними актами

Якщо таке посилання вимагається законодавством або нормативними актами, то аудитор повинен вказати в аудиторському звіті (висновку), що посилання не зменшує відповідальності аудитора за висловлення аудиторської думки.

3.9. Обґрунтування (для перевірки):

МСА 620 п. 15. Якщо аудитор робить посилання на роботу експерта, залученого аудитором, в аудиторському звіті (висновку), тому що таке посилання доречне для розуміння модифікації аудиторської думки, то аудитор повинен вказати в аудиторському звіті (висновку), що таке посилання не зменшує відповідальності аудитора за висловлення цієї думки.

Завдання 4

Завод з переробки сільськогосподарської сировини «Агросмак» розташований в аграрному регіоні, виготовляє традиційну консервну продукцію – соки, пюре, інші овочеві консервації, зважаючи на наявність вільних складів надає послуги зі зберігання.

Устаткування на заводі встановлено в 1970-х роках і досить часто потребує ремонту.

Випуск консервації має різко виражену сезонність, але завод має довгостроковий договір терміном дії до 2016 року на поставку дитячого харчування в дошкільні установи.

У 2014 році в зв'язку з несприятливими погодними умовами в регіоні відчувався дефіцит сировини, тому для завантаження виробничих потужностей завод вперше був змушений закуповувати більш дорогу імпортову сировину. Також останнім часом продукція заводу стала гірше продаватися в зв'язку зі зниженням імпортних мит на консервовані фрукти, а кілька дрібніших аналогічних виробників виявилися на межі банкрутства.

Аграрна компанія, яка є основним постачальником сировини для заводу «Агросмак», яка вирощує сертифіковане екологічне сировину, на початку 2015 року запропонувала власникам заводу «Агросмак» програму інвестицій для переобладнання цеху з виробництва консервів дитячого харчування.

В рамках реалізації інвестиційної програми було обумовлено про необхідність проведення аудиту фінансової звітності заводу за попередній рік. Проводити аудит була запрошена аудиторська фірма «Альфа».

В процесі проведення аудиту було встановлено наступне:

1. Раніше аудит на заводі не проводився, директор вважає проведення аудиту формальністю, необхідною для отримання інвестицій.
2. Співвласники заводу практично не втручаються в керівництво, яке здійснює призначений ними директор, щорічно планують рівень рентабельності підприємства не менше 25%, дивіденди виплачуються в розмірі 75% від прибутку, бонус директору встановлений в розмірі від 5 до 10% від прибутку.
3. Головний бухгалтер призначений на початку 2014 року, має стаж роботи в сільському господарстві, але не працював у виробництві. Бухгалтерський облік ведеться по Національним стандартам обліку, в звичайній програмі із загальним доступом для всіх співробітників бухгалтерії і складу, не встановлено поділ повноважень. Звід даних і складання фінансової звітності здійснює головний бухгалтер, при цьому як правило проводиться значна кількість коригувань.
4. Відділом по реалізації керує родич директора. Документи на реалізацію іноді виписуються вручну, мотивуючи «зависанням» програми. Відсоток повернення продукції в деякі місяці досягає 25%.
5. Аудитори провели аналіз деяких витрат і встановили наступне: 1) в звітному періоді, що підлягає аудиту, врахована значна вартість бракованої продукції та бою скляної тари; 2) витрати електроенергії на деякі види продукції істотно перевищують нормативні значення, передбачені технологічним процесом. Аудитори відправили керівництву запит, але головний технолог не зміг аргументовано відповісти, мотивуючи своєю зайнятістю. При цьому в доступі до бухгалтерській програмі аудиторам було відмовлено, інформація була надана у вигляді вивантаження за відповідними рахунками.
6. Аудитори направили керівництву запит з листом-запевненням, але отримане від керівництва лист запевнення було їм модифіковано в частині відповідальності керівництва за подання фінансової звітності.

Питання:

1. *Вкажіть не менше чотирьох чинників, що характеризують галузеву особливість заводу «Агросмак».*
2. *Наведіть приклади не менше трьох питань, які повинен розглянути аудитор при отриманні уявлення про характер господарської діяльності заводу «Агросмак».*

3. Наведіть визначення терміна «шахрайство» відповідно до МСА.
4. Шахрайство обумовлюється факторами ризику, які класифікуються на базі трьох умов: стимули / тиск, можливості, умонастрій / виправдання своїх дій. Наведіть не менше п'яти прикладів факторів ризику, присутніх на заводі «Агросмак», що підходять під визначення «стимули / тиск».
5. Вкажіть не менше п'яти обставин, що вказують на ймовірність шахрайства відносно фінансової звітності заводу «Агросмак».
6. Відповідно до МСА перерахуйте не менше трьох чинників, від яких залежить характер і масштаб аудиторських процедур щодо початкових залишків при проведенні аудиту вперше.
7. Наведіть приклади не менше трьох аудиторських процедур, що стосуються операції реалізації, як у відповідь дій на ризик уявлення шахрайської фінансової звітності.
8. Наведіть приклад абзацу (витримки) з листа-запевнення керівництва заводу «Агросмак», що стосується відповідальності керівництва.
9. Вкажіть тип аудиторського висновку, якщо аудитор дійшов висновку про недостовірність отриманого від керівництва листа-запевнення.
10. Наведіть приклад абзацу аудиторського висновку того типу, який Ви вказали в попередньому пункті.

Відповіді:

4.1. Відповідно до МСА 315

Галузеві фактори, які є значущими для аудитора, включають умови, що склалися в галузі, такі як конкурентне середовище, відносини постачальників і клієнтів, і технологічні розробки.

Як приклади питань, які може розглянути аудитор, можна назвати:

- ринок і конкуренцію, включаючи попит, продуктивність і цінову конкуренцію;
- циклічність або сезонність діяльності;
- технології виробництва, пов'язані з продукцією суб'єкта;
- енергопостачання та вартість електроенергії.

По завданню:

1. Зниження конкурентоспроможності продукції, так як випуск традиційної продукції і за рахунок збільшення ввозу імпоротної продукції.
2. Сезонність виробництва, характерна для переробного підприємства.
3. Розташування в аграрному регіоні, але при цьому залежність від обсягів виробництва сільськогосподарської сировини, закупівля імпоротної сировини в 2014 році.
4. Наявність вільних приміщень складів – можна нарощувати обсяги або отримувати доп. доходи від оренди.
5. Застаріле обладнання та відсутність капвкладень в попередні роки.
6. Перспектива поновлення частини виробництва і випуску нової продукції.

4.2. Відповідно до МСА 315.

Приклади питань, які аудитор може розглянути при отриманні уявлення про характер суб'єкта, включають наступні:

- бізнес-операції;
- інвестиції та інвестиційна діяльність;
- фінансування і фінансова діяльність;
- фінансова звітність.

По завданню:

Господарська діяльність

- географічне розташування в аграрному регіоні виробничих потужностей

- наявність складів

Інвестиції

- застаріле обладнання 70-х років, яке потребує ремонту
- перспектива розширення виробництва

Фінансова звітність

- послідовність застосування облікової політики та облік складних операцій, у зв'язку зі зміною головного бухгалтера не має достатнього досвіду в цій сфері бізнесу.

4.3. Відповідно до МСА 240

Шахрайство – це навмисна дія, вчинена одним або кількома особами з числа керівництва суб'єкта, осіб, наділених керівними повноваженнями, співробітників, або третіх осіб, які використовують обман, щоб отримати нечесні або незаконні переваги.

1.4. По завданню:

Приклади факторів ризику шахрайства, присутніх на заводі «Агросмак», що підходять під визначення «стимули / тиск».

- зниження конкурентоспроможності продукції заводу через застаріле обладнання та застарілих типів продукції;
- необхідність технологічного оновлення;
- кілька дрібніших аналогічних виробників виявилися на межі банкрутства.
- очікування власників досить високого рівня рентабельності 25%.
- виплата як дивіденди значної частини прибутку.
- відсутність контролю з боку власників за умови прибутковості підприємства.
- винагорода керівництва в розмірі 5-10% від прибутку.

1.5. По завданню:

Обставини, що вказують на ймовірність шахрайства відносно фінансової звітності заводу «Агросмак»

- аудитором виявлено, що в кінці періоду здійснюються коригування.
- встановлено, що відсутній поділ доступу в програмі.
- виписка документів «вручну», можливе коригування.
- великий відсоток повернень – як індикатор «роздування» доходів.
- аналіз витрат показав невідповідність.
- неаргументована відповідь головного технолога.
- небажання надати аудиторам повну інформацію за витратами.
- відмова в доступі до бухгалтерської програмі.

4.6. Характер і масштаб аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо початкових сальдо, залежать від таких аспектів як:

- облікова політика, що застосовується суб'єктом;
- характер сальдо рахунків, класів операцій, розкриттів і ризиків суттєвих перекручень у фінансовій звітності за поточний період.
- значущість початкових сальдо по відношенню до фінансової звітності за поточний період.
- чи проводився аудит фінансової звітності за попередній період і, якщо так, чи була думка попереднього аудитора модифікована.

4.7. *Конкретні підходи* – викривлення, що виникають в результаті подання шахрайської фінансової звітності.

Приклади підходів до аудиторської оцінки ризику суттєвого викривлення, викликаних поданням шахрайської фінансової звітності, представлені нижче.

Визнання доходу

- виконання аналітичних процедур по суті щодо доходів, використовуючи дезагреговану інформацію. Наприклад, порівняння доходу, відображеного по місяцях, по лініях продукції або сегментам бізнесу протягом поточного звітного періоду, з порівняльними показниками минулих періодів. КПА можуть бути корисними при визначенні незвичайних або несподіваних доходів або операцій.
- підтвердження постачальниками (покупцями) певних умов контракту і відсутності сторонніх угод, так як такі умови або угоди можуть вплинути на належне ведення обліку, а обґрунтування знижок або періоду, до якого вони належать, часто вже не документується належним чином. Наприклад, критерії приймання, умови доставки і оплати, відсутність майбутніх або непогашених зобов'язань перед постачальниками, право повернення продукції, гарантована сума перепродажу, умови відмови або повернення сум часто ставляться до таких випадків.
- запити персоналу суб'єкта з маркетингу та реалізації або внутрішнього раднику з юридичних питань, що належать до реалізації або відвантаження, які здійснюються ближче до кінця періоду, а також щодо відомостей, які мають зазначені особи, про будь-які незвичні умовах, пов'язаних з цими операціями.
- фізична присутність в одному або більше підрозділах на кінець періоду з метою спостереження за відвантаженням товарів або за підготовлюваними для відвантаження товарами (або поверненням, що очікують обробки) і виконання інших процедур по «відсікання» реалізації і запасів.
- в разі якщо операції, що приносять дохід, ініціюються, обробляються і відображаються в електронній формі, тестування засобів контролю з метою визначення того, чи забезпечують вони впевненість в існуванні відображеної операції і її належному відображенні.

4.8.

Приклад абзацу (витримки) з листа-запевнення керівництва заводу «Агросмак», що стосується відповідальності керівництва.

Ми підтверджуємо, що відповідно до наявних даних ми взяли на себе відповідальність, викладену в умовах угоди з аудиту від ХХХ року, за складання фінансової звітності відповідно до Національних стандартів фінансової звітності; зокрема, фінансова звітність представлена достовірно (або дає справедливе і достовірне уявлення) відповідно до зазначених стандартів.

Або альтернативно

Ми взяли на себе відповідальність, викладену в умовах угоди з аудиту від ХХХ року, за складання фінансової звітності відповідно до Національних стандартів фінансової звітності; зокрема, фінансова звітність представлена достовірно, за винятком незначного дотримання застосовної концептуальної основи в частині ... Перелік несуттєвих відхилень додається до листа-запевнення.

4.9.

Тип аудиторського висновку, якщо аудитор дійшов висновку про недостовірність отриманого від керівництва листа-запевнення.

Тип звіту – «відмова від висловлення думки» або якщо кандидат напише, що аудитор може видати негативний висновок за умови, що аудитор отримав достатні та належні докази, що недостовірні дані, зазначені в листі запевненні є одночасно і суттєвими і повсюдними.

Письмові заяви про обов'язки керівництва суб'єкта

Аудитор повинен відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності відповідно до МСА 705, якщо:

- аудитор приходять до висновку, що є достатні підстави сумніватися в чесності управлінського суб'єкта, які роблять письмові заяви ненадійними; або
- керівництво суб'єкта не надає письмові заяви, які вимагаються відповідно до МСА в даних обставинах.

4.10. Відмова від висловлення думки

Приклад абзацу аудиторського висновку

З огляду на значимості аспектів, описаних в Параграфі, що представляє підставу для відмови від висловлення думки, ми не мали можливості отримати достатню та належну аудиторський доказ, яке забезпечило б підставу для висловлення аудиторської думки. Відповідно, ми не висловлюємо думку щодо фінансової звітності.

Альтернативно для ситуації коли вказано і обґрунтовано негативний висновок:

На нашу думку, через значущості аспекту, описаного в параграфі, що представляє підставу для висловлення негативної думки, фінансова звітність не представляє достовірно (або не дає справедливе і достовірне уявлення) фінансового становища заводу «Агросмак» станом на 31 грудня 2014 року і фінансові результати його діяльності, і рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, у відповідності до національних стандартів фінансової звітності.

Завдання 5

Компанія «Сан», 80% статутного капіталу якого належить іноземній корпорації «Суперсано», протягом останніх шести років успішно працює на ринку альтернативних енергосистем, орієнтована на замовників, які користуються пільгами при установці альтернативних енергосистем.

Керівник компанії «Сан» призначається за розпорядженням корпорації «Суперсано». Компанія підтримує конкурентні ціни, так як імпортує комплектуючі на основі контрактів з відстрочкою платежу до 6 місяців з заводом-виробником, 10% акцій якого належить корпорації «Суперсано». Як правило, на складі компанії знаходяться значні запаси комплектуючих, збірка яких в системи здійснюється під конкретні вимоги замовника.

Бухгалтерський облік ведеться за МСФЗ, національна валюта схильна до курсових коливань. Фінансова звітність компанії «Сан» щорічно перевіряється локальною аудиторською фірмою «Дельта», яка готує також аналітичний огляд господарської діяльності.

Фінансова звітність за 2014 рік затверджена 01 лютого 2015 року, аудиторський висновок датовано 05 квітня 2015 року. Весь пакет разом з аналітичним оглядом надано корпорації «Суперсано» в кінці червня 2015 року і містить, крім іншого, наступну інформацію:

А. Наведено письмове підтвердження управлінського персоналу про те, що операції з пов'язаними особами в 2014 році здійснювалися на тих же умовах, що і з незалежними сторонами.

Б. У січні 2015 року відбулося суттєве падіння курсу національної валюти стосовно валюті імпорту, через що вартість імпортованих комплектуючих значно зросла.

В. Щодо дебітора - юридичної особи, яка має істотний борг перед компанією «Сан», юристом компанії в лютому 2015 року подано позов про визнання цього дебітора банкрутом.

Г. В березні 2015 року уряд скасував пільги для користувачів альтернативними джерелами енергії, в травні 2015 року було введено додатковий податок з валового доходу в розмірі 2%.

Питання:

1. Відповідно до МСА під визначення «пов'язані сторони» потрапляє ряд ситуацій. Наведіть приклади не менше трьох таких ситуацій.

2. Наведіть перелік пов'язаних осіб компанії «Сан», яких ви можете ідентифікувати за умовою завдання.

3. Відповідно до МСА аудитор повинен бути особливо уважним щодо інформації щодо пов'язаних сторін при огляді записів або документів. Наведіть не менше чотирьох прикладів господарських документів, які можуть надати інформацію про пов'язаних осіб.

4. Наведіть приклади не менше трьох доказів (дій), які можуть бути приведені управлінським персоналом в якості підтвердження того, що операції з пов'язаними особами здійснювалися на звичайних умовах.

5. В аналітичному звіті (пункти «А», «Б», «В», «Г») наведено перелік деяких подій. Класифікуйте кожне з подій з точки зору можливого впливу на фінансову звітність компанії «Сан» за 2014 рік.

6. Вкажіть, як можна класифікувати події, наведені в пункті «Г» завдання, з точки зору впливу на подальшу діяльність компанії «Сан».

7. Якщо вважати, що інформація про події, наведених в пункті «Г» завдання, розкрита у фінансовій звітності адекватно, як буде виражено аудиторську думку в цьому випадку.

Відповіді:

5.1. Пов'язана сторона – сторона, яка є:

- Пов'язаною стороною згідно з визначенням, викладеним у відповідній основі подання фінансової звітності; або
- У разі якщо застосовна основа подання фінансової звітності встановлює лише мінімальні вимоги до пов'язаної сторони або взагалі не встановлює таких вимог:

- 1) Обличчям або іншим суб'єктом, яке контролює відраховується суб'єкт або надає на нього значний вплив безпосередньо або побічно через одного або більше співробітників;
- 2) Іншим суб'єктом, який знаходиться під контролем звітує суб'єкта, або на який останній значно впливає безпосередньо або побічно через посередників; або
- 3) Іншим суб'єктом, який знаходиться під спільним контролем з звітують суб'єктом в результаті:
 - наявності загальних власників, які володіють контрольними пакетами;
 - наявності власників, які є близькими родичами; або
 - наявності загального ключового управлінського персоналу.

5.2. Перелік пов'язаних сторін:

- Корпорація «Суперсано»
- керівник компанії «Сан»

5.3. Приклади господарських документів, які можуть надати інформацію про пов'язаних осіб. Зокрема, аудитор повинен провести інспектування таких документів на предмет наявності ознак існування відносин або операцій з пов'язаними сторонами, які раніше керівництво суб'єктом не ідентифікувало або не розкрила аудитор:

- банківські та юридичні докази, отримані при виконанні аудиторських процедур;
- протоколи зборів акціонерів та осіб, наділених керівними повноваженнями; і
- інші подібні записи або документи, які аудитор вважає необхідним з огляду на обставини суб'єкта.

5.4. Підготовка фінансової звітності вимагає, щоб керівництво суб'єкта обґрунтувало твердження про те, що операція зі зв'язаними сторонами проводилась на умовах, рівних умов, переважним при проведенні операції на строго комерційних засадах. Обґрунтування керівництвом суб'єкта цього твердження може включати:

- 1) порівняння умов операції з пов'язаними сторонами з умовами ідентичною або аналогічною операції з однією або декількома непов'язаними особами;
- 2) залучення зовнішнього експерта для встановлення ринкової вартості;
- 3) порівняння умов операції з відомими ринковими умовами для операцій, багато в чому подібних розглянутим, які здійснюються на відкритому ринку. Оцінка обґрунтування керівництвом суб'єкта цього твердження може припускати одне або декілька з наступних дій:
 - розгляд належного характеру процесу керівництва суб'єкта по обґрунтуванню затвердження.
 - перевірка джерела внутрішніх або зовнішніх даних, які обґрунтовують твердження, і тестування даних для встановлення їх точності, повноти і доречності.
 - оцінка обґрунтованості характеру будь-яких значних припущень, на яких базується твердження.

5.5. Класифікація подій з точки зору можливого впливу на фінансову звітність компанії «Сан» за 2014 рік, наведених в аналітичному звіті (пункти «А», «Б», «В», «Г»)

Подія А. Підтвердження персоналу про операції з пов'язаними особами - як правило, в примітках (розкриттях) до фінансової звітності, підготовленої за МСФЗ наводиться розкриття інформації за операціями з пов'язаними особами. Тому це не розглядається як будь-яка подія.

Подія Б. Істотне падіння курсу національної валюти – Дана подія сталася після 31.12.2014р. Не потрібна переоцінка запасів – не коригується подія. Зміна курсу національної валюти до валюти імпорту вимагає розкриття можливих валютних ризиків і їх впливу на прибуток / збиток в примітці до фінансової звітності.

Подія В. Позов про визнання дебітора банкрутом – не є коригуючих подією за умови створення резерву сумнівних боргів на цю суму за станом на 31.12.2014 року. Так як позиціонується, що звітності складається за МСФЗ це повинно було бути зроблено.

Подія Г. Скасування пільги і введення додаткового податку – тих, що коригують події, будуть впливати на звітність 2015 року.

5.6. Скасування пільги і введення додаткового податку – події, які можна класифікувати як ставлять під сумнів безперервність компанії «Сан».

5.7. Якщо у фінансовій звітності зроблено адекватне розкриття інформації, аудитор повинен висловити немодифіковані думку і включити пояснювальний параграф в аудиторський висновок, щоб:

- підкреслити, що має місце суттєва невизначеність щодо випадку або умови, що може зумовити значне сумнів в здатності суб'єкта продовжувати свою безперервну діяльність; і
- звернути увагу на примітку до фінансової звітності, яке розкриває певні питання, викладені в параграфі.

Завдання 6

Аудиторська фірма «Гамма» проводить аудит фінансової звітності великого виробничого підприємства «Мета».

З огляду на досить великих обсягів операцій керівник групи з аудиту передбачає використовувати аналітичні процедури в якості процедур по суті.

Помічник аудитора повинен провести детальне тестування продажів, для цього йому необхідно сформулювати аудиторську вибірку документів.

Питання:

1. *Наведіть визначення терміна «аудиторська вибірка».*
2. *Перелічіть не менше трьох методів відбору елементів вибірки.*
3. *Наведіть визначення терміна «аудиторський ризик».*
4. *Наведіть не менше чотирьох прикладів контрольних показників, які можуть використовуватися при розрахунку рівня суттєвості для фінансової звітності в цілому.*
5. *Вкажіть можливі дії аудитора, якщо він прийшов до висновку, що вибірка з тестування продажів підприємства «Мета» виявилася не інформативна для висновків щодо продажів в цілому.*
6. *Вкажіть не менше чотирьох тверджень, протестованих для операцій продажу.*
7. *Наведіть по одному прикладу доречною аудиторської процедури для кожного із зазначеного Вами затвердження для операцій продажу.*
8. *Перелічіть не менше трьох чинників, які необхідно врахувати аудитору при плануванні аналітичних процедур, що виконуються в якості процедур по суті.*
9. *Аудиторські докази базуються на отриманих даних. Вкажіть не менше трьох аспектів, що впливають на надійність таких даних.*

Відповіді:

6.1. *Аудиторська вибірка* – застосування аудиторських процедур до менш ніж 100% елементів сукупності, значущої для аудиту, таким чином, щоб кожен елемент сукупності мав можливість потрапити до вибірки, щоб надати аудитору розумну основу для формування висновків про всю сукупності.

6.2. Основними *методами визначення вибірки* є: випадковий відбір; систематичний відбір; безсистемний відбір.

6.3. *Аудиторський ризик* – ризик того, що аудитор висловить неналежне аудиторську думку в разі, коли фінансова звітність істотно викривлена. Аудиторський ризик безпосередньо залежить від ризику суттєвого викривлення та ризику невиявлення.

6.4. Приклади контрольних показників, які можуть використовуватися при розрахунку рівня суттєвості для фінансової звітності в цілому.

Прибуток до оподаткування, сукупна виручка, валовий дохід, сукупні витрати, сукупний капітал, чиста вартість активів.

6.5. Якщо аудитор приходять до висновку, що аудиторська вибірка не надала розумної підстави для висновків щодо протестованої сукупності, аудитор може:

- попросити керівництво суб'єкта досліджувати виявлені спотворення, а також можливість подальших спотворень, а також зробити будь-які необхідні корективи; або
- модифікувати характер, терміни виконання і масштаб подальших аудиторських процедур, що дозволяють домогтися необхідної впевненості. Наприклад, в разі тестів засобів контролю аудитор може збільшити обсяг вибірки, протестувати альтернативний засіб контролю або модифікувати відповідні процедури перевірки по суті.

6.6. Твердження, протестовані для операцій продажу:

Виникнення – факт продажу підтверджуються відповідними документами

Повнота – перевірка відображення в обліку всіх операцій з продажу.

Точність – перевірка відповідності фактичних цін продажу з встановленим по прайсу.

Своєчасність – операції з продажу відображені у відповідному періоді відвантаження товару.

Класифікація – в обсяг продажів товарів не включені інші продажі, і навпаки.

6.7. Приклади доречною аудиторської процедури для кожного твердження для операцій продажу:

Виникнення	- сформувати вибірку по дебіторської заборгованості за реалізований товар і зіставити з первинними документами; - сформувати вибірку з поворотних накладних і зіставити з даними обліку;
Повнота	- сформувати вибірку з касових ордерів та / або банківських виписок і відстежити до даних облікових регістрів; - сформувати вибірку з поворотних накладних і зіставити з даними обліку;
Точність	- сформувати вибірку з видаткових накладних і порівняти з цінами, встановленими компанією - перевірити обґрунтованість надання знижок;
Відсікання	- сформувати вибірку по товарах, реалізованим в кінці року і перевірити відображення в обліку - сформувати вибірку по покупцям, від яких отримано передоплату і направити запити про підтвердження заборгованості; - перевірити відвантаження на початку наступного року;
Класифікація	- перевірити відображення реалізації за бартерними операціями; - перевірити відповідність плану рахунків розділу облікової політики щодо відображення реалізації.

6.8. Аналітичні процедури по суті:

При розробці і виконанні аналітичних процедур перевірки по суті, окремо або в поєднанні з детальними тестами, як процедур перевірки по суті відповідно до МСА 3301, аудитор повинен:

- встановити придатність конкретних аналітичних процедур перевірки по суті для даних тверджень, беручи до уваги оцінені ризики суттєвого викривлення і детальні тести, якщо такі є, для цих тверджень;
- оцінити надійність даних, на яких базуються очікування аудитора щодо відображених сум або коефіцієнтів, беручи до уваги джерело, порівнянність, характер і доречність наявної інформації, а також засоби контролю над її підготовкою;
- зробити прогноз щодо відображених сум або коефіцієнтів і оцінити, чи достатньо точний прогноз, щоб ідентифікувати спотворення, яке саме по собі або в сукупності з іншими спотвореннями, може привести до істотного викривлення фінансової звітності; і
- визначити суму відхилення відображених сум від очікуваних величин, яка є прийнятною без подальшого вивчення.

6.9. МСА 520

Надійність даних залежить від їх джерела, характеру, а також обставин, при яких ці дані отримані. При визначенні надійності даних в цілях розробки аналітичних процедур перевірки по суті аудитор розглядає такі аспекти:

- джерело наявності інформації – наприклад, інформація зазвичай більш надійна, якщо вона отримана з незалежних джерел за межами суб'єкта;
- зіставлення з доступною інформацією – наприклад, великі цифри по галузі, можливо, буде потрібно доповнити, щоб їх можна було порівняти з даними суб'єкта, який виробляє і продає спеціалізовану продукцію;
- характер і доречність наявної інформації – наприклад, чи був розроблений бюджет, який за своїм характером є, скоріше, очікуваним результатом, ніж метою, яку необхідно досягти; і
- засоби контролю над підготовкою інформації, які розроблені з метою забезпечення повноти, точності і дійсності інформації – наприклад, засоби контролю над підготовкою, перевіркою і виконанням бюджету.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2015 року, частина 1: пер. з англ. Ольховікова О. Л., Селезньов О. В. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2016. – 1249 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2015 року, частина 2: пер. з англ. Ольховікова О. Л., Селезньов О. В. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2016. – 532 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_2_2015.pdf.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2015 року, частина 3: пер. з англ. Ольховікова О. Л., Селезньов О. В. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2016. – 119 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_3_2015.pdf.
4. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 № 3125-1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
5. Кодекс етики професійних бухгалтерів. Редакція 2012 р. – Київ, 2014, - 172 с.
6. Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України, затв. ріш. Аудиторської палати України від 31.05.2007 № 178/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/udoskonalennya-profesijnikh-znan-auditoriv-ukrajini>
7. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика :[моногр.] / Проскуріна Н. М. – К. : ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2011. – 739 с.
8. Бралатан В. П. Професійна етика: навч. посіб./ В. П. Бралатан, Л. В. Гуцаленко, Н. В. Здирко – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 252 с.
9. Давидов, Г. М. Систематизація підходів до виконання завдань з аудиту [Текст] / Г. М. Давидов // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 11 трав. 2016 р.] / редкол. : З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, Г. П. Журавель [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - С. 429-431.
10. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник/ під ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ: ТОВ "Баланс - Клуб", 2012 - 832с.
11. Аудит: підручник / [О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.]; за заг. ред. проф. О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
12. Аудит : підручник / наук. ред. Івана Ісаковича Пилипенка; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП "Інформ.-аналіт. агенство", 2015. – 643 с.
13. Аудит : підручник / М.О. Никонович, К.О. Редько; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 748 с.
14. Аудит: обучающий курс, 2 издание/ В.В. Фесенко – Днепропетровск: Акцент ПП, 2017. – 344 с.
15. Посібник із застосування Міжнародних стандартів аудиту під час аудиту малих та середніх підприємств /Пер. з англ. Шульман М.К. – Тернопіль: Астон, 2015. – 624 с.
16. Організація і методика документального забезпечення аудиту фінансової звітності в системі корпоративного управління. Науково-практичний посібник / Н.М. Проскуріна, О. Ю. Рубітель,; За ред. проф. Н.М. Проскуріної. – Запоріжжя: ЗНУ, 2015. – 214 с.
17. Методичні матеріали до програми постійного удосконалення професійних знань аудиторів «Актуальні питання застосування в аудиторській практиці Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг» (видання 2013р.), затв. ріш. АПУ від 31.03.2011 р. № 229/6 /за заг. ред. О.А. Петрик - Київ, 2015 – 244 с.
18. Гасіч А. Аудит розрахунків з постачальниками та покупцями [Електронний ресурс] / А. Гасіч // Аудитор України. – 2014. – № 10 (227). – Режим доступу : http://www.iag.com.ua/files/Stattya___Gasich_A.pdf