

ТЕМА 7.

ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ДІЇ У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ

- 2.1. Планування аудиту фінансової звітності.
- 2.2. Ідентифікація та оцінка ризиків
- 2.3. Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту.
- 2.4. Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики.
- 2.5 Достатні та відповідні аудиторські докази.
- 2.6. Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту.

2.1 Планування аудиту фінансової звітності

МСА 300 розглядає відповідальність аудитора за планування аудиту фінансової звітності. Цей МСА написаний в контексті постійного аудиту. Додаткові міркування стосовно першого завдання з аудиту ідентифіковано окремо.

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

Планування аудиту включає встановлення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту. Адекватне планування допомагає у виконанні аудиту фінансової звітності (рис.2.1)



Рис. 2.1 Функції планування

Ще до початку аудиторської перевірки аудитор повинен виконати значну кількість аудиторських процедур, які регулюються різними стандартами аудиту.

МСКЯ 1 вимагає, щоб аудиторська фірма отримувала інформацію, яка вважається необхідною за певних обставин, до прийняття завдання з новим клієнтом, під час прийняття рішення чи продовжувати існуюче завдання та під час розгляду прийняття нового завдання з існуючим клієнтом.

МСА 300 вимагає, щоб на початку завдання аудитор виконав такі дії:

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

МСА 220 окреслює певну інформацію, за допомогою якої можливо визначити, чи є відповідними висновки стосовно прийняття та продовження стосунків з суб'єктом господарювання із завдань з аудиту (рис.2.2):

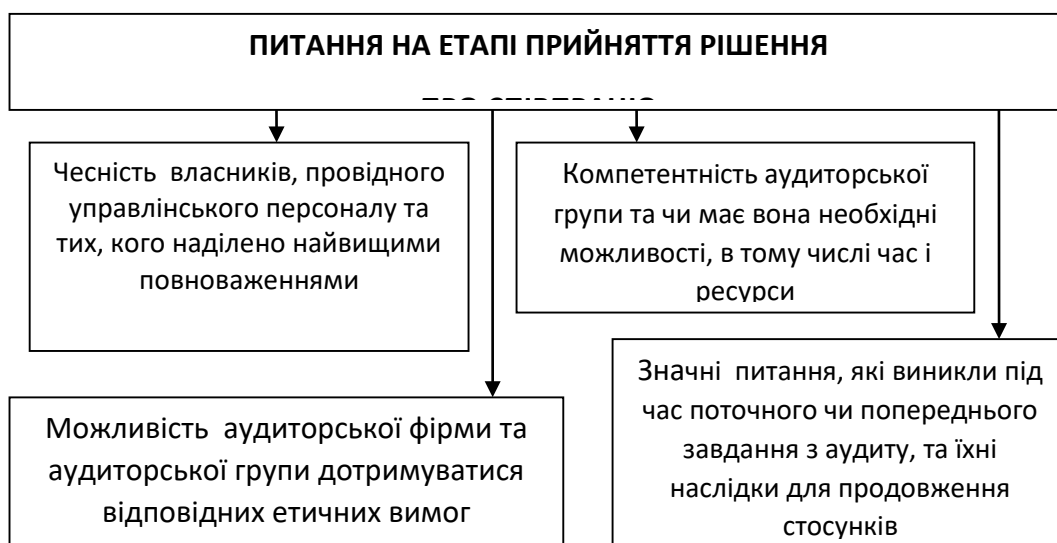


Рис. 2.2 Перелік питань до розгляду на стадії прийняття завдання

У додатку до МСА 300 наведено приклади питань, які аудитор може розглядати під час визначення загальної стратегії аудиту (Додаток 6). Багато з цих питань також впливатимуть на детальний план аудиту. Наведені приклади стосуються широкого спектра питань, застосовних до багатьох завдань. Хоча розгляд деяких із зазначених питань може вимагатись іншими МСА, не всі з них стосуються кожного завдання з аудиту, тому їх перелік не є вичерпним. Весь процес планування поділяється на три стадії:

- попереднє планування;
- складання стратегії та загального плану;
- розробка програм аудиту.

Попереднє планування. В основі попереднього планування аудиторської перевірки лежить вивчення підприємства, що належить перевіряти. Підхід до планування перевірок постійних і нових клієнтів дещо відрізняється.

Нове підприємство. Якщо підприємство є новим клієнтом, то до початку будь-яких дій необхідно сформувавши про нього певну думку. Для цього необхідно зібрати інформацію, яка, як правило, відображається в описовій формі. Нерідко застосовуються заздалегідь підготовлені анкети (тести), які може заповнювати як представник підприємства, так і співробітник аудиторської фірми. Достовірність інформації в другому випадку бажано підтвердити підписом представника підприємства. Форма і зміст такої анкети не регламентовані. Вона є керівництвом до попередньої оцінки потенційного клієнта і не містить повний перелік усіх фактів, які варто враховувати. Для того, щоб якісно спланувати аудит, необхідно глибше ознайомитися з бізнесом клієнта.

Постійний клієнт. При роботі з постійним клієнтом відомості про його економічну діяльність можна одержати з наступних джерел:

- постійної документації клієнта;
- робочих документів аудитора за минулий рік;
- проміжної фінансової звітності клієнта за поточний рік;
- інформації аудиторської групи, що робила послуги протягом року.

Збір нової інформації здійснюється у випадку, якщо відбулися зміни в галузі, у законодавстві, структурі підприємства тощо. У цьому випадку анкета повинна містити питання, відповіді на які охарактеризують наявність змін і їхній вплив на діяльність підприємства.

Загальна стратегія аудиту. Одержавши в процесі попереднього планування дані про підприємство, аудитор приступає до розробки загальної стратегії аудиту. В МСА під загальною стратегією аудиту розуміється стратегія, яка встановлює обсяг, час і напрям аудиту та є основою для розробки більш детального плану проведення аудиту.

Документація із загальної стратегії аудиту, відповідно вимог зазначених в МСА 300, являє собою реєстрацію основних рішень, які вважаються необхідними для належного планування аудиту та надання інформації про

важливі питання аудиторської групи із завдання. Наприклад, аудитор може підсумовувати загальну стратегію аудиту у вигляді меморандуму, що містить основні рішення стосовно загального обсягу, часу та проведення аудиту.

Не зважаючи на безліч варіантів оформлення стратегії, питань, що визнаються важливими, кількості пунктів та конкретного наповнення кожного з них, є обов'язкові елементи.

Аудитор має визначити загальну стратегію аудиту, яка б встановлювала обсяг, час і напрям аудиту, а також спрямовувала розробку плану аудиту. Встановлюючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен зробити певні дії (рис. 2.3):

Загальна стратегія аудиторської перевірки є документом організаційно-методичного характеру, у якому відображаються обсяг аудиту, час (період їх проведення) і напрямок аудиту. Стратегія допомагає в розробці більш детального плану аудиту.

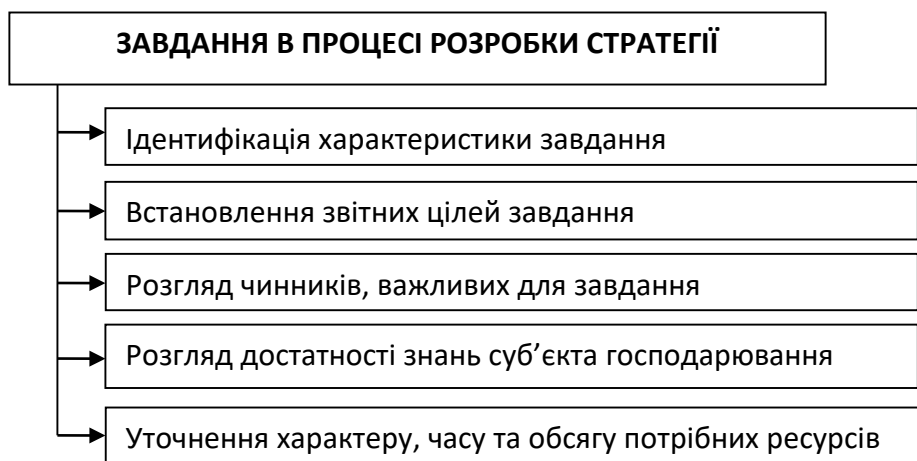


Рис. 2.3 Обов'язкові питання розробки стратегії

МСА 300 визначає певні спрощення для формування стратегії аудиту малих підприємств. Визначення загальної стратегії аудиту малого підприємства не повинно бути складним або трудомістким завданням. Це залежить від розміру підприємства та аудиторської групи із завдання, а також від складності аудиту. Наприклад, короткий меморандум, підготовлений при завершенні попереднього аудиту на основі результатів перевірки робочих документів і висвітлення питань, ідентифікованих під час щойно завершеного аудиту, та оновлений у поточному періоді відповідно до результатів обговорень із власником-керівником підприємства, може використовуватись

як документально зафіксована стратегія аудиту для поточного завдання з аудиту, якщо він охоплює обов'язкові питання.

План аудиту. Одержавши в процесі попереднього планування дані про суб'єкта господарювання, та керуючись загальною стратегією аудиту, аудитор приступає до розробки загального плану аудиту. Аудитор розробляє план аудиту для зменшення аудиторських ризиків до прийнятно низького рівня.

План аудиту розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, що повинні виконуватись членами групи з завдання для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. План подальших аудиторських процедур відображає рішення, прийняте аудитором, щодо тестування операційної ефективності контролю, а також характеру, часу та обсягу запланованих процедур по суті, та інші аудиторські процедури, які необхідно виконати під час виконання завдання, для забезпечення відповідності МСА.

План аудиту є більш деталізованим, ніж загальна стратегія. Він включає:

- опис характеру, часу й обсягу запланованих процедур оцінки ризиків з урахуванням МСА 315 ";
- опис характеру, часу та обсягу запланованих подальших процедур для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках і розкриття процедур з урахуванням МСА 330

Характер та обсяг заходів з планування залежать від розміру і складності суб'єкта господарювання, попереднього досвіду роботи з таким суб'єктом господарювання провідних членів аудиторської групи із завдання та змін в умовах, що відбуваються під час виконання завдання з аудиту.

Документування плану аудиту є підтвердженням відповідності планування та виконання аудиторських процедур, яке можна переглянути та затвердити до початку виконання подальших аудиторських процедур. Після складання загального плану розробляються програми аудиту.

Програма аудиту. Ніяких вимог до програм аудиту діючі МСА не містять. Тому їхня розробка не є обов'язковою. Програма аудиту є набором інструкцій для асистентів аудитора, що виконують аудиторську перевірку, а також засобом контролю за належним виконанням роботи. Теоретично можливе складання загальної програми по всіх розділах аудита, але, з огляду на той факт, що збір аудиторських свідчень здійснюється декількома співробітниками, програми доцільно складати на кожен розділ аудиту.

В практиці склалося два основних способи організації програм аудиту: по циклах чи по класифікації фінансової звітності. Вибір залежить винятково від аудитора, тому що обидва способи мають свої переваги. Одною з переваг організації по циклах є те, що він дає аудитору більш ясну схему для розуміння діяльності клієнта й операцій, що мають суттєвий вплив на фінансову звітність. Недоліком є те, що при такому підході складно уникнути дублювання роботи аудитора, тому що операції і залишки взаємозалежні.

Програма аудиту є необхідним і важливим елементом планування аудиторської перевірки. Роль програми в процесі аудиту полягає в наступному (рис.2.4).

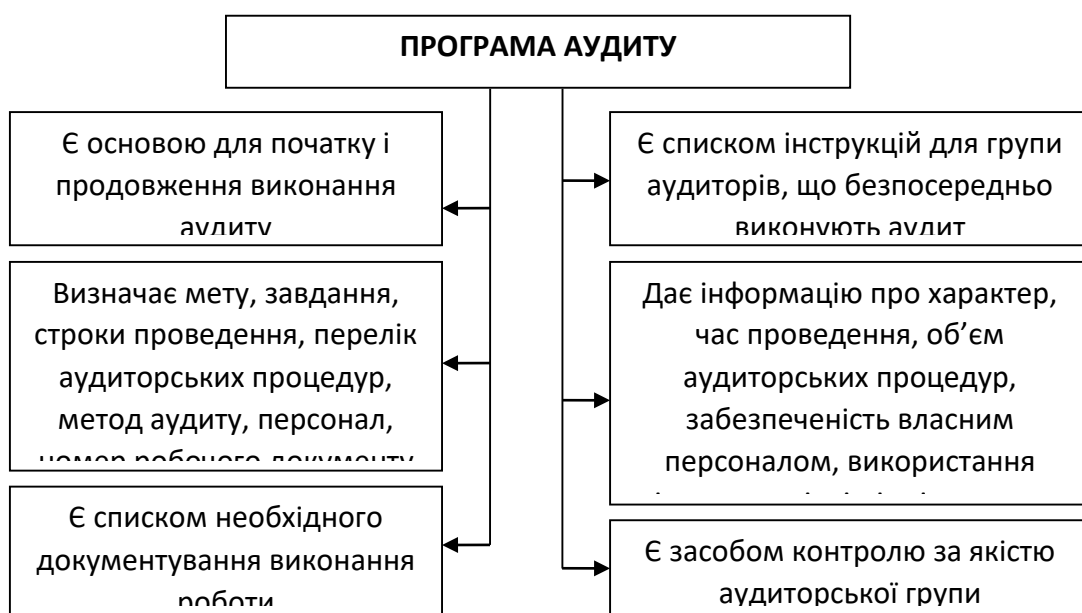


Рис. 2.4 Функції програми аудиту

При розробці програм необхідно враховувати цілі аудита. Цілі формуються виходячи з якісних аспектів фінансової звітності. Якісні аспекти фінансової звітності – твердження керівництва, які чітко виражені або припускаються у фінансовій звітності. Визначення тверджень міститься в МСА 315: "твердження – твердження, надані управлінським персоналом, явні або інші, які містяться у фінансовій звітності та які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різного типу, що можуть мати місце".

Твердження керівництва підрозділяються на 5 основних категорій, які наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1 Твердження керівництва

Категорія	Твердження керівництва
Наявність чи існування	Активи, зобов'язання і власний капітал, включені в бухгалтерський баланс, дійсно існують
Повнота	Включено всі операції і рахунки, що повинні бути відображені у фінансовій звітності
Права й обов'язки	Активи та зобов'язання визнано на певну дату відповідно до установлених вимог
Оцінка	Активи, зобов'язання, рахунки доходів і витрат оцінені відповідно до установлених вимог
Представлення і розкриття	Статті фінансової звітності розкрито, класифіковано й описано відповідно до установлених вимог

Загальні цілі аудита застосовуються до кожного залишку по рахунку. Мета загального аудита застосовуються до всіх перевірок фінансової звітності. Частково вона сформульована з тверджень керівництва.

- Обґрунтованість – включені суми обґрунтовані
- Повнота – існуючі суми включені
- Володіння – включені суми є власністю
- Оцінка – включені суми належним чином оцінені
- Класифікація – включені суми належним чином класифіковані
- Зміна звітних періодів – операції, що здійснені в період, близький до дати складання фінансової звітності, занесені в належний період (посилання на твердження керівництва відсутні)
 - Арифметична точність – дані залишку на рахунку узгоджуються з підсумком Головної книги (посилання на твердження керівництва відсутні)
 - Розкриття – залишок на рахунку і стосовні до нього вимоги по розкриттю належним чином представлені у фінансовій звітності.

Документування на стадії планування Як і вся діяльність у процесі здійснення аудита, процес планування вимагає адекватного документування. Форма і зміст робочих документів у певній мірі є питанням професійного судження аудитора. На стадії планування доцільно формувати наступні документи:

- Опис бізнесу підприємства;
- Опис системи бухгалтерського обліку;
- Опис системи внутрішнього контролю;
- Короткий аналіз фінансової звітності.

Вимоги щодо документації на стадії планування, які висуваються МСА 300 та МСА 315 відображенні в табл. 2.2.

Таблиця 2.2 Вимоги щодо документації на стадії планування

Зміст вимоги	Джерело
<p>Аудитор має розробити план аудиту з описом:</p> <p>а)характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків, як визначено у МСА 315;</p> <p>б)характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено у МСА 330</p> <p>в) інших запланованих аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання вимог МСА під час виконання завдання.</p>	<p>МСА 300 пар.9</p>
<p>Аудитор повинен включити в аудиторську документацію:</p> <p>а)загальну стратегію аудиту;</p> <p>б)план аудиту;</p> <p>в)будь-які важливі зміни, внесені під час виконання завдання з аудиту, в загальну стратегію та план аудиту, а також причини внесення цих змін. Додаткові міркування щодо перших завдань з аудиту.</p>	<p>МСА 300 пар. 12</p>
<p>Аудитор повинен включити до аудиторської документації таке:</p> <p>а)обговорення з членами аудиторської групи із завдання, та прийняті суттєві рішення;</p> <p>б)основні елементи розуміння, отримані стосовно кожного аспекту діяльності суб'єкта господарювання та його середовища, та кожного компонента внутрішнього контролю; джерела інформації, з яких було отримано розуміння, та виконані процедури оцінки ризиків;</p> <p>в)ідентифіковані й оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень;</p> <p>г)ідентифіковані ризики та пов'язані заходи контролю.</p>	<p>МСА 315 пар. 32</p>

Процедури при першому завданні В МСА 300 наведені додаткові міркування щодо перших завдань з аудиту, згідно яких до початку виконання першого завдання з аудиту аудитор має виконати наступні 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.

Конкретні рекомендації з цього приводу викладені у МСА 510.

Методичні вказівки з планування обов'язкового аудиту фінансової звітності Додаток

2.2. Ідентифікація та оцінка ризиків

МСА 315 розглядає відповідальність аудитора за ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта.

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

МСА містить наступні визначення термінів, які наведені у табл. 2.3.

Таблиця 2.3 Визначення термінів в МСА 315

№	Термін	Визначення
1	Твердження	Твердження, надані управлінським персоналом, явні або інші, які містяться у фінансовій звітності та які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різного типу, що можуть мати місце
2	Бізнес-ризик	Ризик, що є наслідком значущих умов, подій, обставин, діяльності або бездіяльності, які можуть негативно вплинути на здатність суб'єкта господарювання досягти своїх цілей та реалізувати свої стратегії, а також наслідком встановлення невідповідних цілей і стратегій
3	Внутрішній контроль	Процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення обґрунтованої впевненості в досягненні цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотриманні застосовних законів і нормативних актів. Термін "заходи контролю" стосується будь-яких аспектів одного чи кількох компонентів внутрішнього контролю
4	Процедури оцінки ризиків	Аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, визначення й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки на рівні фінансової звітності та тверджень
5	Значний ризик	Ідентифікований та оцінений ризик суттєвого викривлення, що, за судженням аудитора, потребує спеціального розгляду аудитором

Аудитор повинен виконати процедури оцінки ризиків для 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.

Процедури оцінки ризиків наведено в МСА 315 (рис.2.5)

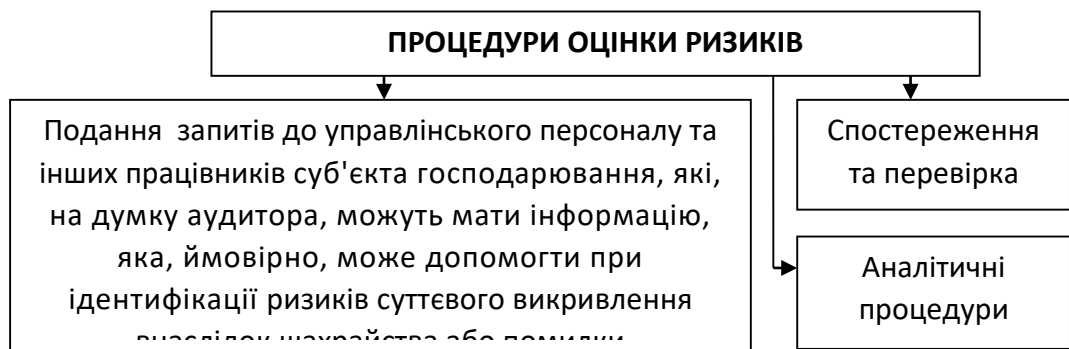


Рис. 2.5 Процедури оцінки ризиків згідно МСА

Значна частина інформації, отриманої аудитором у ході подання запитів, надається управлінським персоналом та особами, відповідальними за фінансову звітність. Однак аудитор може також отримувати інформацію або інші точки зору при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення через подання запитів до інших осіб суб'єкта господарювання та інших працівників з різними рівнями повноважень. Наприклад:

- запити до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть допомогти аудитору отримати розуміння середовища, в якому складається фінансова звітність;
- запити до персоналу підрозділу внутрішнього аудиту можуть надати інформацію щодо процедур внутрішнього аудиту, виконаних протягом року стосовно структури та ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, і можуть дати відповідь;
- запити до працівників, які займаються ініціюванням, обробкою або реєстрацією складних чи незвичайних операцій, можуть допомогти аудитору оцінити прийнятність вибору і застосування певної облікової політики;
- запити 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;

- запити 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.

Аналітичні процедури, виконані як процедури оцінки ризиків, можуть ідентифікувати ті аспекти діяльності суб'єкта господарювання, про які аудитор не знав, і можуть допомогти при оцінці ризиків суттєвого викривлення для створення основи для розробки і впровадження дій у відповідь на такі оцінені ризики. Аналітичні процедури, виконані як процедури оцінки ризиків, можуть включати як фінансову, так і нефінансову інформацію.

Спостереження та перевірка можуть супроводжувати подання запитів до управлінського персоналу й інших осіб і можуть також надати інформацію про суб'єкт господарювання та його середовище. Приклади таких аудиторських процедур включають спостереження або перевірку такого:

- операцій суб'єкта господарювання;
- документів (наприклад, бізнес-планів та стратегій), записів та інструкцій з внутрішнього контролю;
- звітів, складених управлінським персоналом (наприклад, квартальних звітів управлінського персоналу та проміжної фінансової звітності) і тими, кого наділено найвищими повноваженнями (наприклад, протоколів засідань ради директорів);

- адміністративних та виробничих приміщень суб'єкта господарювання

Аудитор повинен визначити, чи є доречною інформація, отримана під час затвердження клієнта аудитора або продовження контракту, 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 сталися з моменту проведення попереднього аудиту зміни, які можуть вплинути на доречність такої інформації для поточного аудиту.

В ході аудиту в міру отримання додаткових аудиторських доказів оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень може змінюватися. За обставин, коли аудитор отримує аудиторські докази під час

проведення подальших аудиторських процедур або при отриманні нової інформації, які не відповідають аудиторським доказам, на яких ґрунтувалася первинна оцінка аудитора, аудитор повинен переглянути таку оцінку та відповідно модифікувати подальші заплановані аудиторські процедури.

Ознайомлення з бізнесом клієнта. Згідно МСА 300 "Планування" одержання знань про бізнес клієнта є важливою частиною планування аудиторської перевірки. Знання бізнесу допомагає аудитору виявити події, операції й особливості діяльності, що можуть вплинути на фінансові звіти.

Вимоги до вивчення бізнесу підприємства регламентується МСА 315.

Аудитор повинен одержати таке розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, у тому числі його внутрішнього контролю, що буде достатнім для визначення й оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансових звітах в результаті шахрайства та помилки, а також для розробки і виконання подальших аудиторських процедур.

Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища згідно МСА 315 складається з розуміння наступних аспектів:

- галузь, нормативна база та інші зовнішні фактори, у тому числі концептуальна основа фінансової звітності;
- характер суб'єкта господарювання, у тому числі вибір і застосування облікової політики;
- цілі, стратегія і ризики бізнесу, що можуть привести до суттєвих викривлень у фінансовій звітності;
- оцінка й огляд результатів фінансової діяльності суб'єкта господарювання;
- внутрішній контроль.

Рівень знань аудитора, необхідний для проведення аудиторської перевірки, складається з загального знання економіки і галузі, у якій діє суб'єкт господарювання, а також конкретних знань про його діяльність.

Сфера застосування отриманої інформації представлена на рис.2.6.

Знання бізнесу суб'єкта господарювання є обов'язковою умовою забезпечення якості аудиторських послуг. Саме вивчення бізнесу – процес трудомісткий і тривалий, що включає не тільки інформації з різних джерел, а й ретельну її класифікацію з метою подальшого аналізу. Для виконання цього завдання аудиторська фірма повинна бути забезпечена:

- усіма доступними джерелами інформації;
- висококваліфікованим фахівцем в області інформаційних технологій;

• інформаційно-аналітичним відділом, або, як мінімум, висококваліфікованим аналітиком.

Внутрішній контроль суб'єкта господарювання. Розуміння внутрішнього контролю допомагає аудитору при ідентифікації типів потенційних викривлень інформації та чинників, які впливають на ризики суттєвого викривлення, а також при розробці характеру, строків і обсягу подальших аудиторських процедур.

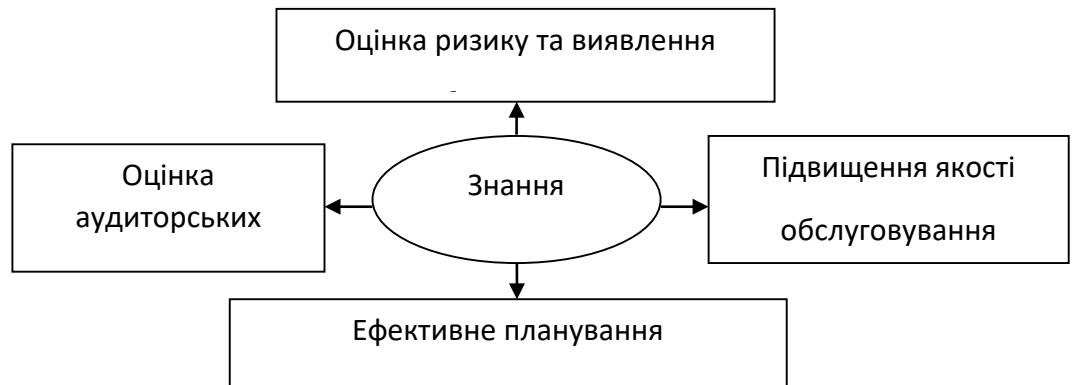


Рис.2.6 Застосування знань бізнесу клієнта

При отриманні розуміння заходів контролю, що є доречними для аудиту, аудитор повинен оцінити їх структуру та визначити, чи були вони впроваджені. Складові внутрішнього контролю визначені МСА 315 (рис.2.7).

Аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення:

- на рівні фінансової звітності;
- на рівні твердження для класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації для того, щоб створити основу для розробки й виконання подальших аудиторських процедур.

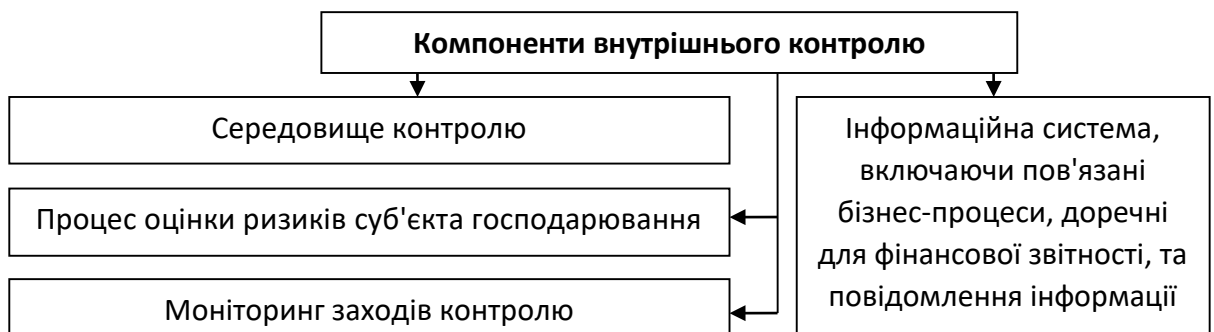


Рис. 2.7 Компоненти внутрішнього контролю

З цією метою аудитор повинен:

- ідентифікувати ризики у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи доречні заходи контролю, які стосуються ризиків, і через аналіз класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації у фінансовій звітності;

- оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність у цілому і чи впливають вони потенційно на більшість тверджень;

- ув'язати ідентифіковані ризики із тим, що може бути не так на рівні тверджень, ураховуючи відповідні заходи контролю, які аудитор планує тестувати;

- розглянути ймовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень, і встановити, чи може потенційне викривлення призвести до суттєвого викривлення.

МСА 315 окреслює вимоги до вивчення контрольного середовища та його оцінки. Аудитор повинен отримати розуміння щодо наступних аспектів:

- доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, включаючи "застосовну концептуальну основу фінансової звітності";

- 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; та

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

- 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 фінансової звітності й обліковим політикам, які застосовуються у відповідній галузі;

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

- оцінка та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання.

Аудиторські процедури для отримання аудиторських доказів можуть бути різними:

- комбінації запитів та інших процедур оцінки ризиків;
- опитування, анкетування, обговорення;
- спостереження;
- перевірка документів.

Аудитор повинен отримати розуміння того, чи передбачено у суб'єкта господарювання процес:

- ідентифікації бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансової звітності;
- оцінки значущості ризиків;
- оцінки ймовірності їх виникнення;
- прийняття рішень про механізми розгляду цих ризиків.

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання створює основу для визначення управлінським персоналом ризиків, якими слід управляти. Якщо цей процес відповідає обставинам, включаючи характер, розміри та складність суб'єкта господарювання, то він допомагає аудитору при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення. Питання, чи є процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання прийнятним за певних обставин, є питанням судження аудитора.

Аудитор повинен отримати розуміння інформаційної системи, включаючи пов'язані бізнес-процеси, доречні для фінансової звітності. Складові інформаційної системи, що впливають на якість внутрішнього контролю, визначені МСА 315 (рис. 2.8).

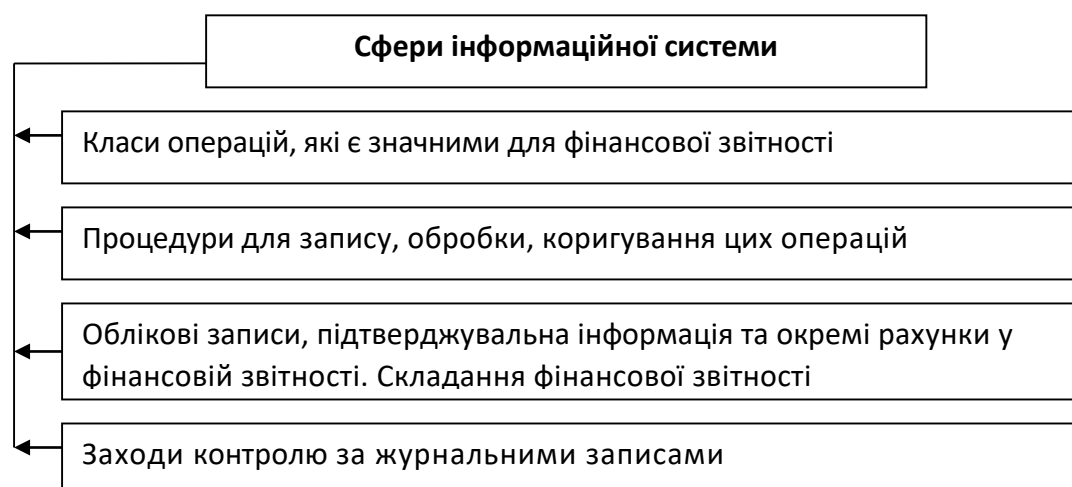


Рис. 2.8 Складові інформаційної системи

Отримуючи розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, аудитор має отримати розуміння того, як суб'єкт господарювання контролює ризики, що виникають в ІТ. Застосування системи ІТ впливає на спосіб запровадження заходів контролю. З погляду аудитора, заходи контролю за системами ІТ є ефективними в тому разі, якщо вони забезпечують цілісність інформації та захист даних, які оброблюються такими системами, і включають ефективні загальні засоби контролю ІТ та засоби контролю прикладних програм.

МСА 315 містить практичні рекомендації з організації тестування системи внутрішнього контролю.

Характер, терміни й обсяг процедур, що виконує аудитор з метою досягнення розуміння системи внутрішнього контролю, поряд з іншими факторами, залежать від: суттєвості; значущості пов'язаного ризику; застосованих законодавчих та нормативних вимог; розмірів і складності структури суб'єкта господарювання та комп'ютерної системи; погодженого масштабу перевірки; характеру документації суб'єкта господарювання.

Можливі різні варіанти документального оформлення інформації про систему внутрішнього контролю. Найпоширенішим є складання тестів. Обсяг тестів залежить від розміру суб'єкта господарювання, його структури. При здійсненні аудиту доцільно застосовувати типові тести.

Тестування внутрішнього контролю є одним з необхідних етапів (або однією з необхідних умов), що передують визначенню аудиторського ризику.

2.3. Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту

МСА 320 "Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту" розглядає відповідальність аудитора за застосування концепції суттєвості під час планування та проведення аудиту фінансової звітності. В МСА 450 пояснюється, як застосовується суттєвість під час оцінки впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит і впливу не виправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність.

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

У МСА суттєвість виконання означає величину або величини, встановлені аудитором у розмірі, меншому, ніж суттєвість на рівні фінансової

звітності, взятої в цілому, для того, щоб зменшити до прийнятно низького рівня достовірність того, що не виправлені та не виявлені викривлення у сукупності перевищать суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. Якщо це застосовно, суттєвість виконання також належить до величини або величин, установлених аудитором на рівні, нижчому від рівня або рівнів суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації.

У концептуальних основах фінансової звітності поняття суттєвості часто розглядається у контексті підготовки та подання фінансової звітності. Хоча концептуальні основи фінансової звітності і можуть розглядати суттєвість, використовуючи різну термінологію, зазвичай у них йдеться про те, що:

- викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони, окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі фінансової звітності;

- судження щодо суттєвості робляться з урахуванням супутніх обставин і залежать від розміру або характеру викривлення, або їх поєднання; та

- судження щодо питань, які є суттєвими для користувачів фінансовою звітністю, робляться на основі розуміння загальних потреб у фінансовій інформації користувачів як групи. Можливий вплив викривлень на окремих користувачів, потреби яких можуть значно відрізнятись, не розглядається.

Визначення рівня суттєвості вимагає великого залучення професійного судження, а отже й дуже гарного розуміння бізнесу й характеру клієнта, його потреб і потреб потенційних користувачів його фінансової звітності. Визначення потенційних первинних користувачів фінансової звітності є найважливішим критерієм.

Для того, щоб установити рівень суттєвості необхідно зрозуміти, які базові показники потрібно використовувати для цього конкретного клієнта. Під базовими показниками МСА 320 має на увазі статті фінансової звітності. Для правильного вибору базових показників представлено керівництво.

До чинників, що можуть вплинути на ідентифікацію контрольного показника, належать такі (рис. 2.9):

- елементи фінансової звітності;
- наявність статей, на яких найвірогідніше будуть зосереджувати увагу користувачі фінансової звітності конкретного суб'єкта;

- характер суб'єкта господарювання, стадія життєвого циклу, на якій він перебуває, а також галузь та економічне середовище, в якому працює суб'єкт господарювання;
- структура власності підприємства та способи його фінансування;
- відносна нестабільність контрольного показника.



Рис. 2.9 Чинники впливу на визначення рівня суттєвості

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.

Що стосується обраного контрольного показника, то доречні фінансові дані зазвичай включають інформацію щодо фінансових результатів та фінансового стану за попередні періоди, інформацію щодо фінансових

результатів і фінансового стану за період по сьогодні, а також бюджети та прогнози на поточний період з урахуванням значних змін в умовах діяльності суб'єкта господарювання (наприклад, значне придбання) і відповідних змін в умовах галузі або економічного середовища, в яких функціонує суб'єкт господарювання. Наприклад, у разі, якщо на початковій стадії суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому для певного суб'єкта господарювання визначається виходячи з відсотка прибутку до оподаткування від операцій, що продовжуються, обставини, які спричиняють виняткове зменшення або збільшення такого прибутку, можуть призвести аудитора до висновку, що суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому можна більш точно визначити, використовуючи показник нормалізованого прибутку до оподаткування від операцій, що продовжуються, на основі результатів минулих періодів.

Після визначення базового показника або базових показників, потрібно визначити застосовувані до них відсотки. І це теж справа професійного судження. У цілому стандарт говорить про те, що повинен бути зв'язок між обраним базовим показником і застосованим відсотком. Наприклад, відсоток, застосований до прибутку до оподаткування буде більше, ніж відсоток, застосований до виторгу. Як приклад, стандарт, приводить 5 % до прибутку до оподаткування або 1 % до виторгу.

У деяких випадках може з'явитися необхідність розрахувати суттєвість для конкретних статей фінансової звітності. Це робиться по такому ж принципу, а статті обираються, виходячи з характеру діяльності.

У новому стандарті доданий посібник з визначення "суттєвості виконання". Планування аудиту виключно з метою виявлення окремих суттєвих викривлень не враховує той факт, що сукупність індивідуально несуттєвих викривлень може призвести до того, що фінансова звітність буде суттєво викривлена, та не залишає місця для можливих невиявлених викривлень.

Суттєвість виконання (яке, за визначенням, становить одну чи кілька величин) призначена для того, щоб зменшити до прийнятно низького рівня достовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень фінансової звітності перевищить суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. Крім того, суттєвість виконання, що належить до рівня суттєвості, визначеного для окремого класу операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, призначена для того, щоб зменшити до прийнятно низького рівня

достовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень для певного класу операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації перевищить рівень суттєвості для цього певного класу операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації. Визначення суттєвості виконання не є суто механічним розрахунком, а передбачає застосування професійного судження. Воно залежить від розуміння аудитором суб'єкта господарювання, доповненого під час виконання процедур оцінки ризиків, характеру й розміру викривлень, ідентифікованих під час попередніх завдань з аудиту, та відповідно від очікування аудитора щодо викривлень у поточному періоді.

Вимоги до перегляду рівня суттєвості залишилися тими ж, якими й були. Рівень суттєвості треба переглядати, якщо цифри в остаточній фінансовій звітності змінилися. Залежно від зміни рівня суттєвості треба визначити, як це вплине на аудит. Якщо рівень суттєвості став вище, то нічого не змінюється. Якщо рівень суттєвості впав до робочої суттєвості, то залежно від характеру виявлених викривлень необхідно ухвалювати рішення щодо необхідності проведення додаткових аудиторських процедур. Якщо рівень суттєвості падає до рівня менше рівня суттєвості, треба проаналізувати, як змінилася б вибірка й залежно від цього зробити додаткові процедури.

Суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому (а також, якщо це застосовно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках 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. Наприклад, якщо під час аудиту здається, що реальні фінансові результати будуть швидше за все суттєво відрізняться від тих, що очікувалися на кінець звітного періоду і використовувалися на початку для визначення суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому, аудитор переглядає таку суттєвість.

Документування. Аудитор повинен включити до аудиторської документації такі суми, а також чинники, використані для їх визначення:

- суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому;
- якщо це застосовно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації;
- суттєвість виконання;
- інформацію щодо будь-яких переглядів під час виконання аудиту.

2.4. Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики

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 розробки і провадження відповідних дій у відповідь на такі ризики.

У цьому МСА наведені терміни, що мають такі значення (табл. 2.4):

Таблиця 2.4 Визначення термінів в МСА 330

Термін	Визначення
Процедури по суті	Аудиторські процедури, призначені для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень. Процедури по суті включають: <ul style="list-style-type: none">• тести деталей (класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації);• аналітичні процедури по суті.
Тести заходів контролю	Аудиторська процедура, призначена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень

Аудитор повинен розробити та виконати подальші аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких ґрунтуються на оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень і здійснюються у відповідь на таку оцінку.

Загальний перелік основних тверджень, наведений, зокрема, у МСА 315, МСА 500, поділяється на окремі категорії (рис. 2.10).

Твердження мають наступний зміст:

а) **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 у належних рахунках.

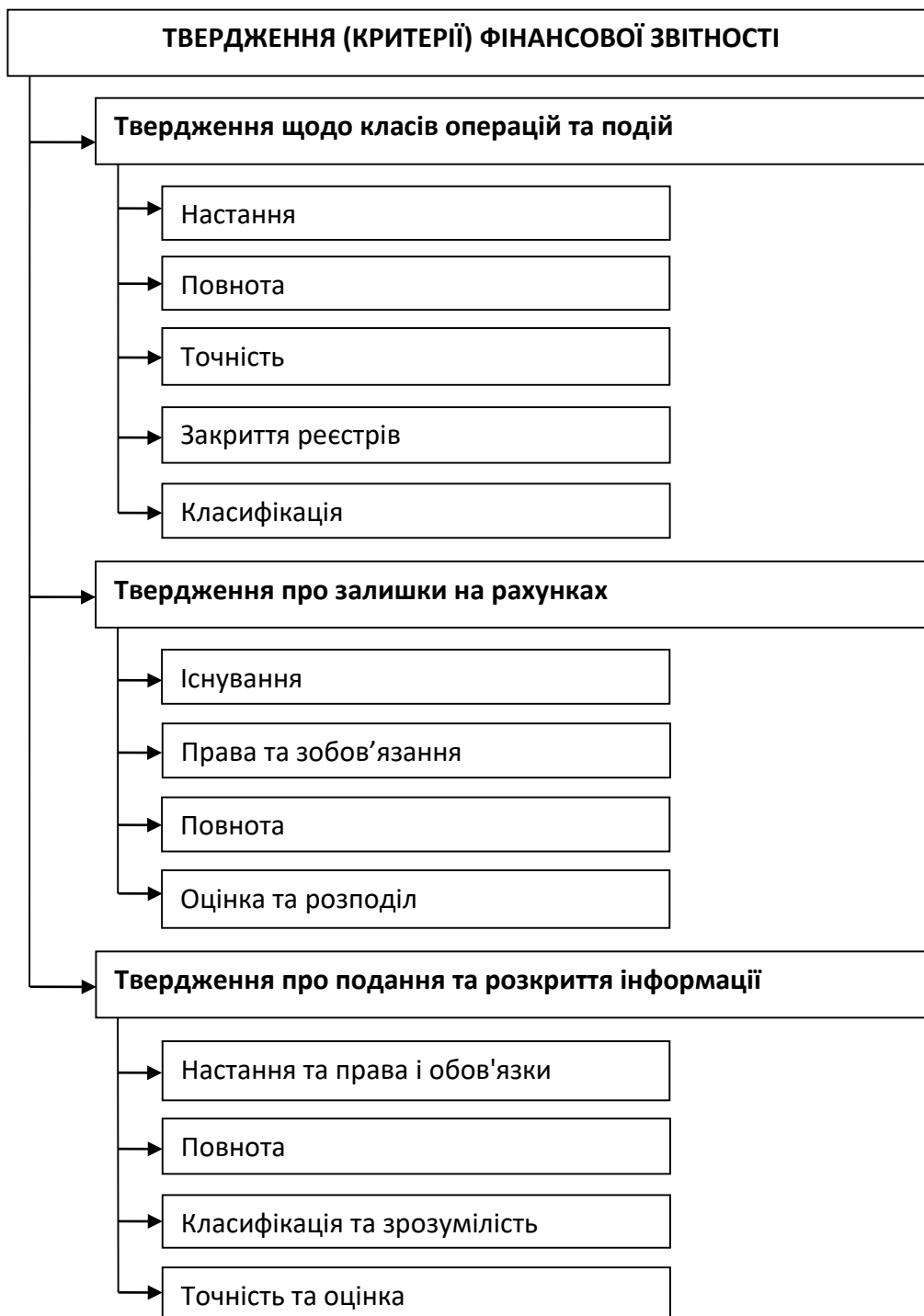


Рис. 2.10 Класифікація тверджень керівництва

б) *Твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду:*

- 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.

в) **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 включені 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.

Аудиторські процедури, які проводяться на різних етапах процесу аудиту, за характером виконання теж поділяють на три великих групи: процедури оцінки ризиків, тести контролю та процедури по суті (рис. 2.11).

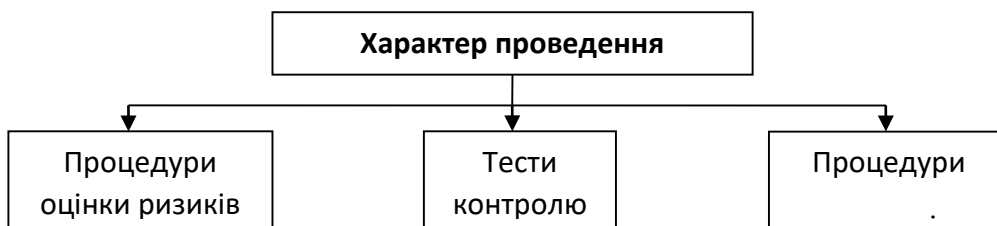


Рис. 2.11 Класифікація процедур за характером виконання

Процедури оцінки ризиків призначені для отримання розуміння про суб'єкт господарювання та його середовище, включаючи систему внутрішнього контролю, та оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень.

Тести контролю (іноді називають "тести на відповідність") застосовуються для проведення перевірки з метою виявлення відповідності процедур внутрішнього контролю встановленим нормам, призначені для

перевірки операційної ефективності процедур контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень.

Процедури по суті (іноді називають "незалежні тести") застосовуються для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень, призначені для перевірки операцій і залишків, а також здійснення інших процедур з метою одержання відомостей про повноту, правильність і законність операцій, які містяться в бухгалтерських записах і фінансової звітності. Вони складаються з перевірки докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації та аналітичних процедур по суті.

Оцінка аудитором ідентифікованих ризиків на рівні тверджень створює основу для розгляду прийнятного аудиторського підходу до розробки та виконання подальших аудиторських процедур. Наприклад, аудитор може визначити, що:

- лише через виконання тестів заходів контролю він може досягнути ефективної дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення стосовно конкретного твердження;

- тільки виконання процедур по суті є прийнятним для певних тверджень, тому аудитор виключає вплив заходів контролю з доречної оцінки ризиків. Це може бути наслідком того, що процедури оцінки ризиків аудитором не ідентифікували будь-яких ефективних заходів контролю, доречних для твердження, або того, що виконання тестів заходів контролю є неефективним, тому аудитор не планує довіряти ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу та обсягу процедур по суті, або

- ефективним є комплексний підхід із застосуванням як тестів заходів контролю, так і процедур по суті.

Проте, незалежно від того, який підхід обрано, аудитор розробляє та виконує процедури по суті за кожним суттєвим класом операцій, залишком на рахунку і розкриттям інформації.

Характер аудиторської процедури є найважливішим при провадженні дій у відповідь на оцінені ризики. Характер аудиторської процедури стосується її мети (тобто тест заходів контролю або процедура по суті) та типу (тобто перевірка, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, повторне виконання чи аналітична процедура).

Розробка і виконання подальших аудиторських процедур, характер, час та обсяг яких ґрунтується на оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні

тверджень і які розроблені у відповідь на оцінені ризики, передбачає чіткий зв'язок між подальшими аудиторськими процедурами та оцінкою ризиків.

Обсяг аудиторської процедури, який вважається необхідним, визначається після розгляду суттєвості, оціненого ризику та ступеня впевненості, який планує отримати аудитор. Якщо одній меті відповідає поєднання процедур, обсяг кожної з них розглядається окремо. Як правило, обсяг аудиторських процедур збільшується тією мірою, якою збільшується ризик суттєвого викривлення. Наприклад, у відповідь на оцінений ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства може бути доречним збільшення обсягу вибірки або виконання аналітичних процедур по суті на більш детальному рівні. Проте збільшення обсягу аудиторської процедури є ефективним тільки в тому разі, якщо така процедура сама по собі є доречною для конкретного ризику.

При отриманні більш переконливих аудиторських доказів унаслідок більш високої оцінки ризику аудитор може збільшити кількість доказів або отримати доречніші чи прийнятніші докази, наприклад приділяючи більше уваги отриманню доказів від третіх осіб або отриманню підтвердних доказів із кількох незалежних джерел.

Після того, як буде проведена оцінка ризику суттєвих викривлень в цілому й щодо окремих тверджень, необхідно визначитися з підходом до виконання подальших аудиторських процедур, які будуть пов'язані безпосередньо з отриманням аудиторських доказів, на яких ґрунтуватиметься висновок про фінансову звітність. Такі процедури збору аудиторських доказів здійснюються шляхом проведення тестів контролю та процедур по суті (інша назва – тести підтвердження).

2.5 Достатні та відповідні аудиторські докази

МСА 500 розглядає, з чого складаються аудиторські докази під час аудиту фінансової звітності, та відповідальність аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, що дадуть йому можливість сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора.

Метою аудитора є розробка та виконання аудиторських процедур у такий спосіб, який уможливить отримання достатніх та прийнятних

аудиторських доказів, що дадуть йому змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора.

МСА 500 визначені наступні терміни (табл. 2.5):

Таблиця 2.5 Визначення термінів в МСА 500

№	Визначення	Зміст
1	Аудиторські докази	Інформація, що використовує аудитор під час формулювання 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.
2	Достатність	міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів
3	Прийнятність	міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та достовірність, для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.
4	Експерт від управлінського персоналу	Особа або організація з належною кваліфікацією у сфері, що не належить до бухгалтерського обліку або аудиту, діяльність якої в цій сфері використовує суб'єкт господарювання для надання йому допомоги у складанні фінансової звітності
5	Облікові записи	початкові бухгалтерські записи та підтвердні записи (наприклад, чеки і записи електронних переказів коштів; рахунки-фактури; контракти; Головна і допоміжні книги, журнальні записи та інші коригування фінансової звітності, не відображені в офіційних журнальних записах; такі записи, як робочі та електронні таблиці, що підтверджують розподіл витрат, обчислення, звірки і розкриття інформації).

Аудитор повинен розробити та виконати процедури аудиту, що за певних обставин відповідають меті отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів.

Аудиторські докази необхідні для обґрунтування аудиторської думки та звіту. За своїм характером докази є сукупними і отримуються в основному за допомогою аудиторських процедур, які виконуються в процесі аудиту. При цьому вони можуть також включати інформацію, отриману з інших джерел, наприклад з попередніх завдань з аудиту (за умови визначення аудитором, чи не виникли зміни після попереднього аудиту, які можуть вплинути на їх застосовність до поточного аудиту) чи процедур контролю якості фірми щодо прийняття клієнта та продовження стосунків. Крім того, інформація, яку може бути використано як аудиторські докази, могла бути підготовлена з використанням роботи експерта від управлінського персоналу. Аудиторські

докази включають як інформацію, що підтверджує та підкріплює твердження управлінського персоналу, так і будь-яку інформацію, що суперечить цим твердженням. У деяких випадках відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати пояснення на запит аудитора) також використовується аудитором і, отже, є аудиторським доказом.

Більша частина аудиторської роботи при формулюванні аудиторської думки полягає в отриманні й оцінці аудиторських доказів. Аудиторські процедури, спрямовані на отримання аудиторських доказів, можуть включати крім запитів ще й перевірку, спостереження, підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання та аналітичні методи, які часто комбінуються між собою.

Достатність і прийнятність аудиторських доказів взаємопов'язані.

Достатність – це міра кількості аудиторських доказів. Необхідна кількість аудиторських доказів залежить від результатів оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення (чим вище оцінений ризик, тим більше аудиторських доказів потрібно отримати), а також від якості таких аудиторських доказів (чим вища якість, тем менше доказів буде необхідно). Однак отримання більшої кількості аудиторських доказів не обов'язково може компенсувати їхню низьку якість.

Прийнятність – це міра якості аудиторських доказів, тобто їх *доречність* і *надійність* у підтриманні висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. Надійність доказів перебуває під впливом джерела отримання та свого характеру, а також залежить від індивідуальних обставин, в яких їх було отримано.

Доречність являє собою логічний зв'язок з метою процедури аудиту, а також, якщо це доречно, з твердженням, що розглядається. На доречність інформації, яку можна використовувати як аудиторські докази, може впливати напрям тестування. Наприклад, якщо метою аудиторської процедури є тестування наявності завищення вартості або оцінки кредиторської заборгованості, тестування зареєстрованої кредиторської заборгованості може бути доречною аудиторською процедурою. З іншого боку, під час тестування наявності заниження вартості або оцінки кредиторської заборгованості тестування зареєстрованої кредиторської заборгованості не буде доречним; в цьому разі доречним буде тестування такої інформації, як подальші сплати, несплачені рахунки-фактури, дані постачальників і прибуткові документи, що не збігаються.

На достовірність інформації, яка використовується як аудиторські докази, а отже, і самих аудиторських доказів впливає джерело та характер інформації, а також умови її отримання, включаючи заходи внутрішнього контролю за підготовкою і зберіганням, якщо це доречно. Таким чином, існують важливі винятки із загальних правил щодо достовірності різноманітних видів аудиторських доказів. Навіть якщо інформацію, що використовується як аудиторські докази, отримано з джерел за межами суб'єкта господарювання, можуть існувати певні обставини, що впливатимуть на її достовірність. Наприклад, інформація, отримана з незалежного зовнішнього джерела, може виявитися недостовірною, якщо джерело не є обізнаним, або експерту від управлінського персоналу не вистачає об'єктивності.

За умови визнання можливості існування винятків корисними можуть бути такі загальні правила щодо достовірності аудиторських доказів:

- Достовірність аудиторських доказів підвищується, якщо їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання.

- Достовірність аудиторських доказів, отриманих усередині суб'єкта господарювання, підвищується, якщо запроваджені ним відповідні заходи внутрішнього контролю, включаючи контроль за підготовкою та зберіганням інформації, є ефективними.

- Аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором (наприклад, у результаті спостереження за застосуванням заходів внутрішнього контролю), є більш достовірними, ніж докази, отримані опосередковано або на основі припущень (наприклад, через запити про застосування заходів контролю).

- Аудиторські докази в документарній формі (в паперовому, електронному або іншому вигляді) є більш достовірними, ніж докази, отримані в усній формі (наприклад, своєчасно складений письмовий протокол зборів більш достовірний, ніж наступне усне викладення питань, що обговорювалися на зборах).

- Аудиторські докази, підкріплені оригіналами документів, більш достовірні, ніж підкріплені ксерокопіями або факсимільними копіями чи документами, що були сфотографовані, цифровані або в інший спосіб трансформовані в електронну форму. Достовірність таких доказів може залежати від заходів внутрішнього контролю за їх підготовкою та зберіганням.

Хоча основним джерелом отримання аудиторських доказів є аудиторські процедури, що виконуються в процесі аудиту, такі докази можуть

включати інформацію з інших джерел, попередніх завдань з аудиту (за певних обставин), а також із запроваджених у фірмі процедур контролю якості щодо прийняття нових клієнтів і продовження стосунків. На якість усіх аудиторських доказів впливають доречність та достовірність інформації, на якій вони ґрунтуються.

Отримання аудиторських доказів з різних джерел або різного характеру може вказувати на те, що окремий аудиторський доказ не є надійним, таке може, наприклад, трапитися, якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, не збігаються з доказами, отриманими з іншого джерела. Крім того, таке може статися, коли відповіді на запити до управлінського персоналу, внутрішнього аудиту та інших підрозділів суб'єкта господарювання не збігаються або коли відповіді на запити до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, зроблені для підтвердження відповідей на запити до управлінського персоналу, не збігаються з відповідями управлінського персоналу. Конкретні вимоги до документування випадків, коли аудитор ідентифікував інформацію, що суперечить його висновку з важливого питання, наведено в МСА 230.

2.6 Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту.

Перша редакція МСА 450 набула чинності наприкінці 2007 р. Він визначає поняття "викривлення" як різницю між фактичною й необхідною сумою, класифікацією, виставою або розкриттям пункту фінансової звітності.

Стандарт визначив нове поняття – "очевидно незначні викривлення", яке не є аналогом поняття "несуттєві викривлення". Викривлення будуть очевидно незначними, якщо вони не перевищують рівень (рівень незначності), який може встановити аудитор виходячи з розміру, характеру або обставин виникнення викривлень.

Рівень незначності повинен мати суттєво меншу величину, ніж рівень суттєвості. Якщо ж існує хоча будь-яка невизначеність відносно віднесення викривлення до очевидно незначних, то воно не вважається таким.

У робочій документації аудитор відповідно до нової редакції стандарту повинен:

- відобразити рівень незначності (величину, нижче якої викривлення будуть розцінені як явно незначні);

- зібрати всі викривлення, виявлені в ході проведення аудиту, крім очевидно незначних;

- визначити, чи є не виправлені викривлення окремо або в сукупності суттєвими.

МСА 450 встановлює також ряд нових обов'язків аудитора щодо оцінки виявлених викривлень. Аудитор повинен повідомити керівництво про виявлені не виправлені викривлення (крім очевидно незначних) і як вони окремо або в сукупності впливають на думку в аудиторському висновку. При цьому про кожне суттєве не виправлене викривлення аудитор повинен повідомити окремо й попросити керівництво виправити викривлення.

Для допомоги аудитору в оцінці впливу накопичених у процесі аудиту викривлень та інформуванні управлінського персоналу, щодо цих викривлень може бути корисний розподіл викривлень на викривлення фактів, викривлення внаслідок судження і викривлення внаслідок переносу.

Деякі викривлення можуть не перевищувати рівень суттєвості для звітності в цілому. Однак пов'язані з ними обставини можуть змусити аудитора визнати їх суттєвими окремо або в сукупності.

Такими обставинами можуть бути:

- вплив на відповідність вимогам нормативних актів;
- вплив на виконання боргових зобов'язань (вимог по контрактах);
- хибний вибір або застосування облікової політики, яке має несуттєвий вплив на звітність поточного періоду, але може вплинути на майбутню фінансову звітність;

- показники, які мають відношення до конкретних пов'язаних сторін (наприклад, якщо зовнішні сторони за угодою пов'язані з керівництвом організації), і т.д.

-