МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ

ПІДРУЧНИК

Полтава
2024

ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ (ПУЕТ)
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ

ПІДРУЧНИК

Полтава
ПУЕТ
2024

УДК 006.3:657.6(075.8)
М58

Рекомендовано до видання, розміщення в електронній бібліотеці та використання в освітньому процесі вченою радою університету, протокол № 5 від 30.04.2024.

Автори:

А. І. Мілька, канд. екон. наук, доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Полтавського університету економіки і торгівлі;
В. Я. Плаксієнко, д-р екон. наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Полтавського університету економіки і торгівлі;
О. В. Артюх-Пасюта, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Полтавського університету економіки і торгівлі;
М. О. Любимов, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Полтавського університету економіки і торгівлі.

Рецензенти:

М. І. Бондар, д-р екон. наук, професор, декан факультету обліку та податкового менеджменту ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»;
Н. М. Проскуріна, д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри обліку та оподаткування Запорізького національного університету;
І. М. Назаренко, д-р екон. наук, професор, професор кафедри обліку і оподаткування Сумського національного аграрного університету.

М58 **Міжнародні** стандарти аудиту : підручник / [А. І. Мілька, В. Я. Плаксієнко, О. В. Артюх-Пасюта, М. О. Любимов]. – Полтава : ПУЕТ, 2024. – 438 с. – 1 електрон. опт. диск (CD-R).

ISBN 978-966-184-475-8

Підручник побудовано на сонові МСА, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (видання 2020 року). Матеріал підручника подається у формі визначення окремих понять, таблиць, рисунків з конкретним посиланням на параграфи відповідних стандартів із розкриттям сфери їх застосування в аудиторській практиці, що полегшує сприймання та засвоєння інформації.

Підручник рекомендовано для ЗдВО всіх рівнів вищої освіти спеціальностей економічного спрямування, слухачів курсів підвищення кваліфікації, НПП закладів вищої освіти, а також для фахівців з обліку та аудиту суб'єктів господарювання.

УДК 006.3:657.6(075.8)

© А. І. Мілька, В. Я. Плаксієнко,
О. В. Артюх-Пасюта, М. О. Любимов, 2024
© Полтавський університет
економіки і торгівлі, 2024

ISBN 978-966-184-475-8

ПЕРЕДМОВА

Важливим інструментом регулювання сучасного бізнесу є консалтингові послуги, ключовими складниками яких є аудит і аудиторська діяльність. Ринок аудиторських послуг в Україні наразі представлений різноманітними суб'єктами від фізичних осіб-підприємців до філій найбільших міжнародних аудиторських компаній, що вимагає наявності висококваліфікованих фахівців, спроможних здійснювати аудит і надавати аудиторські послуги відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг формують єдині базові вимоги до здійснення аудиторської діяльності, сприяють гармонізації національних практик аудиту. Їх дотримання є свідченням якості здійснених аудиторських процедур і критеріями оцінки виконаної аудиторами роботи. Іншими словами – Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг є одним з інструментів саморегулювання аудиторської професії й зміцнення її іміджу в суспільстві, а їх практичне застосування є певною гарантією якості роботи аудиторів і зниженням інформаційного ризику користувачів перевіреної фінансової звітності.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг не залишаються без змін і проходять постійний процес удосконалення, розвитку, створення нових нормативних документів, що зумовлене сучасними викликами світового економічного розвитку, потребами аудиторської практики, посиленням вимог до задоволення інформаційних потреб різних груп користувачів фінансових і аудиторських звітів.

Важливою подією для України став переклад, публікація та обов'язкове застосування Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року, опубліковано Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants) у квітні 2021 р. англійською мовою, перекладені українською мовою

Міністерством фінансів України (схвалені Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності при Міністерстві фінансів України) у лютому 2024 р., та відтворені з дозволу IFAC (МФБ). Необхідність цієї редакції зумовлена тим, що Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) здійснювала реалізацію проєкту для підвищення зрозумілості своїх стандартів. Значну увагу було зосереджено на розвитку та удосконаленні наявних стандартів, спостереженні і сприянні впровадженню цих стандартів, покращенні стійкості і подоланні бар'єрів у їх впровадженні.

Висока якість Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг стандартів аудиту сприяє підвищенню достовірності фінансової звітності, яка, безперечно, веде до зростання та ефективності фондових ринків, зменшення корупції, допомагає в прийнятті рішень та сприяє прозорості даних.

РМСАНВ є важливою організаційною структурою, яка сприяє якості аудиту, і в рамках її діяльності розроблено консультаційну програму та здійснюється вдосконалення стандартів стосовно якості аудиту, забезпечення довіри суспільства до фінансових звітів і результатів їх аудиторської перевірки.

Щодо реалізації в Україні положень Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг варто зазначити, що давно назріла, проте не розв'язана проблема створення науково-практичних коментарів, тлумачень щодо практичного застосування Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг у вітчизняній аудиторській практиці з урахуванням національних особливостей та впливу інших законодавчих і нормативно-правових актів.

Вагомою допомогою аудиторам-практикам, здобувачам вищої освіти спеціальностей економічного спрямування та науково-педагогічним працівникам закладів вищої освіти у вивчені та розумінні положень Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг стане цей підручник. Примітною особливістю цього видання є

те, що величезний оригінальний текстуальний обсяг матеріалів стандартів МФБ, який є складним для сприйняття, викладено в авторському баченні у формі таблиць, рисунків, схем, окремих тлумачень і роз'яснень, визначення взаємозв'язків. Такий підхід і візуалізація матеріалу сприяє кращому розумінню і засвоєнню положень Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг; забезпечує набуття необхідних знань і компетенцій для якісного проведення аудиторських перевірок та надання професійних аудиторських послуг.

Структура і зміст видання повною мірою відповідають чинному виданню Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (редакції 2020 року), а також Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) (видання 2022 року). Зазначені нормативні документи, окремі положення та їх фрагменти покладено в основу розгляду основних питань цього навчального матеріалу.

Підручник підготовлено колективом авторів у складі:

А. І. Мілька – передмова, розділи 3, 4; В. Я. Плаксієнко – питання 2.5–2.8 розділу 2, розділ 5; О. В. Артюх-Пасюта – розділи 1, 7; М. О. Любимов – питання 2.1–2.4 розділу 2, розділ 6.

Використання підручника є актуальним під час викладання та вивчення низки освітніх компонент закладів вищої освіти: «Аудит», «Міжнародні стандарти аудиту», «Організація і методика аудиту» тощо.

Автори з вдячністю візьмуть до уваги всі відгуки та пропозиції науковців і практиків щодо структури та змісту викладеного матеріалу.

Розділ 1
МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ: СУТНІСТЬ, СТРУКТУРА ТА ПРИЗНАЧЕННЯ

1.1. Міжнародна федерація бухгалтерів: статус, мета діяльності, структура, повноваження.

1.2. Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»).

1.3. Міжнародні стандарти аудиту: групи стандартів та їх призначення.

1.4. Змінена Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості.

1.5. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності).

1.6. Міжнародні стандарти управління якістю (МСУЯ 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг», МСУЯ 2 «Перевірки якості завдання»).

Питання для самоконтролю до розділу 1.

Вивчивши цей розділ, Ви будете

знати:

− структуру і порядок діяльності Міжнародної федерації бухгалтерів, її мету та повноваження;

− статус і мету діяльності професійних організацій бухгалтерів і аудиторів України;

− порядок застосування Міжнародних стандартів аудиту;

− структуру та зміст Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності);

− порядок нормативного регулювання зовнішнього та внутрішнього контролю якості роботи аудитора;

уміти:

− класифікувати аудит та аудиторські послуги за їхніми видами;

− визначати сутність організації аудиторської діяльності та її суб'єктів;

− застосовувати у професійній діяльності бухгалтера та аудитора норми Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності);

− розробляти та здійснювати процедури контролю якості роботи аудитора на рівні аудиторської фірми.

1.1. Міжнародна федерація бухгалтерів: статус, мета діяльності, структура, повноваження

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) – глобальна організація для бухгалтерської професії, присвячена служінню інтересам громадськості через посилення професії та внеску у розвиток сильних міжнародних економік. Членами та асоційованими членами МФБ зараз є 175 організацій з більш ніж 130 країн та юрисдикцій, які представляють майже 3 мільйони бухгалтерів у публічній практиці, освіті, державних послугах, промисловості та торгівлі. МФБ є неприбутковим об'єднанням, зареєстрованим у Швейцарії відповідно до Цивільного кодексу Швейцарії. Штаб-квартира МФБ знаходиться у місті Нью-Йорк, США.

Мета діяльності МФБ – служіння інтересам суспільства через внесок у створення та розвиток сильних і стабільних організацій, ринків та країн.

Органами управління МФБ є Рада і Правління.

До складу Ради входять по одному представнику від кожної країни-члена. Рада збирається щороку та має найвищі повноваження приймати рішення про розпуск і ліквідацію МФБ. Рада за рекомендацією Правління затверджує: прийняття, продовження призупинення і виключення членів та асоційованих членів; основу оцінки членських внесків; стратегічні плани і загальні параметри бюджету МФБ; призначення членів Номінаційного комітету; внесення змін до Статуту і Конституції. За рекомендацією Номінаційного комітету Рада затверджує: призначення і звільнення Президента та віце-президента МФБ; призначення і звільнення членів Правління. За рекомендацією Аудиторського

комітету, схваленою Правлінням, Рада: затверджує призначення зовнішнього аудитора; отримує звіти про хід виконання стратегічного плану і досягнення загальних параметрів бюджету, розробку та реалізацію політик.

Правління складається з Президента та не більше 22 членів, включаючи віцепрезидента, висунутих та обраних відповідно до Статуту. Склад Правління повинен відображати рівень фінансових внесків членів до МФБ. Під час формування Правління розподіл місць згідно з Конституцією МФБ здійснюється так: 10 місць відводиться представникам від 12 членів з гарною репутацією, які вносять найбільші внески («Правління категорії А»); 6 місць надається представникам з тринадцятого по двадцять четвертого члена з гарною репутацією, які вносять найбільші внески («Правління категорії В»); 6 місць – представникам від членів з гарною репутацією, які не входять до двадцяти чотирьох членів, які вносять найбільші внески («Правління категорії С»); та 1 місце – для Президента.

Правління уповноважено управляти та здійснювати нагляд за діяльністю МФБ, вживати всіх практичних кроків для досягнення мети МФБ і будь-яких інших заходів у загальних інтересах МФБ.

Правління надає рекомендації Раді щодо:

− прийняття, призупинення та виключення членів і асоційованих членів;

− зміни статусу членів;

− затверджує прийняття, призупинення та виключення партнерів;

− визнання і припинення визнання регіональних організацій;

− план реалізації аудиту створенню, підтримці та ліквідації незалежних органів із встановлення стандартів, консультативної групи з дотримання вимог (CAP);

− регламенту Номінаційного комітету та номінаційного процесу;

− внесення змін до Статуту з негайним набранням чинності до наступного чергового засідання Ради;

− призупинення члена, асоційованого члена чи партнера;

- заснування та розпуску підкомітетів Правління;
- заснування та розпуску комітетів та груп.

Номінаційний комітет, САР, незалежні органи з встановлення стандартів та інші групи, визначені Правлінням, підлягають нагляду за громадськими інтересами.

У складі Правління створюються такі комітети: Аудиторський комітет, Комітет з питань управління, Комітет з питань планування і фінансів, Консультативна група з питань державної політики та регулювання; Група взаємодії з регуляторами.

МФБ вважає, що фундаментальний спосіб захисту та обслуговування суспільних інтересів полягає у розробці, просуванні та забезпеченні високоякісних, міжнародно визнаних стандартів аудиту та надання впевненості, освіти, етики та бухгалтерського обліку у державному секторі. Ці стандарти та відповідне регулювання мають важливе значення для забезпечення достовірності інформації, від якої залежать інвестори та інші зацікавлені сторони, а також для досягнення сталого глобального економічного розвитку.

З цієї причини МФБ підтримує незалежні органи з встановлення стандартів:

✓ Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (IAESB);

✓ Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (IAASB);

✓ Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA);

✓ Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSASB).

✓ Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (IAASB) розробляє: Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА); Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО); Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ); Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП) та стандарти контролю якості для фірм та груп із завдань, які стосуються практичних питань аудиту, надання впевненості та супутніх послуг.

Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (IAASB):

− встановлює принципи та надає рекомендації аудиторам та іншим професійним бухгалтерам;

− надає інструментарій, що відповідає постійно зростаючим вимогам, що змінюються, до звітності з фінансової інформації;

− надає рекомендації зі спеціалізованих питань.

РМСАНВ сама визначає порядок своєї роботи і затверджує свої публікації без участі МФБ відповідно до встановленого порядку (рис. 1.1).

Рисунок 1.1 – Складові реалізації незалежності РМСАНВ [складено авторами за [3, с. 6]

Нагляд за діяльністю Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерської освіти та Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів здійснює Наглядова рада з питань захисту суспільних інтересів.

Інші групи та комітети МФБ: Консультативна група з дотримання вимог (CAP); Комітет транснаціональних аудиторів (TAC); Комітет з розвитку професійних бухгалтерських організацій (PAO Development Committee); Комітет професійних бухгалтерів у бізнесі (PAIB Committee); Комітет малих і середніх практик (SMP Committee). Посадовими особами МФБ є Президент, Віцепрезидент, Генеральний (виконавчий) директор та інші посадові особи за рішенням Правління.

Членами та асоційованими членами МФБ є професійні бухгалтерські організації, визнані за законом або загальним консенсусом у своїх країнах як основні національні організації, які відповідають критеріям прийняття в члени (асоційовані члени) та виконують зобов'язання, визначені у Конституції та Статуті. Повний перелік членів розміщено на офіційному вебсайті МФБ.

Найбільш відомими у світі громадськими організаціями, що об'єднають бухгалтерів є:

Американський інститут дипломованих публічних бухгалтерів – це національна професійна організація, заснована у 1887 р. Розробляє загальноприйняті аудиторські стандарти, здійснює випуск коментарів з основних питань обліку, несе відповідальність за етичне керівництво професією.

Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA) заснована в 1904 р., налічує на сьогодні більш ніж 320 тис. членів і студентів у 170 країнах світу. Асоціація має розгалужену мережу офісів і екзаменаційних центрів, які забезпечують підтримку кар'єрного розвитку своїх членів і дотримання ними встановлених професійних та етичних стандартів.

Громада експертів-бухгалтерів – професійна організація, створена у 1942 р. під протекцією Міністерства фінансів Франції. Її члени розробляють та здійснюють контроль за дотриманням обов'язкових до виконання професійного Кодексу і затверджених стандартів професійної діяльності. Професійне навчання і складання іспитів проводиться за двома кваліфікаціями: експерт з фінансової звітності та аудитор.

Інститут аудиторів Німеччини створений у 1932 р. і представляє інтереси аудиторів на національному і міжнародному рівнях, здійснює підготовку аудиторських кадрів та надає підтримку своїм членам в їх професійній діяльності. Інститут

налічує близько 13 тис. членів: аудиторів і товариств, які спеціалізуються на наданні таких послуг.

Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) – громадська професійна саморегулівна некомерційна організація, створена у 1996 р. з метою відстоювання інтересів представників бухгалтерської та аудиторської професій. ФПБАУ є асоційованим членом МФБ (з 2006 р.), засновником і дійсним членом ЄРСБА, повним членом Единбурзької групи (з 2006 р.), повним членом Європейської Південно-Східної асоціації з професійного розвитку бухгалтерів (з 2006 р.).

Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА), що заснована у 2004 р. і є всеукраїнською недержавною неприбутковою організацією, яка об'єднує понад 2 500 фахівців у галузі бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту. З 2005 р. УАСБА є дійсним членом ЄРСБА, а у 2007 р. пройшла аудит Інституту присяжних бухгалтерів Шотландії *(Institute of Chartered Accountants of Scotland)* і отримала рекомендацію на вступ до МФБ.

Отже, МФБ пропагує прозорість, відповідальність і порівнянність фінансової звітності, допомагає розвивати бухгалтерську професію, підкреслює важливість і цінність бухгалтерів для глобальної фінансової інфраструктури на міжнародному рівні та розвиток сильної міжнародної економіки за допомогою впровадження й дотримання високоякісних професійних стандартів, міжнародного зближення національних стандартів і висловлювання з питань, що викликають широкий суспільний інтерес, де професійні знання бухгалтерів найбільш вагомі.

1.2. Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»)

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСКЯ 1 чинний з 15 грудня 2009 року.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСКЯ 1 розглядає відповідальність фірми за її систему контролю якості для аудитів та оглядів

фінансової звітності, а також інших завдань з надання впевненості і супутніх послуг. Його слід застосовувати разом із відповідними етичними вимогами.

ВИЗНАЧЕННЯ

Партнер із завдання – партнер або інша особа у фірмі, яка несе відповідальність за завдання та його виконання, за звіт, що надається від імені фірми та чиї повноваження і компетенція підтверджені професійною організацією, регуляторним органом або відповідно до законодавства [3, с. 44].

Перевірка контролю якості завдання – процес, призначений для забезпечення об'єктивної оцінки на дату звіту або раніше, значних суджень, які висловила команда із завдання, або висновків, яких вона дійшла під час формулювання звіту. Призначений для аудитів фінансової звітності суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів та інших завдань (якщо вони є), для яких фірма визначила необхідність перевірки контролю якості завдання [3, с. 44].

Відповідальний за перевірку контролю якості завдання – партнер, інша особа у фірмі, зовнішня особа з належною кваліфікацією або група, що складається з таких осіб, жодна з яких не є членом команди із завдання, та володіє достатнім та відповідним досвідом та повноваженнями об'єктивно оцінювати значні судження, які висловила команда із завдання, а також висновки, яких вона дійшла під час формулювання звіту [3, с. 45].

Фірма – одноосібний практикуючий фахівець, партнерство, корпорація або інший суб'єкт господарювання професійних бухгалтерів [3, с. 45].

Інспектування – процедури, які стосуються завершених завдань та призначені для отримання доказів дотримання командами із завдання політик і процедур фірми щодо контролю якості [3, с. 45].

Моніторинг – процес, що включає постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, в тому числі періодичну перевірку обраних завершених завдань, і призначений для надання фірмі достатньої впевненості в тому, що її система контролю якості функціонує ефективно [3, с. 45].

Професійні стандарти – стандарти із завдань РМСАНВ, як визначено в *Передмові до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, завдань надання впевненості та супутніх послуг* РМСАНВ і відповідні етичні вимоги [3, с. 52].

Обґрунтова впевненість – у контексті цього МСКЯ високий, але не абсолютний рівень впевненості [3, с. 45–46].

Відповідні етичні вимоги – етичні вимоги, які поширюються на команду із завдання та відповідального за перевірку контролю якості завдання при проведенні аудитів або перевірок фінансової звітності або виконанні інших завдань з надання впевненості або завдань із супутніх послуг, які зазвичай складаються з частин Кодексу етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) (Кодекс РМСЕБ) і національних вимог, які є більш суворими [3, с. 46].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Ціллю фірми є створення та підтримання такої системи контролю якості, яка надала б їй достатню впевненість у тому, що:

− сама фірма та її персонал діють відповідно до професійних стандартів, законодавчих і регуляторних вимог;

− звіти, які надаються фірмою або партнерами із завдання, відповідають обставинам.

Фірма повинна встановити та підтримувати систему контролю якості, яка б включала політики і процедури стосовно кожного з наведених на рис. 1.2 елементів.

Фірма повинна документувати свої політики та процедури і повідомляти про них персонал фірми. Інформування персоналу фірми щодо політик та процедур контролю якості включає опис політик і процедур контролю якості та цілей, на досягнення яких вони розраховані, разом із повідомленням, що кожний співробітник несе персональну відповідальність за якість і від кожного очікується дотримання цих політик та процедур. Важливість отримання зворотного зв’язку щодо системи контролю якості визнається через заохочення персоналу висловлюватися щодо його поглядів чи занепокоєння стосовно питань контролю якості.

ФІРМА 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 вимагає, щоб генеральний директор (або інша посадова особа) або, якщо це доречно, рада керуючих партнерів (або еквівалентна їй) брали на себе остаточну відповідальність за систему контролю якості фірми

Прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань, які б надали фірмі достатню впевненість, що вона прийме чи продовжить завдання та взаємовідносини лише в тому разі, якщо вона: є компетентною для виконання завдання і має необхідні для цього можливості включно з часом і ресурсами; зможе дотриматися відповідних етичних вимог; розглянула питання чесності клієнта і не має інформації, яка б свідчила про нечесність клієнта

Виконання завдання – фірма повинна встановити такі політики і процедури, які б надали їй достатню впевненість, що завдання виконуються відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог, а сама фірма чи партнер із завдання нададуть звіт, що відповідає обставинам. Такі політики і процедури повинні включати: питання, важливі для забезпечення незмінно високого рівня якості виконання завдання; відповідальність за нагляд за виконанням завдання; та відповідальність за перевірку роботи

Відповідні етичні вимоги – фірма повинна встановити такі політики і процедури, які б надали їй достатню впевненість у тому, що фірма та її персонал дотримуються відповідних етичних вимог

Людські ресурси – фірма повинна встановити такі політики і процедури, які б надали їй достатню впевненість у тому, що вона має достатньо персоналу з відповідною компетентністю, здібностями та відданістю етичним принципам, які необхідні для: виконання завдань відповідно до вимог професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог; та надання фірмою чи партнерами із завдання звітів, які відповідають обставинам

Моніторинг – процес, що повинен включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми включно з періодичним інспектуванням мінімум одного завершеного завдання на кожного партнера із завдання; покладати відповідальність за моніторинг на партнера, партнерів чи інших осіб, що мають достатній та відповідний досвід і повноваження, які дають їм можливість прийняти таку відповідальність; та вимагати, щоб особи, які беруть участь у виконанні завдання чи перевірці контролю якості завдання, не брали участі в інспектуванні завдань

Рисунок 1.2 – Елементи системи контролю якості відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Елементи системи контролю якості» [складено авторами за [3, с. 46–52]

Відповідальність керівництва за якість на фірмі

Політика та процедури контролю якості розробляються фірмою для підвищення внутрішньої культури та розуміння персоналом того, що якість – це основне питання при виконанні завдань. Унаслідок цього генеральний директор (або інша аналогічна вища адміністративна посадова особа) або, якщо це доречно, рада керуючих партнерів (або еквівалентна їй) брали на себе остаточну відповідальність за систему контролю якості фірми.

Керівництво фірми та приклади, які воно подає, значно впливають на внутрішню культуру фірми. Стимулювання націленої на незмінно високий рівень якості внутрішньої культури залежить від зрозумілих, послідовних і регулярних дій та повідомлень з усіх рівнів керівництва фірми, що роблять наголос на політиках і процедурах контролю якості фірми та вимогах: виконувати роботу відповідно до професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих чи нормативних актів; та надавати звіти, що відповідають обставинам.

Стимулювання внутрішньої культури включає:

− встановлення політик і процедур, що стосуються оцінки виконання роботи, компенсації та стимулювання (включно із системою заохочень) персоналу для демонстрації фірмою беззастережної відданості якості;

− розподіл управлінських обов'язків у такий спосіб, щоб комерційні міркування не впливали на якість виконаної роботи;

− виділення достатніх ресурсів для розвитку, документування й підтримки політик і процедур контролю якості фірмою.

Такі дії та повідомлення стимулюють культуру, яка визнає і заохочує високоякісну роботу.

Відповідні етичні вимоги

Фірма повинна встановити такі політики і процедури, які б надали їй достатню впевненість у тому, що фірма та її персонал дотримуються *відповідних етичних вимог*. Кодексом РМСЕБ встановлено фундаментальні принципи етики, серед яких: чесність; об'єктивність; професійна компетентність; конфіденцій-

ність; професійна поведінка. Основні принципи професійної етики встановлюють стандарт поведінки який очікується від професійного бухгалтера.

Кодекс РМСЕБ містить концептуальну основу, яка встановлює підхід, який професійний бухгалтер повинен застосовувати під час виявлення, оцінки та усунення загроз для дотримання фунтаментальних принципів. Що стосується аудитів, оглядів та інших завдань з надання впевненості, Кодекс РМСЕБ встановлює Міжнародні стандарти незалежності, встановлені шляхом застосування концептуальної основи до загроз незалежності стосовно цих завдань.

Наголос на дотриманні фундаментальних принципів робиться, зокрема: керівництвом фірми; навчанням та професійною підготовкою; моніторингом; та процесом розгляду випадків порушень.

Прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань

Фірма повинна встановити політики і процедури *прийняття завдання, продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань,* які б надали фірмі достатню впевненість, що вона прийме чи продовжить завдання та взаємовідносини лише в тому разі, якщо вона:

− є компетентною для виконання завдання і має необхідні для цього можливості включно з часом та ресурсами; зможе дотриматися відповідних етичних вимог;

− розглянула питання чесності клієнта і не має інформації, яка б свідчила про нечесність клієнта.

Такі політики і процедури повинні вимагати, щоб фірма:

− отримала таку інформацію, яку вона вважає потрібною за обставин, до того, як вона прийме завдання від нового клієнта, при вирішенні питання, чи продовжувати існуюче завдання або приймати нове завдання від існуючого клієнта;

− визначила, чи припустимо приймати завдання від нового чи існуючого клієнта у разі виявлення потенційного конфлікту інтересів;

− задокументувала, як було вирішено наведені вище питання, якщо їх було виявлено, та фірма вирішила прийняти конкретне завдання, нового клієнта або продовжити відносини з існуючим клієнтом.

Фірма повинна встановити політики і процедури щодо *продовження відносин з клієнтами та продовження виконання завдання* в обставинах, коли фірма отримує інформацію, яка б змусила її відмовитися від виконання завдання, якщо б ця інформація стала відомою раніше. Такі політики та процедури повинні включати розгляд:

− професійної та юридичної відповідальності, застосовної в таких обставинах, включно з питанням, чи вимагається від фірми повідомлення про це особі чи особам, які її призначили, або в деяких випадках регуляторних органів;

− можливості відмови від завдання чи відмови від завдання та розриву відносин з клієнтом.

Людські ресурси

Політика та процедури елемента системи контролю якості *«Людські ресурси»* повинні включати такі питання, як наприклад: набір нового персоналу; оцінка результатів роботи; можливості включно з часом на виконання завдання; компетентність; розвиток кар'єри; просування по службі; компенсації; оцінка потреб у персоналі.

У контексті елемента системи контролю якості *«Людські ресурси»* МСКЯ 1 розглядає аспект *«Призначення команди із завдання»*.

Для виконання завдань фірма повинна призначити персонал, який має необхідну компетентність та здібності для того, щоб:

− виконати завдання відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог;

− дати змогу фірмі чи партнерам із завдань надати звіти, що відповідають обставинам.

Фірма повинна покладати відповідальність за кожне завдання на партнера із завдання та встановити такі політики і процедури, які вимагають:

− повідомлення імені та ролі партнера із завдання ключовим особам управлінського персоналу клієнта і тим, кого наділено найвищими повноваженнями;

− відповідної компетентності, здібностей і повноважень партнера із завдання, необхідних для виконання ним своєї ролі;

− чіткого визначення відповідальності партнера із завдання та повідомлення йому цієї інформації.

Політика і процедури можуть включати системи моніторингу завантаження роботою та доступності партнерів із завдання, які дають змогу цим особам мати достатньо часу для адекватного виконання своїх обов'язків.

Призначення фірмою команд із завдання та визначення рівня необхідного нагляду охоплює, наприклад, розгляд:

− розуміння командою із завдання та її практичний досвід щодо завдань подібного характеру і складності завдяки відповідній професійній підготовці й участі в завданнях;

− розуміння командою із завдання професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних вимог;

− технічних знань і досвіду команди із завдання, включаючи знання відповідних інформаційних технологій; знання командою із завдання галузей, де працюють клієнти;

− здатність команди із завдання застосовувати професійне судження;

− розуміння командою із завдання політик і процедур контролю якості.

Виконання завдання

Фірма повинна встановити такі політики і процедури, які б надали їй достатню впевненість, що *завдання виконуються* відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог, а сама фірма чи партнер із завдання нададуть звіт, що відповідає обставинам. Такі політики і процедури повинні включати: питання, важливі для забезпечення незмінно високого рівня якості виконання завдання; відповідальність за нагляд за виконанням завдання; 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.

Політики та процедури *перевірки контролю якості завдання* повинні вимагати:

− перевірки контролю якості завдання для всіх аудитів фінансової звітності суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів;

− встановлювати критерії оцінки для решти аудитів, оглядів історичної фінансової інформації, інших завдань з надання впевненості і супутніх послуг для визначення необхідності проведення перевірки контролю якості виконання завдання;

− проведення перевірки контролю якості всіх завдань, якщо це потрібно, які відповідають критеріям, установленим відповідно до параграфа 35(b) МСКЯ 1;

− щоб звіт із завдання не датувався раніше від завершення перевірки контролю якості завдання.

Фірма повинна встановити політики і процедури, які вимагають, щоб *перевірка контролю якості завдання* включала:

− обговорення значущих питань з партнером із завдання;

− перегляд фінансової звітності або іншої інформації щодо предмета завдання та запропонованого звіту;

− перевірку відібраної документації із завдання, яка стосується значних суджень, зроблених командою із завдання, та висновків, яких вона дійшла;

− оцінку висновків, яких дійшли, при формулюванні звіту та розгляд того, чи запропонований звіт є доречним.

Заходи контролю, які розробляє та впроваджує фірма для збереження конфіденційності, безпечного зберігання, цілісності, доступності та відновлення документації із завдання, можуть включати таке:

− використання пароля членами команди із завдання для обмеження доступу до документації із завдання в електронній формі лише авторизованими користувачами;

− впровадження процедур резервного копіювання документації із завдання в електронній формі;

− впровадження процедур відповідного розподілу документації із завдання між членами команди на початку завдання, її обробки в процесі виконання завдання та упорядкування наприкінці завдання;

− впровадження процедур обмеження доступу до документації із завдання на паперових носіях, процедур надання дозволу на відповідне її поширення та процедур зберігання її конфіденційності.

Необхідність зберігання фірмою документації із завдання та період такого зберігання залежать від характеру завдання й обставин фірми, наприклад, чи потрібна документація із завдання з метою накопичення інформації стосовно питань, які будуть важливими для виконання майбутніх завдань. Період зберігання може залежати також від інших чинників, наприклад конкретного періоду зберігання документації з конкретних типів завдань, встановленого законодавчими чи нормативними актами, або загальноприйнятими періодами зберігання в конкретній юрисдикції за відсутності законодавчих чи нормативних вимог.

У випадку завдань з аудиту період зберігання зазвичай повинен бути не менш як п’ять років від дати аудиторського висновку або дати звіту аудитора групи, якщо вона більш пізня.

Фірма повинна встановити такі політики і процедури документування *перевірки контролю якості завдання*, які б вимагали документування того, що:

− процедури, передбачені політиками фірми щодо перевірки контролю якості виконання завдання, дійсно було виконано;

− перевірку контролю якості завдання було проведено до дати або на дату надання звіту; та

− відповідальному за перевірку контролю якості завдання невідомо про існування будь-яких невирішених питань, які змусили б його вважати, що значні судження, зроблені командою із завдання, та висновки, яких вона дійшла, не є прийнятними.

Процедури, які приймає фірма для зберігання документації із завдання, мають включати, наприклад, такі процедури, що дадуть змогу виконати вимоги, викладені в параграфі 47 МСКЯ 1, протягом періоду зберігання та:

− уможливлять отримання доступу до документації із завдання протягом періоду зберігання, особливо в разі електронної документації, оскільки комп’ютерні технології з часом оновлюються чи змінюються;

− забезпечать у разі потреби реєстрацію змін, зроблених у документації із завдання після завершення формування файлів із завдання;

− забезпечать уповноваженим зовнішнім сторонам доступ і перевірку документації з конкретного завдання для контролю якості чи з інших причин.

Якщо в законодавчих чи нормативних актах не зазначено інше, документація із завдання є власністю фірми. На свій розсуд фірма може надати клієнтам частину або витяг з документації із завдання, якщо таке розкриття не вплине на обґрунтованість виконаної роботи, або в разі виконання завдання з надання впевненості – на незалежність фірми чи її персоналу.

Моніторинг

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

− включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми включно з періодичним інспектуванням мінімум одного завершеного завдання на кожного партнера із завдання;

− покладати відповідальність за моніторинг на партнера, партнерів чи інших осіб, що мають достатній та відповідний досвід і повноваження, які дають їм можливість прийняти таку відповідальність;

− вимагати, щоб особи, які беруть участь у виконанні завдання чи перевірці контролю якості завдання, не брали участі в інспектуванні завдань.

Метою *моніторингу* дотримання політик і процедур контролю якості є оцінка:

− дотримання вимог професійних стандартів, а також законодавчих і нормативних актів; того, чи була система контролю якості належним чином розроблена та ефективно впроваджена;

− належного застосування політик і процедур контролю якості фірми, для того, щоб звіти, надані фірмою чи партнерами із завдань, відповідали обставинам.

Моніторинг включає такі аспекти, як *аналіз:*

− останніх змін у професійних стандартах і застосовних законодавчих та нормативних актах, а також, де це доречно, їх відображення в політиках і процедурах фірми;

− наявності письмового підтвердження дотримання політик і процедур щодо незалежності; постійного удосконалення професійних знань, включаючи професійну підготовку;

− рішень стосовно прийняття або продовження співпраці з клієнтом і конкретних завдань;

− визначення необхідних дій, спрямованих на виправлення та вдосконалення системи, включаючи забезпечення зворотного зв'язку щодо політики і процедур фірми стосовно освіти та професійної підготовки;

− інформування відповідного персоналу фірми щодо виявлених слабких місць системи, стосовно рівня розуміння системи або дотримання її вимог;

− невідкладного внесення відповідним персоналом фірми необхідних змін до політики та процедур контролю якості.

Фірма повинна встановити політики і процедури, що вимагають:

− наявності відповідної документації, яка б надавала докази функціонування кожного елемента її системи контролю якості;

− 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;

− документування скарг і звинувачень та відповідей на них.

МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» слід розглядати разом з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

1.3. Міжнародні стандарти аудиту: групи стандартів та їх призначення

Стандарти аудиту – це єдині базові принципи, яких повинні дотримуватися аудитори у процесі професійної аудиторської діяльності. Вони встановлюють єдині вимоги до порядку здійснення аудиторської діяльності, оформлення та оцінювання якості аудиту та супутніх йому послуг, до порядку підготовки аудиторів та оцінювання їх кваліфікації. Стандарти необхідні для навчання аудиторів усередині фірм, крім того, вони можуть використовуватися для захисту аудитора у судовому процесі.

Розрізняють чотири групи стандартів:

1) міжнародні аудиторські стандарти, розроблені Міжнародним комітетом з аудиторської практики. Вони фіксують вимоги до проведення аудиту в різних країнах. Їх вимоги є обов'язковими під час проведення аудиту транснаціональних компаній;

2) національні стандарти, розроблені та застосовуються на території окремих країн. Правила (стандарти) аудиторської діяльності є обов'язковими для аудиторських організацій, індивідуальних аудиторів, а також для осіб, які підлягають аудиту, за винятком положень, щодо яких зазначено, що вони мають рекомендаційний характер;

3) внутрішні правила (стандарти) аудиторської діяльності, що діють у професійних аудиторських об'єднаннях, правила (стандарти) аудиторської діяльності аудиторських організацій та індивідуальних аудиторів. Одна з функцій професійних об'єднань аудиторів полягає в організації аудиту на основі єдиних принципів і підходів. З цією метою професійні аудиторські об'єднання можуть встановлювати для своїх членів внутрішні правила (стандарти) аудиторської діяльності на основі федеральних правил (стандартів) аудиторської діяльності. Проте вимоги внутрішніх правил не можуть бути нижчі за вимоги федеральних. Аудиторські організації, які добровільно вступили в об'єднання, зобов'язані дотримуватися вимог цих правил;

4) внутрішньофірмові стандарти. Аудиторські фірми та професійні аудитори, спираючись на національні стандарти,

розробляють свій фірмовий підхід до виконання різних дій аудитора, що закріплюються у власних правилах (стандартах) аудиторської діяльності, які не можуть суперечити федеральним правилам (стандартам) аудиторської діяльності.

Міжнародні стандарти аудиту є загальновизнаним гарантом забезпечення надійності інформації, представленої у фінансовій звітності. Спочатку процес стандартизації в розвинених країнах йшов відокремлено. Процес стандартизації аудиту почався з Великобританії, де ще в кінці XIX ст. був прийнятий ряд законів, спрямованих на захист майнових інтересів власників акцій.

У 1977 р. була заснована глобальна світова професійна організація бухгалтерів – Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC). Цей факт став новою віхою в розвитку міжнародних стандартів аудиту. Для уніфікації положень аудиту в різних країнах з ініціативи Міжнародної федерації бухгалтерів створено Комітет з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності інформації (IAASB). Комітет, будучи незалежним органом, розробляє міжнародні стандарти аудиту, що дозволяють гарантувати якість аудиторських перевірок у всьому світі.

Стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методології, а також базові принципи, які повинні виконувати аудитори.

Стандарти не є директивними (не обов'язкові до виконання), але їх використання допомагає виправдовувати деякі помилки, допущені аудиторами. Аудиторські стандарти є підставою для доказу в суді якості проведення аудиту і визначення міри відповідальності аудитора. Аудитор, що допускає у своїй практиці відступ від стандарту, повинен бути готовим пояснити причину цього.

Стандарти не містять конкретних вказівок на використання спеціальних аудиторських процедур і в них немає спеціальних вимог до рішень, які приймаються аудиторами в кожній конкретній ситуації (наприклад, визначення обсягу вибірки, відбір елементів для вибірки, оцінка одержаних результатів тощо). Стандарти аудиту встановлюють загальні правила до

його проведення, але тільки сам аудитор може вирішити: чи треба йому повністю або частково виконувати вимоги того або іншого стандарту.

Згідно з Конституцією Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) її місія полягає в «всесвітньому розвитку і посиленні позицій бухгалтерської професії, що керується гармонізованими стандартами з метою надання високоякісних послуг в інтересах суспільства». З цієї причини при Раді МФБ сформовано Комітет з міжнародної аудиторської практики (КМАП), який у 2002 р. перейменований в Міжнародну раду зі стандартів в області аудиторської діяльності. Він здійснює розробку і публікацію стандартів і положень аудиту, а також супутніх послуг.

Процес розробки Міжнародних стандартів і положень аудиту відбувається так:

− Рада відбирає певні теми для детального вивчення тимчасовими підкомітетами, створеними саме з цією метою;

− Рада делегує підкомітетам зобов'язання з попередньої підготовки проєктів стандартів і положень аудиту;

− підкомітет вивчає попередні інформаційні потоки, що складаються з положень, рекомендацій, а також нормативних актів та інших матеріалів або проєктів стандартів, виданих країнами, що є членами МФБ, а також регіональними й іншими професійними організаціями;

− підкомітет готує проєкт стандарту або положення і передає його на розгляд Ради;

− після затвердження Радою проєкт передасться на розгляд усіх членів МФБ, а також міжнародних організацій, що не є членами МФБ, але зацікавлених в прийнятті стандартів. На це дається певний час, про що інформується вся зацікавлена громадськість;

− отримані коментарі та пропозиції розглядаються в Раді, яка вносить в проєкт необхідні зміни;

− нова редакція затверджується і видається як Міжнародний стандарт аудиту або положення про міжнародну аудиторську практику, які набувають чинності з вказаної в них дати.

Для рішення цих завдань застосовуються такі способи:

− публікація Міжнародних стандартів;

− публікація рекомендацій, щодо застосування Міжнародних стандартів з аудиту;

− сприяння прийняттю стандартних положень Комітету;

− сприяння прийняттю Міжнародних стандартів аудиту законодавцями та фондовими біржами;

− сприяння обговоренню фахівцями-практиками, користувачами та регулювальними органами в усьому світі для визначення потреб користувачів у нових стандартах і рекомендаціях.

Міжнародні стандарти аудиту – сукупність професійних стандартів, що встановлюють правила надання аудиторських послуг і розкривають питання етики та контролю якості, які визначені міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, що прийняті Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та оприлюдненим Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, в редакції 2020 року, мають три частини:

Частину I, Частина II та Додаток до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, Частина III, які опубліковано Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants) у квітні 2021 р. англійською мовою, перекладено українською мовою Міністерством фінансів України (схвалено Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності при Міністерстві фінансів України) у лютому 2024 р., та відтворено з дозволу IFAC (МФБ).

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

Міжнародні стандарти аудиту (МСА 100-999) слід застосовувати під час аудиту історичної фінансової інформації.

Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО 2000-2699) треба застосовувати під час огляду історичної фінансової інформації.

Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ 3000-3699) необхідно застосовувати під час завдань з надання впевненості, що не є аудитами або оглядами історичної фінансової інформації.

Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП 4000-4699) 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 мають назву Стандартів завдань РМСАНВ.

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

Міжнародні стандарти управління якістю (МСУЯ 1,2) пов'язані з виконанням і документуванням перевірки якості завдання.

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

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

− *отриманні розуміння обставин суб'єкта господарювання під час судження щодо ідентифікації й оцінювання ризиків суттєвого викривлення;*

− *судженні щодо дій у відповідь на оцінені ризики, враховуючи судження, які процедури можуть виявитися прийнятними за обставин завдання; або*

– *розгляді питань підготовки звіту, враховуючи формування думки щодо фінансових звітів і надання інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.*

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

Стандарти, видані 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.

1.4. Змінена Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості

Концептуальну основу видано виключно для полегшення розуміння елементів і 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). Концептуальна основа не є стандартом і відповідно не встановлює жодних вимог (або основних принципів чи

важливих процедур) до виконання завдань з аудиту, огляду або інших завдань з надання впевненості.

Концептуальна основа визначає два типи завдань з наданні впевненості: *завдання з надання обґрунтованої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості* (рис. 1.3).

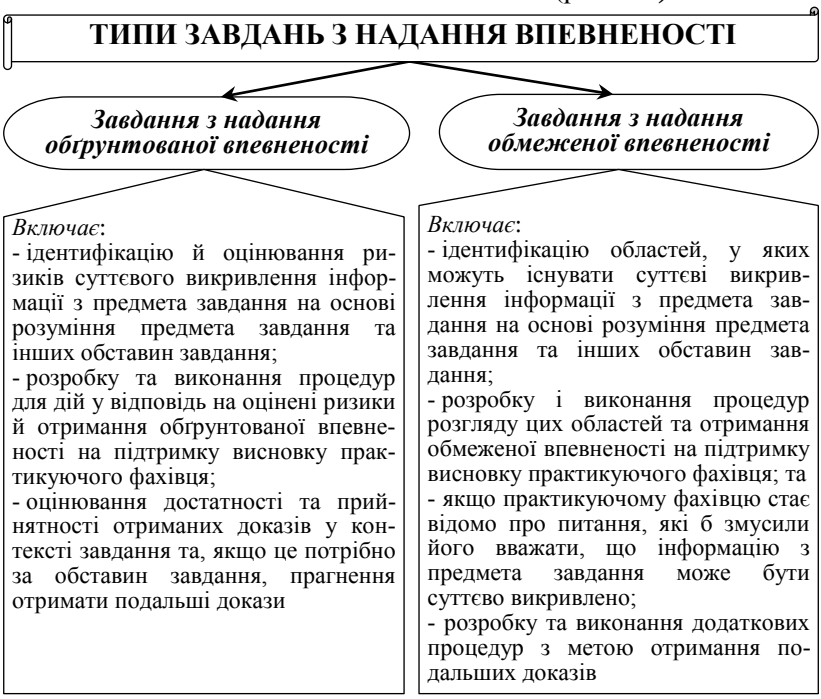


Рисунок 1.3 – Характеристика типів завдань з надання впевненості відповідно до Зміненої Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [складено авторами за [1, с. 62–63]

У завданні з надання обґрунтованої впевненості практикуючий фахівець *зменшує ризик завдання до рівня, який буде прийнятним за умов завдання, але при цьому такий ризик є вищим, ніж ризик для завдання з надання обґрунтованої впевненості, як основу для висловлення свого висновку у формі, яка*

передає, чи не привернуло на основі виконаних процедур та отриманих доказів його увагу щось, що змусило б його вважати, що інформацію з предмета завдання суттєво викривлено.

У завданні з надання обмеженої впевненості *практикуючий фахівець зменшує ризик завдання до рівня, який буде прийнятним за умов завдання, проте такий ризик є вищим, ніж ризик для завдання з надання обґрунтованої впевненості, як основу для висловлення свого висновку у формі, яка передає, чи не привернуло на основі виконаних процедур та отриманих доказів його увагу щось, що змусило б його вважати, що інформацію з предмета завдання суттєво викривлено*.

Концептуальна основа стосується завдань з надання впевненості, які виконуються практикуючими фахівцям та іншими особами, які залучені до виконання завдань з надання впевненості, враховуючи визначених користувачів звітами з надання впевненості та тих, хто наймає практикуючого фахівця.

Предмет завдання у різних завдань з надання впевненості може значно відрізнятися. Деякі з предметів завдань можуть вимагати застосування спеціалізованих навичок і знань, якими зазвичай не володіє практикуючий фахівець. Саме тому практикуючий фахівець повинен бути впевненим, що особи, які виконують завдання, мають необхідні компетентності та вміння.

Предмет завдання з надання впевненості може мати багато форм:

− *історичні фінансові показники* (наприклад, історичний фінансовий стан, історичний фінансовий результат і грошові потоки), для яких інформацією з предмета завдання може бути визнання вимірювання, подання і розкриття, наведені у фінансовій звітності;

− *майбутні фінансові результати* або умови (наприклад, перспективний фінансовий стан, фінансовий результат і грошові потоки), для яких інформацією з предмета завдання може бути визнання, вимірювання, подання і розкриття, наведені у фінансовому прогнозі чи очікуванні;

− *нефінансові результати* або умови (наприклад, виробничі показники суб'єкта господарювання), для яких інформацією з предмета завдання можуть бути ключові показники ефективності;

− *фізичні характеристики* (наприклад, виробнича потужність), для яких інформацією з предмета завдання може бути проєктна документація;

− *системи та процеси* (наприклад, система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання або його система ІТ), для яких інформацією з предмета завдання може бути твердження щодо їх ефективності;

− *поведінка* (наприклад, корпоративне управління, дотримання вимог законодавчих або нормативних актів, практика роботи з персоналом), для якої інформацією з предмета завдання може бути твердження про дотримання вимог або твердження про ефективність.

Різні предмети завдання мають різні характеристики, включаючи *ступінь, до якого інформація щодо них буде якісною, а не кількісною, об'єктивною, а не суб'єктивною, історичною, а не прогнозною, та чи стосуватиметься вона конкретного моменту часу або цілого періоду*.

Ці характеристики впливають на: *точність, з якою предмет завдання можна виміряти чи оцінити відносно критеріїв*, та переконливість наявних доказів.

Прийнятним предметом завдання буде предмет, який піддається *ідентифікації та послідовному вимірюванню чи оцінюванню відносно ідентифікованих критеріїв*, тобто *таким, стосовно інформації з якого можна було б виконати процедури для отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі на підтримку висновку з надання обґрунтованої впевненості чи висновку з надання обмеженої впевненості залежно від завдання*.

Елементами завдання з надання впевненості є:

− *тристоронні відносини, що включають практикуючого фахівця, відповідальну сторону та визначених користувачів;*

− *відповідний предмет завдання;*

– *прийнятні критерії;*
– *прийнятні докази у достатньому обсязі;*
– *звіт з надання впевненості в письмовому вигляді у формі, прийнятній для завдання з надання обґрунтованої впевненості чи завдання з надання обмеженої впевненості.*

Завданням з надання впевненості є завдання, у 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. *Критерії – це еталонні показники, які використовуються для вимірювання чи оцінювання предмета завдання*.

Критерії повинні бути доступними для визначених користувачів, щоб дати змогу їм зрозуміти, як вимірювався чи оцінювався предмет завдання (рис. 1.4).

Критерії можуть бути офіційно визнаними. Наприклад, для складання фінансової звітності критеріями можуть бути Міжнародні стандарти фінансової звітності або Міжнародні стандарти обліку у державному секторі.

Під час підготовки звіту з операційної ефективності заходів внутрішнього контролю *критерії можуть ґрунтуватись на встановленій концептуальній основі внутрішнього контролю або меті конкретного спеціально розробленого заходу контролю*.

Під час підготовки звіту щодо дотримання вимог критеріями можуть бути застосовний закон, нормативний акт або контракт.

Завдання з надання впевненості плануються та виконуються з *професійним скептицизмом* для отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі щодо результатів вимірювання чи оцінювання предмета завдання, про які йде мова в звіті, відносно критеріїв.

Під час планування та виконання завдання, особливо під час визначення характеру, часу й обсягу процедур, а також під час розгляду суттєвості, ризику завдання, кількості та якості наявних доказів практикуючому фахівцю слід користуватись *професійним судженням*.

На кількість чи якість наявних доказів впливають: *характеристики предмета завдання та інформація з предмета завдання*.

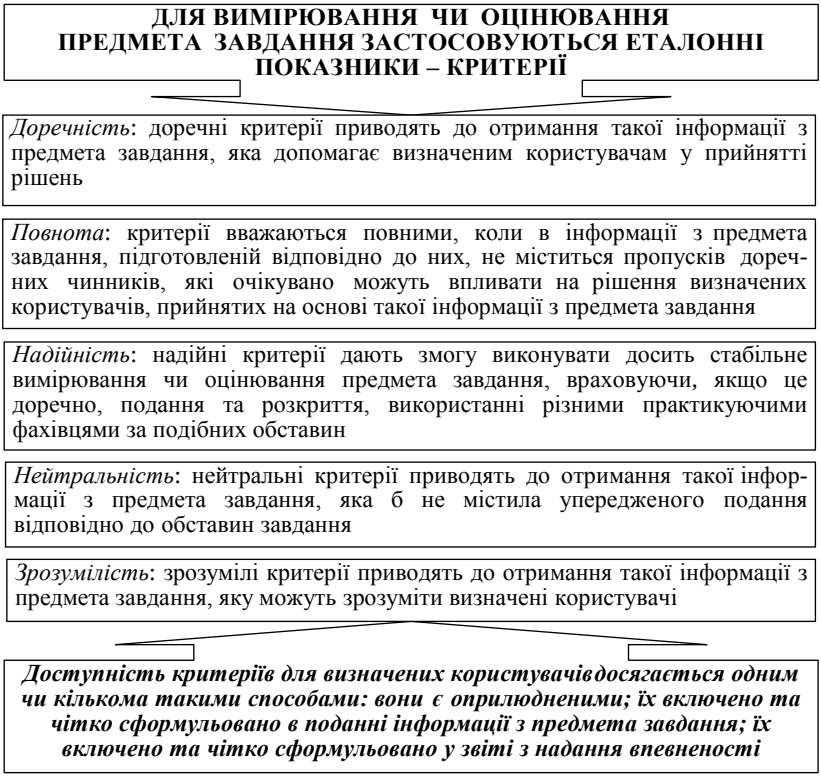


Рисунок 1.4 – Визначення критеріїв, які використовуються для вимірювання чи оцінювання предмета завдання відповідно до Зміненої Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [складено авторами за [1, с. 69]

На основі отриманих доказів практикуючий фахівець повинен підготувати документацію із завдання, яка б містила записи, на основі яких було підготовлено звіт із завдання, та які були б достатніми і прийнятними для того, щоб досвідчений практи-

куючий фахівець, який не мав жодного попереднього стосунку до завдання, міг зрозуміти:

− характер, час та обсяг процедур, виконаних для дотримання вимог відповідних Стандартів з надання впевненості і застосовних вимог законодавчих та нормативних актів;

− результати виконаних процедур та отримані докази;

− важливі питання, що виникли під час виконання завдання, висновки, досягнуті стосовно них, та важливі професійні судження, зроблені під час досягнення цих висновків.

Документація із завдання повинна також містити пояснення, як практикуючий фахівець розглянув розбіжності між ідентифікованою ним інформацією та своїм заключним висновком стосовно важливого питання.

У Додатках до Зміненої Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості наведено:

Додаток 1. Стандарти, видані РМСАНВ, їх взаємозв'язок та зв'язок з Кодексом РМСЕБ [1, с. 80].

Додаток 2. Завдання з підтвердження та прямі завдання [1, с. 81].

Додаток 3. Сторони у завданні з надання впевненості [1, с. 82–83].

Додаток 4. Розподіл предметів завдання за категоріями [1, с. 84–85].

Змінена Міжнародні концептуальна основа завдань з надання впевненості створює систему координат для: практикуючих фахівців з надання впевненості; інших осіб, залучених до виконання завдань з надання впевненості, включаючи визначених користувачів звітами з надання впевненості та тих, хто наймає практикуючого фахівця («сторона, яка пропонує завдання»); та РМСАНВ у розробці стандартів з надання впевненості, Нотаток з практики та інших документів.

1.5. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності)

Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) – видання Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (International Ethics Standards Board for Accountants), 2022 р., опублікований Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants) у вересні 2022 р. англійською мовою, перекладено українською мовою Міністерством фінансів України (схвалено Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності при Міністерстві фінансів України) у січні 2024 р., та відтворений з дозволу IFAC (МФБ).

Мета Кодексу. *Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (у тому числі Міжнародні стандарти незалежності)* (Кодекс) визначає основоположні принципи етики професійних бухгалтерів, що відображають визнання професією своєї відповідальності за захист суспільних інтересів. Ці принципи встановлюють стандарт поведінки, якої очікують від професійного бухгалтера [2, с. 10].

Кодекс професійної етики МФБ встановлює фундаментальні *принципи професійної етики:*

- чесність;
- об’єктивність;
- професійна компетентність;
- належна ретельність;
- конфіденційність;
- професійна поведінка.

Кодекс надає концептуальну основу, яку мають застосовувати професійні бухгалтери, щоб ідентифікувати, оцінити та зменшити загрози дотриманню основоположних принципів.

Кодекс встановлює вимоги і містить матеріали для застосування на різні теми, щоб допомогти бухгалтерам застосовувати концептуальну основу до цих тем.

Щодо аудитів, оглядів та інших завдань з надання впевненості Кодекс містить *Міжнародні стандарти незалежності*, встановлені через застосування концептуальної основи до загроз незалежності, пов'язаних із такими завданнями.

Загальний огляд Кодексу наведено на рис. 1.5.

<table>
<tr><td colspan="2">Частина 1.
Дотримання вимог Кодексу, основоположні принципи та концептуальна основа
(Розділи 100–199)
(Частина 1 містить основоположні принципи та концептуальну основу і застосовується до всіх професійних бухгалтерів)</td></tr>
<tr><td>Частина 2.
Професійні бухгалтери у бізнесі
(Розділи 200–299)
(Частина 2 застосовується до індивідуальних професійних бухгалтерів у публічній практиці під час здійснення ними професійної діяльності відповідно до їх відносин із фірмою)</td><td>Частина 3.
Професійні бухгалтери у публічній практиці
(Розділи 300–399)
(Частина 3 застосовується до професійних бухгалтерів у бізнесі при здійсненні ними своєї професійної діяльності)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Міжнародні стандарти незалежності
(Частини 4А та 4Б)
Частина 4А. Незалежність для завдань із аудиту та огляду
(Розділи 400–899)
Частина 4Б. Незалежність для завдань із надання впевненості, що не є завданнями з аудиту та огляду
(Розділи 900–999)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Глосарій
(всі професійні бухгалтери)</td></tr>
</table>

Рисунок 1.5 – Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) [складено авторами за [2, с. 10]

Кодекс містить наступний матеріал:

Частина 1. *Дотримання вимог Кодексу, основоположні принципи та концептуальна основа,* яка містить основоположні принципи та концептуальну основу і застосовується до всіх професійних бухгалтерів.

Частина 2. *Професійні бухгалтери у бізнесі*, яка містить додатковий матеріал, що застосовується до професійних бухгалтерів у бізнесі при здійсненні ними своєї професійної діяльності. До професійних бухгалтерів у бізнесі належать професійні бухгалтери, які працюють штатними працівниками, залучені або найняті за контрактом на керівні або некерівні посади, у таких сферах: торгівля; промисловість або сфера послуг; державний сектор; освіта; неприбутковий сектор; регуляторні органи або професійні організації.

Частина 2 також застосовується до осіб, які є професійними бухгалтерами в публічній практиці, під час здійснення ними своєї професійної діяльності відповідно до їх відносин з фірмою, незалежно від того, чи є вони підрядниками, штатними працівниками або власниками.

Частина 3. *Професійні бухгалтери в публічній практиці*, яка містить додатковий матеріал, що застосовується до професійних бухгалтерів у публічній практиці при наданні ними професійних послуг.

Міжнародні стандарти незалежності, в яких наведено додатковий матеріал, який застосовується до професійних бухгалтерів у публічній практиці при наданні послуг із надання впевненості, а саме:

Частина 4А. *Незалежність для завдань з аудиту та огляду*, яка застосовується при виконанні завдань з аудиту або огляду;

Частина 4Б. *Незалежність для завдань з надання впевненості, що не є завданнями з аудиту та огляду*, яка застосовується при виконанні завдань із надання впевненості, що не є завданнями з аудиту або огляду.

Глосарій, який містить визначення термінів (разом із додатковими поясненнями, коли це доречно) та описані терміни, які мають конкретне значення в певних частинах Кодексу. Глосарій також містить переліки абревіатур, що вживаються в Кодексі та інших стандартах, на які посилається Кодекс.

Кодекс складається з розділів, в яких розглядаються конкретні теми. Деякі розділи містять підрозділи, в яких йдеться про конкретні аспекти таких тем. Кожний розділ Кодексу, де це доречно, має таку структуру:

Вступ – наводить предмет, який розглядається в розділі, а також знайомить з вимогами та матеріалом для застосування у контексті концептуальної основи.

Вступний матеріал містить інформацію, у тому числі пояснення вжитих термінів, що важливо для розуміння та застосування кожної Частини та її розділів.

Вимоги – встановлюють загальні та конкретні зобов'язання щодо предмета, який розглядається.

*Матеріали для застос*ування – надають контекст, пояснення, пропозиції щодо дій чи питань, які слід розглянути, ілюстрації та інші рекомендації, які можуть допомогти дотримуватися вимог.

Кодекс вимагає від професійних бухгалтерів дотримуватися основоположних принципів етики.

Кодекс також вимагає, щоб професійні бухгалтери застосовували концептуальну основу для ідентифікації, оцінювання та реагування на загрози дотриманню основоположних принципів.

Застосування концептуальної основи вимагає здійснення професійного судження, передбачає уважність до нової інформації та до змін фактів чи обставин, а також проведення перевірки розсудливою та проінформованою третьою стороною.

Концептуальна основа визнає, що існування умов, політик і процедур, встановлених професією, законодавством, регуляторним органом, фірмою чи організацією-працедавцем може впливати на ідентифікацію загроз. Такі умови, політики та процедури можуть також бути доречним чинником в оцінюванні професійним бухгалтером прийнятності рівня загрози. У випадках, коли рівень загроз є неприйнятним, концептуальна основа вимагає, щоб бухгалтер розглядав такі загрози.

Застосування застережних заходів – це один із способів реагування на загрози. Застережні заходи – це дії, які окремо або сукупно здійснює бухгалтер для ефективного зменшення загрози до прийнятного рівня.

Крім того, Кодекс вимагає, щоб професійні бухгалтери були незалежними при виконанні завдань з аудиту, огляду та інших завдань із надання впевненості. Концептуальна основа засто-

совується до ідентифікації, оцінювання та реагування на загрози незалежності так само, як і до загроз дотриманню основоположних принципів.

Дотримання вимог Кодексу вимагає знання, розуміння та застосування всіх відповідних положень:

− конкретного розділу в контексті Частини 1 разом із додатковим матеріалом, викладеним у Розділах 200, 300, 400 та 900, якщо це застосовно;

− певного розділу, наприклад, застосування положень, наведених під підзаголовками з назвою «Загальні положення» та «Всі клієнти з аудиту», разом із додатковими конкретними положеннями, у тому числі й тими, що наведені під підзаголовками з назвою «Клієнти з аудиту, які не є суб'єктами господарювання, що становлять суспільний інтерес» або «Клієнти з аудиту, які є суб'єктами господарювання, що становлять суспільний інтерес»;

− разом із будь-якими додатковими положеннями, наведеними в будь-якому відповідному підрозділі.

Кодекс етики є моделлю для розробки національних етичних рекомендацій. Він установлює норми поведінки професійних бухгалтерів і викладає фундаментальні принципи, яких мають дотримуватися професійні бухгалтери й аудитори, щоб досягти загальних цілей.

Професійні бухгалтери й аудитори в усьому світі працюють у середовищі, у якому існують різні культурні традиції та нормативні вимоги. Однак слід завжди дотримуватись основної мети Кодексу. У Кодексі також зазначено, що, якщо національна вимога суперечить положенню Кодексу, національна вимога превалюватиме.

Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (враховуючи Міжнародні стандарти незалежності) визначає основоположні принципи етики професійних бухгалтерів, що відображають визнання професією своєї відповідальності захист суспільних інтересів. Ці принципи встановлюють стандарт поведінки, якої очікують від професійного бухгалтера.

1.6. Міжнародні стандарти управління якістю (МСУЯ 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг», МСУЯ 2 «Перевірки якості завдання»)

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСУЯ 1 чинний з 15 грудня 2022 року; МСУЯ 2 чинний для аудитів та оглядів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2022 року або після цієї дати; чинний для інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг, що починаються з 15 грудня 2022 року або після цієї дати.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ.

МСУЯ 1 розглядає відповідальність фірми за розробку, впровадження та функціонування системи управління якістю для аудитів чи оглядів фінансової звітності, або інших завдань з надання впевненості чи супутніх послуг.

МСУЯ 2 розглядає: призначення та відповідність встановленим вимогам відповідального за перевірку якості завдання; і обов'язки відповідального за перевірку якості завдання, пов'язані з виконанням і документуванням перевірки якості завдання.

ВИЗНАЧЕННЯ

Недолік в системі управління якістю фірми – має місце, коли:

− ціль якості, необхідна для досягнення цілі системи управління якістю, не встановлена;

− ризик якості або комбінація ризиків якості не ідентифіковані або належним чином не оцінені;

− дія або комбінація дій у відповідь не знижують до прийнятно низького рівня ймовірність виникнення відповідного ризику якості через те, що дія у відповідь не розроблена належним чином, не впроваджена або не функціонує ефективно;

− інший аспект системи управління якістю відсутній або не розроблений належним чином, не впроваджений або не функціонує ефективно, в результаті чого якусь із вимог МСУЯ не було враховано [3, с. 1129–1130].

Перевірка якості завдання – це об'єктивна оцінка значних суджень, які висловила команда із завдання, та висновків, яких вона дійшла щодо них, виконана відповідальним за перевірку

якості завдання та завершена на дату звіту із завдання або раніше [3, с. 1130].

Відповідальний за перевірку якості завдання – це партнер, інша особа у фірмі, або зовнішня особа, призначена фірмою для виконання перевірки якості завдання [3, с. 1130].

Зовнішні інспектування – це інспектування або розслідування, що проводяться зовнішнім наглядовим органом, які пов'язані з системою управління якістю фірми або виконуваними фірмою завданнями [3, с. 1130].

Файндинги (щодо системи управління якістю) – це інформація про розробку, впровадження та функціонування системи управління якістю, зібрана у результаті проведення заходів з моніторингу, зовнішніх інспектувань та інших відповідних джерел і вказує на те, що може існувати один або кілька недоліків [3, с. 1130].

Цілі якості – це бажані результати щодо компонентів системи управління якістю, які повинні бути досягнуті фірмою [3, с. 1131].

Ризик якості – це ризик, який обґрунтовано може виникнути, і окремо або в поєднанні з іншими ризиками негативно вплинути на досягнення однієї або декількох цілей якості [3, с. 1131].

Дія у відповідь (щодо системи управління якістю) – це політики або процедури, розроблені і впроваджені фірмою у відповідь на один або декілька ризиків якості. ***Політики*** – це положення про те, що слід або не слід робити у відповідь на ризик якості. Такі положення можуть бути задокументовані, прямо викладені в повідомленнях або передбачатися в діях та рішеннях. ***Процедури*** – це дії для реалізації політик [3, с. 1131–1132].

Система управління якістю – система, яку розробляє, впроваджує і використовує фірма для забезпечення обґрунтованої впевненості в тому, що, фірма та її персонал виконують свої обов'язки відповідно до професійних стандартів, застосовних правових і нормативних вимог, а також виконують завдання відповідно до таких стандартів і вимог; звіти із завдань, що надаються фірмою або партнерами із завдань, доречні в цих обставинах [3, с. 1132].

Перевірка якості завдання – це об'єктивна оцінка значних суджень, які висловила команда із завдання та висновків, яких

вона дійшла щодо них, виконана відповідальним за перевірку якості завдання та завершена на дату звіту із завдання або раніше [3, с. 1198].

Відповідальний за перевірку якості завдання) – це партнер, інша особа у фірмі, або зовнішня особа, призначена фірмою для виконання перевірки якості завдання [3, с. 1198].

Відповідні етичні вимоги – це принципи професійної етики та етичні вимоги, що застосовуються до професійних бухгалтерів при проведенні перевірки якості завдання. Відповідні етичні вимоги зазвичай включають положення Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності), що стосуються аудитів або оглядів фінансової звітності, або інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг, разом з більш суворими національними вимогами [3, с. 1198].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

МСУЯ 2 «Перевірки якості завдання» слід розглядати разом з МСУЯ 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг».

У § 14 МСУЯ 1, зазначено, що метою фірми є розробка, впровадження та забезпечення функціонування системи управління якістю для проведення аудитів чи оглядів фінансової звітності або інших завдань щодо надання впевненості і супутніх послуг, що виконуються фірмою.

Ця система забезпечує фірмі обґрунтовану впевненість в тому, що:

− фірма і її персонал виконують свої обов’язки відповідно до професійних стандартів, застосовних правових і нормативних вимог, а також виконують завдання відповідно до таких стандартів і вимог;

− звіти із завдань, що надаються фірмою або партнерами із завдань, доречні в цих обставинах.

МСУЯ 2 дещо деталізує мету фірми та визначає її, як проведення об’єктивної оцінки значних суджень, зроблених командою із завдання, та висновків, яких вона дійшла щодо них, шляхом призначення відповідального за перевірку якості завдання, який відповідає встановленим вимогам.

Побудова системи управління якістю в фірмі реалізується у три етапи:

1. Постановка цілей у частині забезпечення якості аудиту та аудиторських послуг.

2. Визначення ризиків, пов'язаних з якістю завдань.

3. Заходи з контролю у відповідь на оцінені ризики щодо якості. Коригувальні дії щодо системи управління якістю.

МСУЯ 1 вимагає від фірм комплексного ризик-орієнтованого підходу до організації та проведення перевірок, що охоплює:

− встановлення цілей із забезпечення якості для кожного елемента системи управління якістю;

− встановлення ризиків аудиторської фірми, пов'язаних із якістю, тобто необхідно розробити каталог ризиків;

− розробку заходів з виявлення, оцінювання ризиків якості та визначення процедур з їх мінімізації, строків проведення таких процедур, відповідальних осіб, заходів щодо дисциплінарних проваджень.

Система управління якістю містить вісім елементів системи управління якістю на яких має бути зосереджено увагу керівництва аудиторської фірми (рис. 1.6).

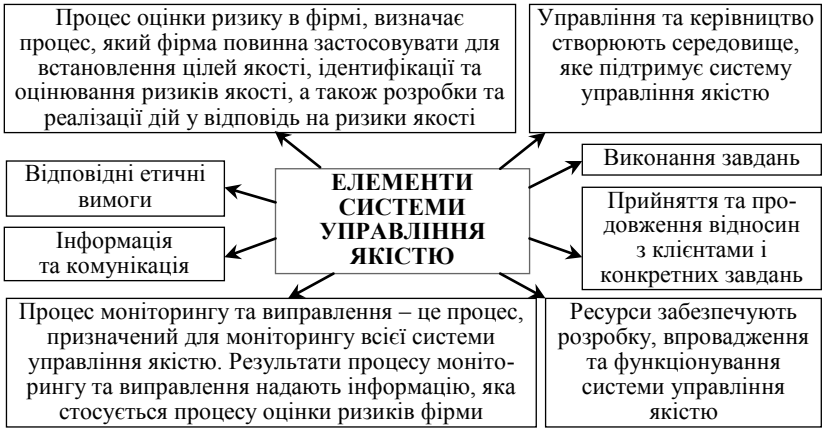


Рисунок 1.6 – Елементи системи управління якістю, яку розробляє, впроваджує і використовує фірма відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних матеріалів «Система управління якістю фірми» [складено авторами за [3, с. 1133–1142]

Ризик якості слід розглядати як несприятливу подію або події, які можуть призвести до того, що аудитор висловить невідповідну фактичним обставинам думку в звіті.

Відповідальність за систему управління якістю в фірмі розглядається та контролюється на двох рівнях (рис. 1.7).

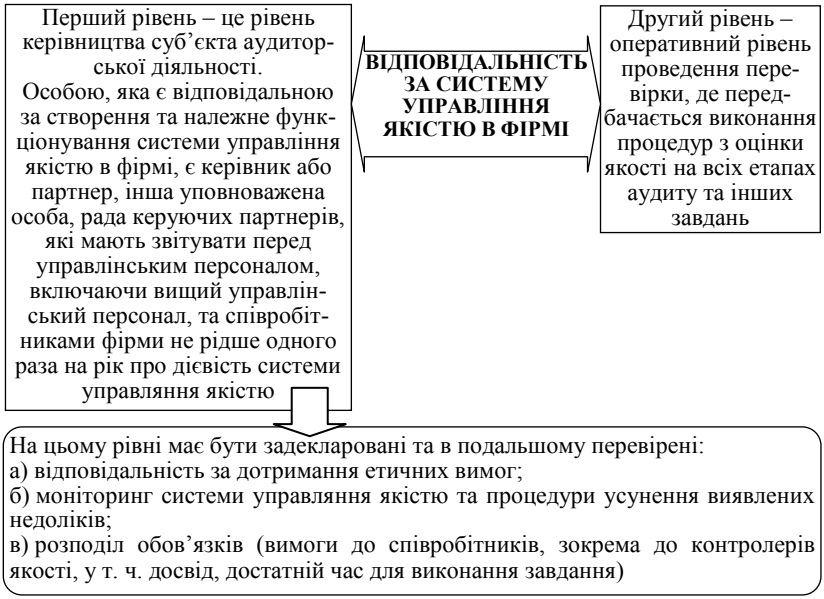


Рисунок 1.7 – Рівні відповідальності за функціонування системи управління якістю в фірмі [складено авторами за [3, с. 1132–1133]

Фірма повинна розробити політики або процедури, які передбачають покладання відповідальності за призначення відповідального за перевірку якості завдання на особу, яка має компетентність, можливості та відповідні повноваження у фірмі для виконання таких обов'язків, а також встановлює критерії, яким має відповідати особа, щоб бути призначеною відповідальним за перевірку якості завдання.

Такі політики або процедури повинні вимагати, щоб відповідальний за перевірку якості завдання не був членом команди з завдання, і:

− мав компетентність і можливості, включаючи достатність часу, а також відповідні повноваження для виконання перевірки якості завдання;

− дотримувався відповідних етичних вимог, у тому числі щодо загроз об'єктивності та незалежності відповідального за перевірку якості завдання;

− дотримувався положень законодавчих і нормативних актів, якщо такі є, які стосуються відповідності встановленим вимогам відповідального за перевірку якості завдання.

Створення системи управління якістю в фірмі є новим, складним процесом, що потребує залучення всіх фахових та інтелектуальних ресурсів фірми.

Фірма повинна підготувати документацію про свою систему управління якістю, достатню для:

− підтримки послідовного розуміння системи управління якістю персоналом, включаючи розуміння їхніх ролей та обов'язків щодо системи управління якістю та виконання завдань;

− підтримки послідовного впровадження та функціонування дій у відповідь на ризики якості;

− надання доказів розробки, впровадження та функціонування дій у відповідь, щоб підтримати оцінку системи управління якістю особою (особами), на яку (яких) покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю.

При підготовці документації фірма повинна включити до неї:

− визначення особи (осіб), на яку (яких) покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю, а також операційну відповідальність за систему управління якістю;

− цілі якості фірми та ризики якості;

− опис дій у відповідь і того, як такі дії фірми відповідають на ризики якості;

– що стосується процесу моніторингу та виправлення: *докази проведених заходів з моніторингу; оцінку файндингів, а також ідентифіковані недоліки і пов'язані з ними першопричини; виправні дії для реагування на ідентифіковані недоліки та оцінку розробки та здійснення таких виправних дій; і повідомлення інформації про моніторинг та виправлення*;

– підставу для висновку.

Фірма повинна задокументувати питання в тій мірі, в якій вони стосуються вимог мережі або мережевих послуг та оцінити вимоги мережі або мережеві послуги.

Фірма повинна встановити період часу для зберігання документації по системі управління якістю, достатній для того, щоб фірма могла контролювати розробку, впровадження і функціонування системи управління якістю фірми, або протягом більш тривалого періоду, якщо це передбачено законом або нормативними актами.

МСУЯ 2 застосовується до всіх завдань, для яких потрібно провести перевірку якості завдання. Виконання перевірки якості завдання здійснюється від імені фірми на рівні завдання відповідальним за перевірку якості завдання.

Фірма повинна встановити політики або процедури щодо виконання перевірки якості завдання, які стосуються:

– обов'язків відповідального за перевірку якості завдання виконувати процедури у відповідні моменти часу в ході виконання завдання, щоб забезпечити відповідну основу для об'єктивної оцінки значних суджень, які висловила команда із завдання, та висновків, зроблених на їх основі;

– обов'язків партнера із завдання, що стосуються перевірки якості завдання, включаючи те, що партнеру із завдання забороняється датувати звіт із завдання до отримання повідомлення від відповідального за перевірку якості завдання про завершення перевірки якості завдання;

– обставин, коли характер і обсяг обговорення значного судження команди із завдання з відповідальним за перевірку якості завдання створюють загрозу об'єктивності відповідального за перевірку якості завдання, і відповідних дій, які необхідно зробити в цих обставинах.

При виконанні перевірки якості завдання відповідальний за перевірку якості завдання повинен:

− прочитати та отримати розуміння інформації, що надана: *командою із завдання щодо характеру і обставин завдання та суб'єкту господарювання; і фірмою, пов'язаною з процесом моніторингу та виправлення, зокрема, щодо ідентифікації недоліків, які можуть відноситися або впливати на області, пов'язані зі значними судженнями, зробленими командою із завдання;*

− обговорити з партнером із завдання і, якщо застосовно, з іншими членами команди із завдання важливі питання та значні судження, зроблені при плануванні та виконанні завдань та звітування за ними;

− перевірити відібрану документацію із завданням, що стосується значних суджень, зроблених командою із завдання, і оцінити: *основу для таких значних суджень, включаючи, коли це може бути застосовано до типу завдання, застосування професійного скептицизму командою із завдання; чи підтверджує документація із завдання зроблені висновки; і чи є зроблені висновки доречними*;

− для аудитів фінансової звітності, оцінити підстави для визначення партнером із завдання того, що відповідні етичні вимоги, що стосуються незалежності, були виконані;

− оцінити, чи проводилися відповідні консультації щодо складних або спірних питань або питань, пов'язаних з розбіжностями в думках, і висновків, які є наслідком цих консультацій;

− для аудитів фінансової звітності, оцінити підстави для визначення партнером із завдання того, що участь партнера із завдання була достатньою і належною протягом усього часу виконання завдання із аудиту, щоб у партнера із завдання були підстави для визначення того, що зроблені значні судження та висновки є належними з урахуванням характеру і обставин завдання.

− перевірити: *для аудитів фінансової звітності, фінансову звітність та звіт аудитора щодо неї, включаючи, якщо застосовно, опис ключових питань аудиту; для завдань з огляду, фінансову звітність або фінансову інформацію та відповідний*

звіт із завдання; або для інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг, звіт щодо завдання і, якщо застосовно, інформації про предмет завдання.

Відповідальний за перевірку якості завдання повинен повідомити партнера із завдання, якщо у відповідального за перевірку якості завдання є занепокоєння з приводу того, що значні судження, зроблені командою із завдання, або висновки, зроблені на їх основі, є невідповідними. Якщо таке занепокоєння не усунене і схвалення відповідального за перевірку якості завдання відсутнє, відповідальний за перевірку якості завдання повинен повідомити відповідну особу (осіб) у фірмі про те, що перевірку якості завдання неможливо завершити.

Відповідальний за перевірку якості завдання повинен визначити, чи виконано вимоги МСУЯ 2 щодо виконання перевірки якості завдання та чи завершена перевірка якості завдання. Якщо це так, відповідальний за перевірку якості завдання повинен повідомити партнера із завдання про завершення перевірки якості завдання.

Фірма повинна встановити політики або процедури, які вимагають:

− щоб відповідальний за перевірку якості завдання взяв на себе відповідальність за документування перевірки якості завдання;

− документування перевірки якості завдання і щоб така документація була включена в документацію із завдання.

Відповідальний за перевірку якості завдання повинен визначити, що документація з перевірки якості завдання:

− була достатня для того, щоб досвідчений практикуючий фахівець, раніше не пов’язаний із завданням, міг зрозуміти характер, строки та обсяг процедур, виконаних відповідальним за перевірку якості завдання і, коли застосовно, особами, які допомагали відповідальному за перевірку якості завдання, а також зрозуміти висновки, зроблені в ході виконання перевірки;

− включає: імена відповідального за перевірку якості завдання та осіб, які допомагали виконувати перевірку якості завдання; ідентифікацію перевіреної документації по завданню;

основу для визначення відповідальним за перевірку якості завдання; дату завершення перевірки якості завдання.

МСУЯ 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг» слід розглядати разом з Передмовою до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

МСУЯ 2 «Перевірки якості завдання» слід розглядати разом з МСУЯ 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг».

Питання для самоконтролю до розділу 1

1. Міжнародна федерація бухгалтерів та її структура.
2. Органи управління Міжнародної федерації бухгалтерів.
3. Контроль якості роботи аудитора та його забезпечення.
4. Елементи завдання з надання впевненості.
5. Типи завдань з наданні впевненості визначених Зміненою Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості.
6. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) та його побудова.
7. Фундаментальні принципи професійної етики: сутність і роль у професії аудитора.
8. Відповідальність фірми за її систему управління якістю.
9. Призначення та відповідність встановленим вимогам відповідального за перевірку якості завдання.
10. Виконання перевірки якості завдання.

Розділ 2
МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, ЩО РЕГУЛЮЮТЬ ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ АУДИТУ, ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА

2.1. МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

2.2. МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту».

2.3. МСА 220 «Управління якістю аудиту фінансової звітності».

2.4. МСА 230 «Аудиторська документація».

2.5. МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності».

2.6. МСА 250 (переглянутий) «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності».

2.7. МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями».

2.8. МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу».

Питання для самоконтролю до розділу 2.

Вивчивши цей розділ, Ви будете

знати:

- структуру та зміст договору на здійснення аудиту та аудиторських послуг;
- нормативні вимоги до змісту листа-зобов'язання;
- нормативні вимоги до документування роботи аудитора;
- поняття та призначення аудиторської документації;
- визначення поняття аудиторського ризику та його складових;
- основні рівні суттєвості помилок і чинники, що на них впливають;
- види помилок і шахрайства;
- порядок перевірки аудитором дотримання підприємством законодавчих і нормативних документів;

− сутність, місце і роль внутрішнього контролю як функції управління організацією;

уміти:

− здійснювати попереднє дослідження діяльності суб'єкта господарювання та приймати рішення про можливість прийняття завдання;

− скласти лист-зобов'язання та договір на надання аудиторських послуг, документально їх оформити;

− складати окремі робочі документи аудитора та формувати аудиторське досьє;

− застосовувати методику оцінки аудиторського ризику в процесі перевірки фінансової звітності чи окремих її складових;

− оцінювати суттєвість помилок в аудиті;

− здійснювати перевірку дотримання чинного законодавства підприємством-клієнтом у процесі підготовки фінансової звітності;

− визначати напрями співпраці внутрішніх і зовнішніх аудиторів у процесі аудиту фінансової звітності.

2.1. МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 200 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 200 стосується загальної відповідальності незалежного аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності відповідно до МСА.

ВИЗНАЧЕННЯ.

Застосовна концептуальна основа фінансового звітування – концептуальна основа фінансового звітування, прийнята управлінським персоналом та, де це доречно, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, при складанні фінансової звітності, яка є прийнятною з огляду на характер суб'єкта господарювання і мету фінансової звітності або яка вимагається законодавством чи нормативними актами [3, с. 73].

Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування визначають форму та зміст фінансової звітності (рис. 2.1).

Рисунок 2.1 – Застосовна концептуальна основа фінансового звітування [складено авторами за [3, с. 79]

Окремі концептуальні основи фінансового звітування є концептуальними основами *достовірного подання*, тоді як інші є концептуальними основами *дотримання вимог*.

Термін ***«Концептуальна основа достовірного подання»*** вживають для зазначення концептуальної основи фінансового звітування, яка потребує відповідності вимогам концептуальної основи і:

1) підтверджує, прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно надати розкриття інформації, крім тієї, що її безпосередньо вимагає концептуальна основа;

2) прямо підтверджує, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно відхилитися від якоїсь вимоги концептуальної основи. Очікується, що такі відхилення необхідні лише за надзвичайно рідкісних обставин [3, с. 73].

Термін ***«Концептуальна основа дотримання вимог»*** вживають для позначення концептуальної основи фінансового звітування, яка вимагає дотримання вимог концептуальної основи, але не містить положень пунктів 1) та 2), наведених вище [3, с. 73].

Аудиторські докази – інформація, яку використовує аудитор при формуванні висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в бухгалтерських записах, які є основою для фінансової звітності, та інша інформація [3, с. 73].

Аудиторський ризик – 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* [3, с. 81].

Ризик суттєвого викривлення – це ризик того, що фінансова звітність, яка ще не перевірялася аудитором в процесі аудиту, містить суттєві викривлення [3, с. 74].

Ризик невиявлення – 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 [3, с. 74].

Аудитор – термін «аудитор» вживається для зазначення особи чи осіб, що проводять аудит, як правило, партнера із завдання або інших членів команди із завдання або, де це є прийнятним, фірми. У разі, якщо МСА прямо передбачають, що вимога або відповідальність покладаються на партнера із завдання, вживають термін «партнер із завдання», а не «аудитор». Щодо державного сектору терміни «партнер із завдання» та «фірма» слід розуміти як посилання на їх еквіваленти, де це є доречним [3, с. 74].

Фінансова звітність – структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні розкриття інформації, 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. Термін «фінансова звітність» означає, як правило, повний комплект фінансової звітності, визначений вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування, але також може означати окремий фінансовий звіт. Розкриття включають пояснювальну та описову інформацію, викладену відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, якими прямо визначено чи іншим чином дозволено такі розкриття у фінансових звітах, або у примітках, або шляхом надання перехресних посилань [3, с. 74].

Історична фінансова інформація – 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 [3, с. 74].

Управлінський персонал – фізична особа (особи), що наділені виконавчими повноваженнями за ведення операційної діяльності суб'єкта господарювання. Для деяких суб'єктів господарювання в певних юрисдикціях до складу управлінського

персоналу входять дехто з тих або всі, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад члени керівного органу або власник керівник [3, с. 74].

Викривлення – розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які вимагаються для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства [3, с. 74].

Професійне судження – 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 [3, с. 75].

Професійний скептицизм – ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів [3, с. 75].

Обґрунтована впевненість – у контексті завдань з аудиту високий, але не абсолютний рівень впевненості [3, с. 75].

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями – фізична особа (особи) чи організація (організації) (наприклад, установа, що виконує функції довіреної особи), які відповідають за нагляд за стратегією суб'єкта господарювання і зобов'язаннями, пов'язаними з підзвітністю суб'єкта господарювання. Така відповідальність охоплює також нагляд за процесом фінансового звітування. Для деяких суб'єктів господарювання в деяких юрисдикціях до складу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть належати члени ради керуючих суб'єкта господарювання в приватному чи державному секторі або власник керівник [3, с. 76].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Метою аудиту фінансової звітності 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.

Загальні цілі аудитора при проведенні аудиту фінансової звітності наведено на рис. 2.2.

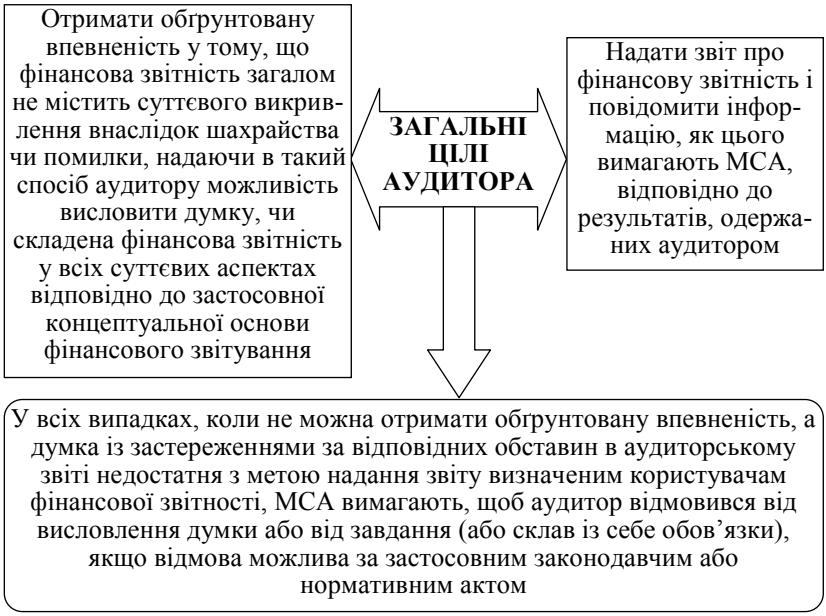


Рисунок 2.2. – Загальні цілі аудитора при проведенні аудиту фінансової звітності [складено авторами за [3, с. 73]

Виконуючи завдання з аудиту аудитор повинен:

− виконувати відповідні етичні вимоги, що стосуються завдань з аудиту згідно з Міжнародним кодексом етики професійних бухгалтерів (включно з Міжнародними стандартами незалежності) (Кодекс РМСЕБ), МСКЯ 1 та МСА 220;

− виконувати аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

Відповідні етичні вимоги звичайно складаються з Частини А та Б «Кодексу етики професійних бухгалтерів» Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ), які стосуються аудитів фінансової звітності, разом із національними вимогами, які є більш обмежуючими.

Частина А Кодексу РМСЕБ установлює фундаментальні принципи професійної етики, доречні для аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності, та надає концептуальну основу для застосування цих принципів. Фундаментальні принципи, яких, як вимагає Кодекс РМСЕБ, повинен дотримуватися аудитор, такі: чесність, об'єктивність, професійна компетентність, належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка.

Частина Б Кодексу РМСЕБ ілюструє, як слід застосовувати концептуальну основу в конкретних ситуаціях (рис. 2.3).

Рисунок 2.3. – Склад етичних вимог Міжнародним кодексом етики професійних бухгалтерів (включно з Міжнародними стандартами незалежності) відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансової звітності» [складено авторами за [3, с. 81–82]

МСКЯ 1 або національні вимоги, які мають бути не менш суворими, ніж цей стандарт, розглядають відповідальність фірми щодо створення та підтримання її системи контролю якості для завдань з аудиту. МСКЯ 1 визначає відповідальність фірми за встановлення політик і процедур, призначених надавати достатню впевненість у тому, що фірма та її персонал дотримуються відповідних етичних вимог, включаючи вимоги, які стосуються незалежності.

МСА 220 визначає відповідальність партнера із завдання стосовно відповідних етичних вимог. Вони містять вимоги бути особливо уважними через спостереження та здійснення запитів у разі потреби щодо доказів порушення відповідних етичних вимог членами команди із завдання, визначати за потреби належні заходи, якщо увагу партнера із завдання привертають факти, які свідчать, що члени команди із завдання порушили відповідні етичні вимоги, та формулювати висновок про дотримання вимог незалежності, які застосовуються до завдання з аудиту. МСА 220 визнає, що команда із завдання має право довіряти системі контролю якості, яка існує у фірмі, під час визнання відповідальності

Аудитор повинен планувати та виконувати аудит із професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які призводять до суттєвого викривлення фінансової звітності (рис. 2.4).

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. 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, щоб аудитор провів подальше дослідження та визначив, які зміни чи доповнення до аудиторських процедур потрібні для вирішення проблеми.

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

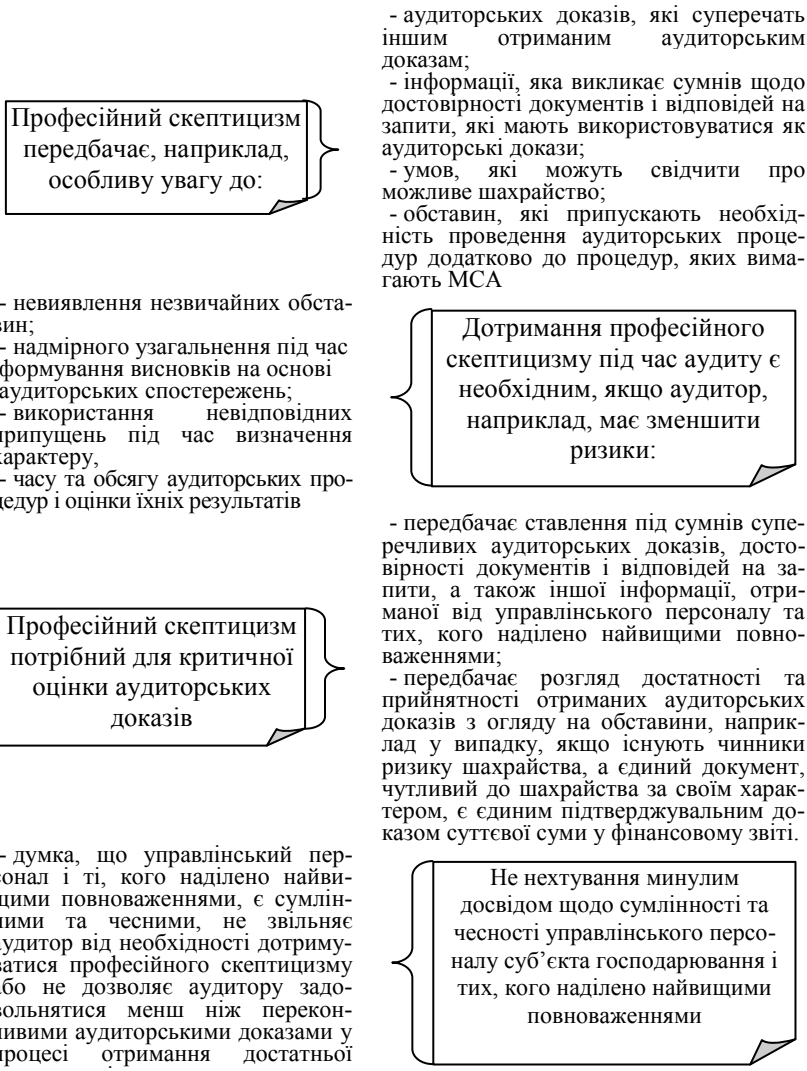


Рисунок 2.4 – Необхідність дотримання професійного скептицизму під час аудиту відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Професійний скептицизм» [складено авторами за [3, с. 83]

Професійне судження потрібне, зокрема, стосовно рішень про:

− суттєвість та аудиторський ризик;

− характер, час і обсяг аудиторських процедур, які використовуються для відповідності вимогам МСА та збирання аудиторських доказів;

− оцінку того, чи отримані прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі та чи потрібно зробити більше для досягнення цілей МСА, тобто загальних цілей аудитора;

− оцінку суджень управлінського персоналу під час застосування застосовної концептуальної основи фінансового звітування суб'єкта господарювання;

− формування висновків, які ґрунтуються на отриманих аудиторських доказах, наприклад оцінка обґрунтованості облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом під час складання фінансової звітності (рис. 2.5).

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 формування висновків щодо значущих питань, які виникають під час аудиту.

Для отримання достатньої впевненості аудитор повинен отримати необхідні аудиторські докази у достатньому обсязі для підтвердження думки та звіту аудитора. Вони є сукупними за характером та їх отримують в основному внаслідок аудиторських процедур, виконаних під час аудиту.

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, ймовірно, більше аудиторських доказів буде потрібно), а також якість таких аудиторських доказів (чим вища якість, тим менше потрібно таких доказів).

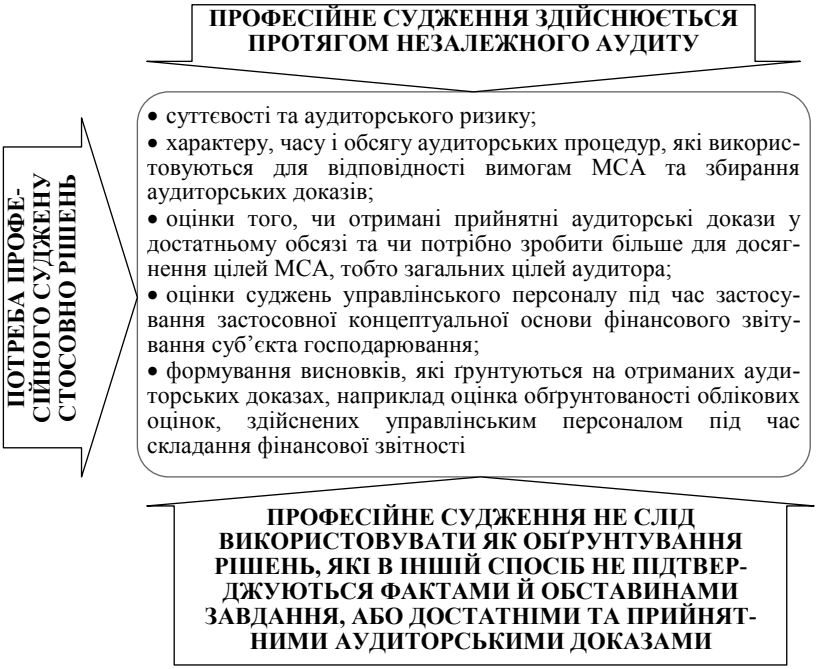


Рисунок 2.5 – Процедури застосовування та необхідність професійного судження під час планування та виконання аудиту фінансової звітності відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Професійне судження» [складено авторами за [3, с. 84]

Прийнятність є мірою якості аудиторських доказів, тобто, їх доречності та достовірності для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.

На надійність доказів впливають їх джерело та характер, вона також залежить від індивідуальних обставин, за яких їх отримано. Чи отримані прийнятні аудиторські докази у достатньому

обсязі для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня і надання можливості аудитору дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтується думка аудитора, є питанням професійного судження.

Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення. Оцінка ризиків ґрунтується на аудиторських процедурах для отримання інформації, необхідної з цією метою, та доказах, отриманих протягом усього аудиту. Оцінка ризиків є питанням професійного судження, а не питанням, що піддається точній оцінці.

Для цілей МСА аудиторський ризик не містить ризику того, що аудитор може висловити думку, що фінансова звітність є суттєво викривленою, тоді як вона не є викривленою. Як правило, цей ризик є незначним.

Ризики суттєвого викривлення можуть існувати на двох рівнях: на загальному рівні фінансової звітності; на рівні тверджень стосовно класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації.

Ризики суттєвого викривлення на загальному рівні фінансової звітності є ризиками суттєвого викривлення, пов'язаними переважно з фінансовою звітністю у цілому та потенційно впливають на багато тверджень.

Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень оцінюються для визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур, необхідних для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.

Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень складаються з двох компонентів:

− *властивий ризик* – 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;

− *ризик контролю* – 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 попереджено або виявлено та виправлено системою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання [3, с. 76].

Від аудитора не очікується, що він зменшить аудиторський ризик до нуля, і він не може його зменшити, а отже, не може отримати абсолютну впевненість у тому, що фінансова звітність не містить суттєвого контролю через змову чи нехтування ними управлінським персоналом викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Причина полягає в тому, що існують властиві обмеження аудиту, які призводять до того, що більшість аудиторських доказів, на основі яких аудитор формує висновки та на яких ґрунтується аудиторська думка, є швидше переконливою, ніж остаточною.

Властиві обмеження аудиту є наслідком: характеру фінансової звітності та аудиторських процедур; потреби, щоб аудит проводився у межах розумного періоду часу та обґрунтованої вартості.

Аудит, проведений відповідно до МСА та відповідних етичних вимог, надає аудитору можливість формулювати думку аудитора (рис. 2.6).

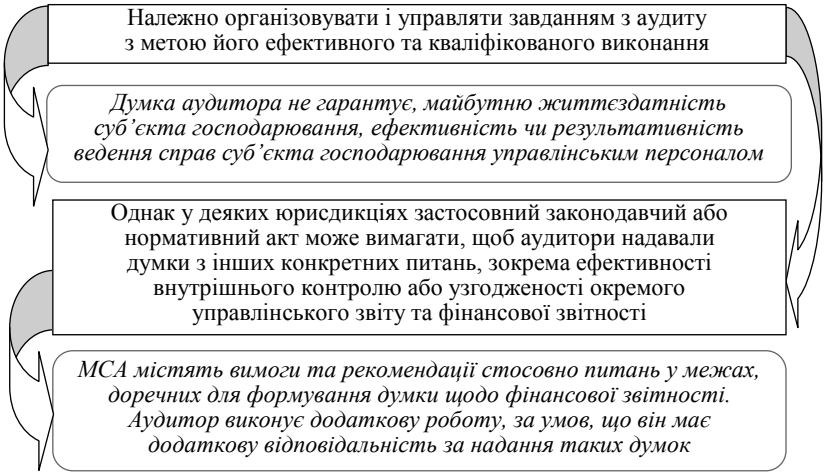


Рисунок 2.6 – Процес формування думки аудитора відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Обсяг аудиту» [складено авторами за [3, с. 78]

Форма думки, яку висловлює аудитор, залежатиме від застосовної концептуальної основи фінансового звітування та будь-якого застосовного законодавчого або нормативного акта (рис. 2.7).

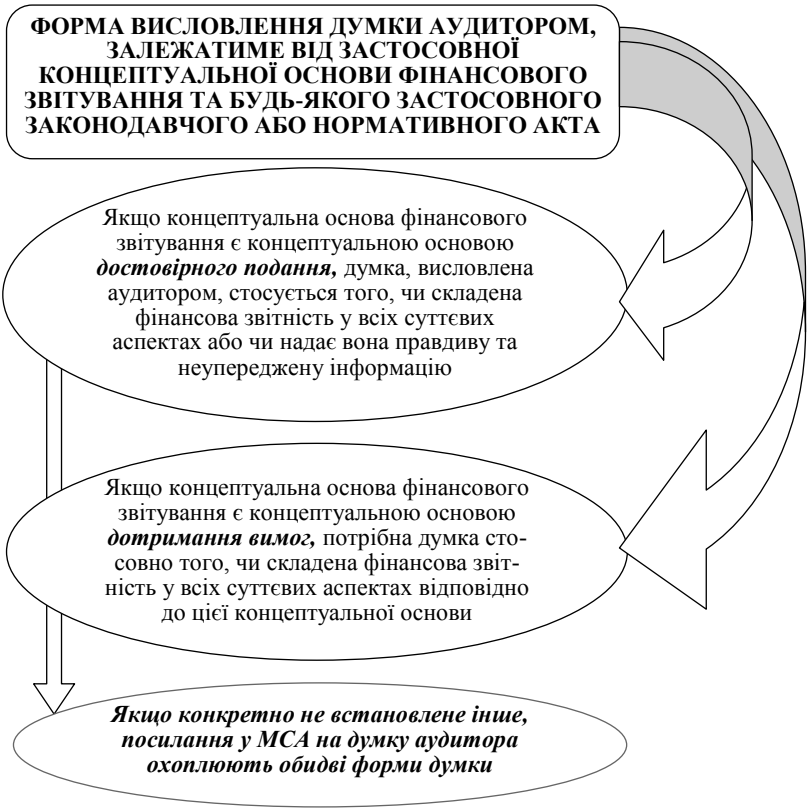


Рисунок 2.7 – Форми висловлення думки аудитора відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Форма висловлення аудиторської думки» [складено авторами за [3, с. 88]

При проведенні аудиту відповідно до МСА, аудитор повинен дотримуватися всіх МСА, які є доречними для аудиту. МСА є доречним для аудиту, якщо він є чинним та існують обставини, які у ньому описані.

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

Аудитору забороняється зазначати у звіті аудитора, що вимог МСА було дотримано, якщо він цього не робив. Зазначати дотримання можна лише якщо аудитор дійсно дотримувався вимог цього та всіх інших МСА, які є доречними для аудиту.

Отже, МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» встановлює загальні цілі незалежного аудитора та пояснює характер і обсяг аудиту, призначеного для надання можливості незалежному аудитору досягнути цих цілей. Пояснює сферу застосування, статус і структуру МСА, а також містить вимоги, що встановлюють загальну відповідальність незалежного аудитора, застосовну в усіх аудитах, у тому числі зобов'язання дотримуватися вимог МСА.

2.2. МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 210 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 210 розглядає відповідальність аудитора під час узгодження умов завдання з аудиту з управлінським персоналом і за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Це охоплює обґрунтування наявності певних передумов для проведення аудиту, відповідальність за які несе управлінський персонал і, де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженням.

ВИЗНАЧЕННЯ

Передумови для проведення аудиту – застосування управлінським персоналом прийнятої концептуальної основи фінансового звітування при складання фінансової звітності та згода управлінського персоналу і, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, на передумови для проведення аудиту [3, с. 96].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Узгодження умов завдання з аудиту здійснюється 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.

Дії аудитора для встановлення наявності передумов для проведення аудиту наведено на рис. 2.8.

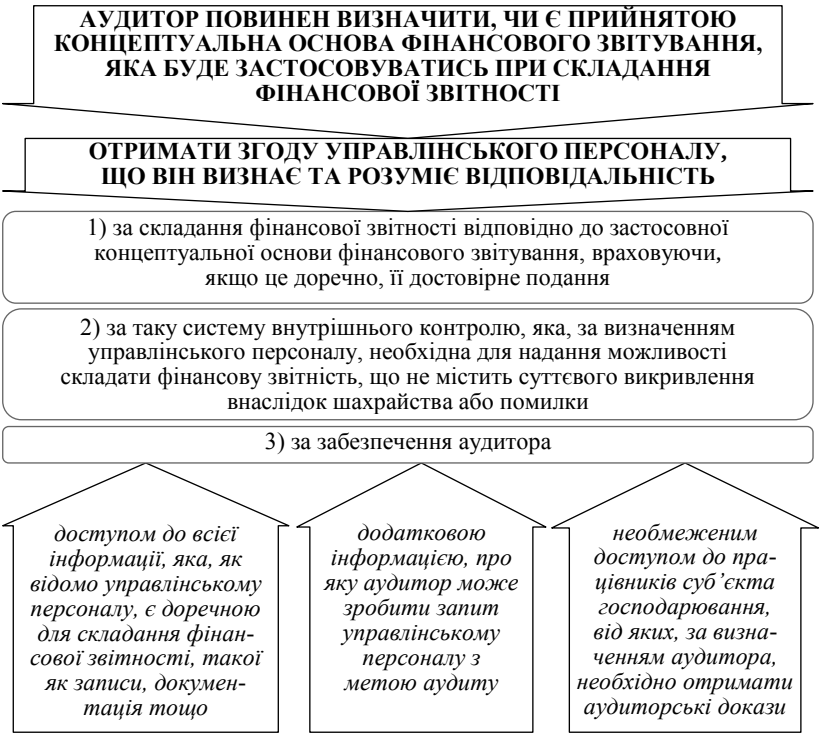


Рисунок 2.8. – Встановлення передумов для проведення аудиту відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Передумови для проведення аудиту» [складено авторами за [3, с. 96–97]

Умова прийняття завдання з надання впевненості полягає в тому, що критерії, наведені у визначенні завдання з надання впевненості, є прийнятними та доступними для визначених користувачів. Критерії – це контрольні показники, які використовують для оцінки або визначення предмета перевірки, включаючи контрольні показники подання та розкриття інформації, якщо це доречно. Належні критерії уможливлюють обґрунтування послідовної оцінки чи визначення предмета перевірки в контексті професійного судження. Для цілей МСА застосовна концептуальна основа фінансового звітування надає критерії, які використовує аудитор для аудиту фінансової звітності, включаючи, якщо це доречно, її достовірне подання.

Без прийнятної концептуальної основи фінансового звітування управлінський персонал не має прийнятної основи для складання фінансової звітності, а аудитор не має належних критеріїв для аудиту фінансової звітності. Багато користувачів фінансової звітності не мають можливості вимагати, щоб фінансова звітність була адаптована до задоволення їх конкретних потреб в інформації.

Хоча задовольнити всі потреби в інформації конкретних користувачів неможливо, існують потреби у фінансовій інформації, які є спільними для широкого кола користувачів. Фінансову звітність, складену відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, розробленої для задоволення загальних потреб у фінансовій інформації широкого кола користувачів, називають фінансовою звітністю загального призначення.

У деяких випадках фінансова звітність складатиметься відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, розробленої для задоволення потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів. Таку фінансову звітність називають фінансовою звітністю спеціального призначення. Потреби у фінансовій інформації визначених користувачів обумовлюють застосовну концептуальну основу фінансового звітування за цих обставин.

На сьогодні немає об’єктивної та авторитетної основи, яка є загальновизнаною в усьому світі для оцінювання прийнятності концептуальних основ загального призначення. За відсутності

такої основи вважається, що стандарти фінансової звітності, встановлені організаціями, які уповноважені чи визнані публікувати стандарти для використання суб'єктами господарювання певних типів, будуть прийнятними для фінансової звітності загального призначення, складеної такими суб'єктами, за умови, що ці організації дотримуються встановленого й прозорого процесу. Це передбачає обговорення та розгляд думок широкого кола зацікавлених осіб.

Приклади таких стандартів фінансового звітування охоплюють:

✓ *Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), опубліковані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;*

✓ *Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС), опубліковані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору;*

✓ *Принципи бухгалтерського обліку, опубліковані уповноваженою чи визнаною організацією, яка встановлює стандарти у певній юрисдикції, за умови, що така організація дотримується встановленого та прозорого процесу, що передбачає обговорення і розгляд думок широкого кола зацікавлених осіб*.

Ці стандарти фінансового звітування часто зазначаються як застосовна концептуальна основа фінансового звітування у законодавчому чи нормативному акті, які регулюють складання фінансової звітності загального призначення.

У деяких юрисдикціях законодавчий або нормативний акт може встановлювати концептуальну основу фінансового звітування, яку слід використовувати при складання фінансової звітності загального призначення для суб'єктів господарювання певних типів.

За відсутності ознак, які б вказували про інше, припускається, що така концептуальна основа фінансового звітування є прийнятною для фінансової звітності загального призначення, складеної такими суб'єктами господарювання.

Проте, 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 наявні наведені далі умови:

- управлінський персонал погоджується на розкриття додаткової інформації у фінансовій звітності, щоб фінансова звітність не вводила в оману користувачів;
- в умовах завдання з аудиту визнається, що:
  аудиторський звіт щодо фінансової звітності міститиме «Пояснювальний параграф», який приверне увагу користувачів до розкриття додаткової інформації відповідно до МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»;
  від аудитора не вимагається за законодавчим чи нормативним актом висловлювати аудиторську думку щодо фінансової звітності, використовуючи фрази «подана достовірно у всіх суттєвих аспектах» або «надає правдиву та достовірну інформацію» відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Концепція незалежного аудиту вимагає, щоб роль аудитора не передбачала, що він бере на себе відповідальність за складання фінансової звітності суб'єкта господарювання чи за пов'язану із нею систему внутрішнього контролю, а також що аудитор обґрунтовано очікує отримати інформацію, необхідну для аудиту, оскільки управлінський персонал має змогу забезпечити чи надати її.

Відповідно ця передумова є основоположною для проведення незалежного аудиту. Для уникнення непорозумінь досягається домовленість з управлінським персоналом про те, що він визнає та розуміє, що бере на себе таку відповідальність як частину узгодження й зазначення умов завдання з аудиту.

Якщо управлінський персонал не визнає свою відповідальність або не погодиться надати письмові запевнення, аудитор не зможе отримати достатні та прийнятні аудиторські докази. За

таких обставин аудитору було б недоцільним приймати завдання з аудиту, якщо законодавчий або нормативний акт не вимагає, щоб аудитор прийняв його. У тих випадках, коли вимагається, щоб аудитор прийняв завдання з аудиту, він має пояснити управлінському персоналу важливість цих питань та їх вплив на аудиторський звіт.

Незалежний аудит, проведений відповідно до МСА, не є заміною системи внутрішнього контролю, необхідної для складання фінансової звітності управлінським персоналом. Відповідно вимагається, щоб аудитор отримав згоду управлінського персоналу стосовно того, що він визнає і розуміє свою відповідальність за систему внутрішнього контролю. Проте згода не означає, що аудитор установить, що система внутрішнього контролю, що здійснюється управлінським персоналом, досягла своєї мети чи не має недоліків.

Додаткова інформація, яку аудитор може запитати від управлінського персоналу для цілей аудиту, може включати, якщо це застосовно, питання, які стосуються іншої інформації. Якщо аудитор очікує отримати іншу інформацію після дати свого звіту, в умовах завдання з аудиту, можна також визначити відповідальність аудитора за цю іншу інформацію, включаючи, якщо це застосовно, дії, які можуть бути прийнятними або необхідними, якщо аудитор доходить висновку, що інша інформація, отримана після дати звіту аудитора, містить суттєве викривлення інформації.

Аудитор повинен узгодити умови завдання з аудиту з управлінським персоналом або за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями (рис. 2.9).

Управлінський персонал підтримує таку систему внутрішнього контролю, яку вважає необхідною для забезпечення можливості складати фінансову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки.

Система внутрішнього контролю незалежно від того, наскільки вона ефективна, може надати суб'єкту господарювання лише обмежену впевненість у досягненні суб'єктом господарювання мети фінансового звітування внаслідок обмежень, властивих системі внутрішнього контролю.

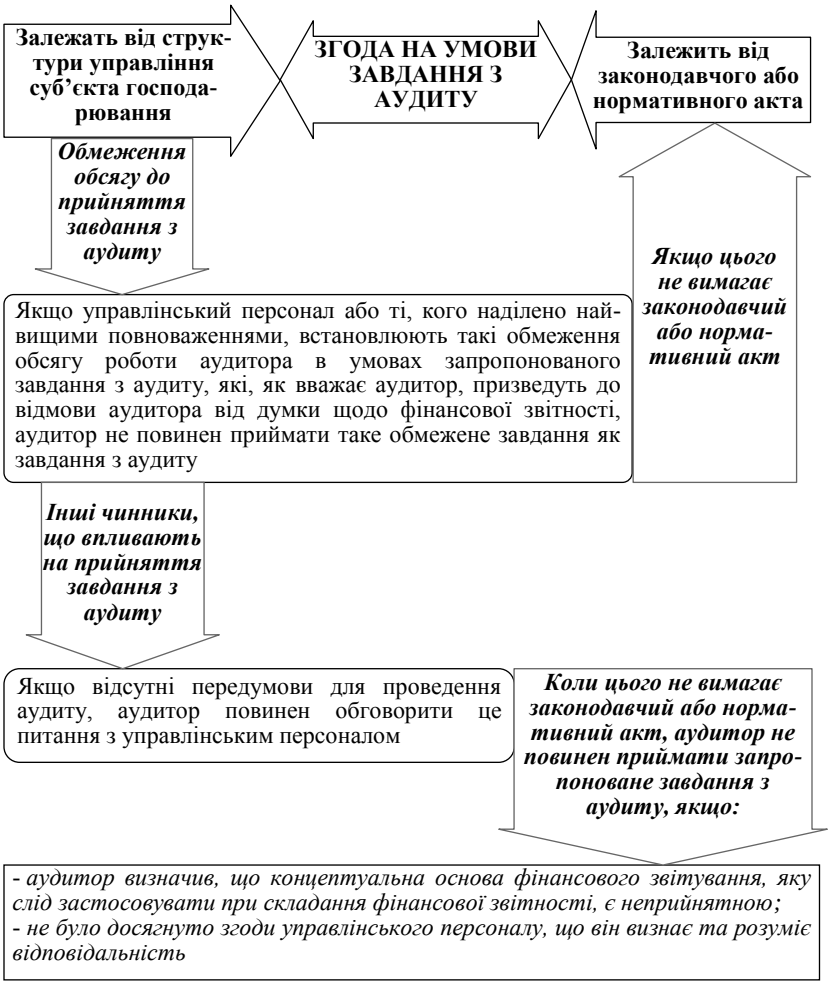


Рисунок 2.9 – Чинники, які впливають на узгодження умов завдань з аудиту [складено авторами за [3, с. 97]

Саме управлінський персонал визначає, яка система внутрішнього контролю необхідна для надання можливості складати фінансову звітність.

Термін «система внутрішнього контролю» охоплює широкий діапазон діяльності у межах компонентів, який можна описати як:

- середовище контролю;
- процес оцінювання ризиків суб'єкта господарювання;
- інформаційну систему, враховуючи відповідні бізнес-процеси, що стосуються фінансового звітування, а також повідомлення інформації;
- діяльність із контролю;
- моніторинг заходів контролю.

Система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (зокрема, його бухгалтерські книги й записи або облікові системи) відображатиме потреби управлінського персоналу, складність бізнесу, характер ризиків, що притаманні суб'єкту господарювання, а також доречні законодавчі та нормативні акти.

Узгоджені умови завдання з аудиту записуються у листі-угоді з аудиту чи в іншій належній формі письмової угоди.

Складові листа-угоди з аудиту наведено на рис. 2.10.

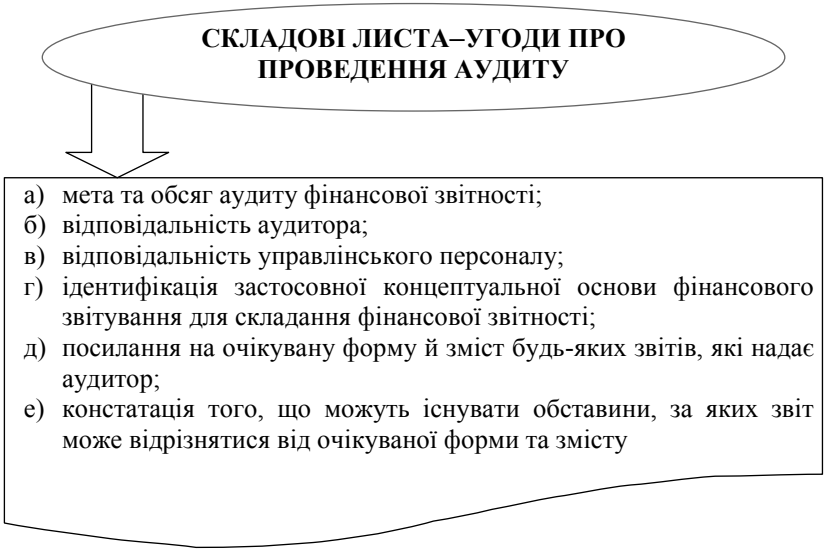


Рисунок 2.10 – Складові листа-угоди
[складено авторами за [3, с. 97–98]

Лист-угода документує і підтверджує прийняття завдання аудитором.

В інтересах як суб'єкта господарювання, так і аудитора необхідно, щоб аудитор надсилав листа-угоду про проведення аудиту до початку аудиту для уникнення непорозумінь стосовно аудиту.

Форма та зміст листа-угоди про проведення аудиту можуть змінюватися для кожного суб'єкта господарювання та додатково містити, наприклад, посилання на таке:

− уточнення обсягу аудита, враховуючи посилання на застосовне законодавство, нормативні акти, МСА, етичні та інші стандарти професійних організацій, яких дотримується аудитор;

− форму будь-якої іншого повідомлення результатів завдання з аудиту;

− вимогу до аудитора щодо повідомлення інформації з ключових питань аудиту в своєму звіті відповідно до вимог МСА 701;

− той факт, що через властиві обмеження аудиту разом із властивими обмеженнями системи внутрішнього контролю існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення можна не виявити навіть у тому разі, якщо аудит належно спланований і виконується відповідно до МСА;

− домовленість стосовно планування та виконання аудиту, враховуючи склад команди із завдання;

− очікування, що управлінський персонал надасть письмові запевнення;

− очікування, що управлінський персонал надасть доступ до всієї відомої йому інформації, яка є доречною для складання фінансової звітності, включаючи очікування, що управлінський персонал надасть доступ до інформації, доречної для розкриттів;

− згоду управлінського персоналу вчасно надавати аудитору проєкти фінансової звітності, включаючи всю інформацію, доречну до її складання, отриману як з Головної книги та записів по бухгалтерських рахунках так і з інших подібних джерел (враховуючи всю інформацію, необхідну для складання приміток), а також іншу інформацію, якщо така є, для того, щоб аудитор зміг завершити аудит відповідно до запропонованих часових меж;

− згоду управлінського персоналу повідомляти аудитора про факти, що можуть вплинути на фінансову звітність та про які управлінському персоналу може стати відомо протягом періоду з дати звіту аудитора до дати оприлюднення фінансової звітності;

− основу для обчислення гонорарів та будь-які домовленості про виставлення рахунків;

− прохання до управлінського персоналу підтвердити отримання листа-угоди про проведення аудиту та дати згоду на умови завдання, наведені в ньому.

У разі потреби до складу листа-угоди можуть бути включені також такі пункти:

− домовленості стосовно залучення інших аудиторів та експертів до деяких аспектів аудиту;

− домовленості щодо залучення внутрішніх аудиторів та інших працівників суб'єкта господарювання;

− домовленості, яких слід досягти із попереднім аудитором, якщо такий є, у разі початкового аудиту;

− будь-яке обмеження зобов'язання аудитора, якщо існує така ймовірність;

− посилання на будь-які додаткові угоди між аудитором і суб'єктом господарювання;

− будь-які зобов'язання надати аудиторські робочі документи іншим сторонам.

Стосовно *регулярних аудитів* аудитор може вирішити не надсилати щоразу нового листа-угоду про проведення аудиту чи іншу письмову угоду.

Проте наведені далі чинники можуть обумовити доцільність перегляду умов завдання з аудиту чи нагадування суб'єкту господарювання про існуючі умови:

− будь-яка ознака того, що суб'єкт господарювання неправильно розуміє мету й обсяг аудиту;

− будь-які переглянуті або особливі умови завдання з аудиту; нещодавня зміна старшого управлінського персоналу;

− значна зміна права власності

− значна зміна характеру чи обсягу бізнесу суб'єкта господарювання;

– зміна законодавчих чи нормативних вимог; зміни в концептуальній основі фінансової звітності, застосованої під час складання фінансової звітності;

– зміни в інших вимогах до звітності (рис. 2.11).

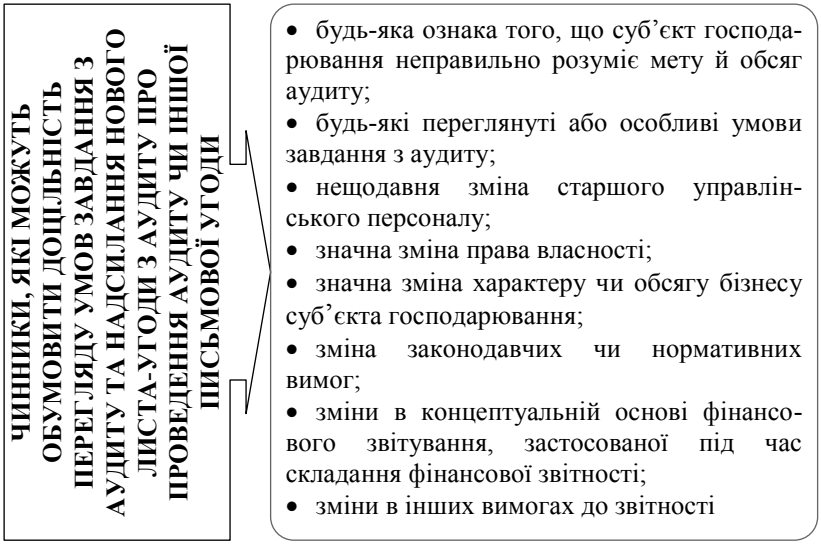


Рисунок 2.11 – Чинники, які можуть обумовити доцільність перегляду умов завдання з аудиту чи нагадування суб'єкту господарювання про інші існуючі умови відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Регулярні аудити» [складено авторами за [3, с. 107–108]

Прийняття зміни в умовах завдання з аудиту. Якщо до завершення завдання з аудиту до аудитора звертаються з проханням змінити завдання з аудиту на завдання, яке надає нижчий рівень упевненості, аудитор повинен визначити, чи є раціонально обґрунтованою така зміна. Аудитор не повинен погоджуватися на зміну в умовах завдання з аудиту, якщо для цього немає раціонального обґрунтування (рис. 2.12).

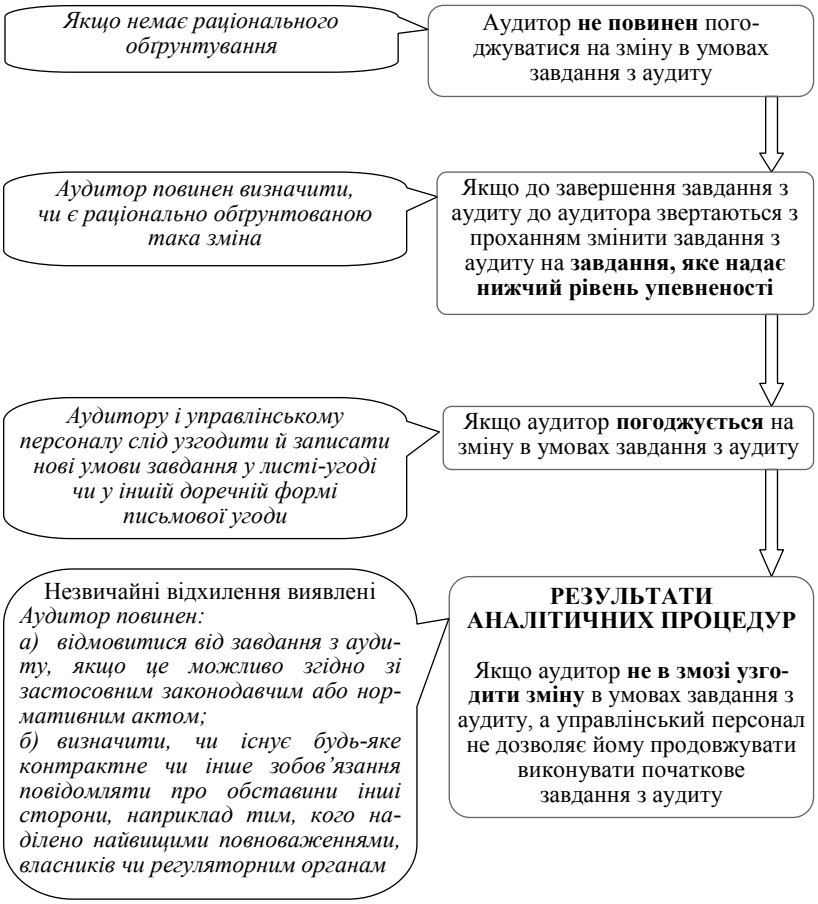


Рисунок 2.12 – Умови та наслідки прийняття зміни в умовах завдання з аудиту [складено авторами за [3, с. 98]

Вимога суб'єкта господарювання до аудитора змінити умови завдання з аудиту може бути наслідком: зміни обставин, які впливають на потреби в послугах; початково неправильного розуміння характеру завдання з аудиту незалежно від того, чи вимога або обмеження завдання з аудиту накладене управлінським персоналом, чи є наслідком інших обставин. Аудитор,

розглядає обґрунтування вимоги, зокрема наслідки обмеження на обсяг завдання з аудиту.

Зміна обставин, яка впливає на вимоги суб'єкта господарювання, або початково неправильного розуміння характеру запитуваних послуг може вважатися обґрунтованою підставою для вимоги змінити завдання з аудиту.

На відміну від цього зміна не може вважатися обґрунтованою, якщо виявляється, що вона стосується неправильної, неповної чи іншої незадовільної інформації. Прикладом може бути випадок, коли аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі стосовно дебіторської заборгованості, і суб'єкт господарювання вимагає замінити завдання з аудиту на завдання з огляду, щоб уникнути думки із застереженнями або відмови від висловлення думки. Вимога про заміну на завдання з огляду або на супутні послуги.

Перед наданням згоди на заміну завдання з аудиту на огляд або супутні послуги може бути потрібно, щоб аудитор, найнятий виконати аудит відповідно до МСА, оцінив будь-які юридичні чи договірні наслідки такої заміни.

Якщо аудитор вирішує, що існує раціональне обґрунтування заміни завдання з аудиту на завдання з огляду або супутні послуги, аудиторська робота, виконана до дати такої заміни, може бути доречною для заміненого завдання; проте робота, яку потрібно виконати, та звіт, який слід надати, відповідатимуть переглянутому завданню. З метою уникнення заплутування читача звіт із супутніх послуг не міститиме посилання на:

- первинне завдання з аудиту;
- будь-які процедури, що були б виконані у первинному завданні з аудиту, за винятком випадків, коли завдання з аудиту замінюється на завдання з виконання узгоджених процедур, і, отже, посилання на виконані процедури є звичайною частиною такого звіту.

У Додатках до МСА 210 наведено:

Додаток 1. Приклад листа-угоди про проведення аудиту [3, с. 110–112].

Додаток 2. Визначення прийнятності концептуальних основ загального призначення [3, с. 113–114].

МСА 210 «Узгодження умов завдання з аудиту» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

2.3. МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 220 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 220 розглядає особливу відповідальність аудитора стосовно процедур із контролю якості аудиту фінансової звітності. Він також розглядає, де це доречно, відповідальність особи, що здійснює перевірку контролю якості завдання. МСА 220 слід застосовувати разом із відповідними етичними вимогами.

ВИЗНАЧЕННЯ

Партнер із завдання – це партнер або інша особа у фірмі, яка несе відповідальність за завдання з аудиту, його виконання та звіт, що надається від імені фірми, і яка, якщо це потрібно, має відповідні повноваження від професійної, юридичної або регуляторної організації [3, с. 116–117].

Партнер із завдання повинен пересвідчитися, що команда із завдання та експерти аудитора, які не входять до її складу, разом володіють належною компетентністю та здатністю:

− виконувати завдання з аудиту відповідно до професійних стандартів і застосовних законодавчих і нормативних вимог;

− складати аудиторський звіт, який є відповідним за обставин, за яких його слід надавати.

Перевірка контролю якості завдання – процес, розроблений для забезпечення об'єктивної оцінки на дату звіту аудитора або раніше, значних суджень, які висловила команда із завдання, або висновків, яких вона дійшла під час формулювання звіту [3, с. 117].

Відповідальний за перевірку контролю якості завдання – партнер, інші особи у фірмі, зовнішня особа з відповідною кваліфікацією або група, що складається з таких осіб, жодна з яких не є членом команди із завдання, має достатній і відповідний досвід та повноваження об'єктивно оцінювати значні судження, які висловила команда із завдання, а також висновки, яких вона дійшла під час формулювання звіту [3, с. 117].

Команда із завдання – усі партнери та працівники, які виконують завдання, та будь-які особи, залучені фірмою або мережевою фірмою, які виконують процедури із завдання. До її складу не входять зовнішні експерти, залучені фірмою або мережевою фірмою [3, с. 117].

Партнер – це будь-яка фізична особа, уповноважена приймати від імені фірми зобов'язання щодо виконання завдання з надання професійних послуг [3, с. 118].

Персонал – це партнери та працівники [3, с. 118].

Працівники – це фахівці, крім партнерів, враховуючи будь-яких експертів, яких наймає фірма [3, с. 118].

Фірма – це одноосібний практикуючий фахівець, партнерство, корпорація або інший суб'єкт господарювання професійних бухгалтерів [3, с. 117].

Мережева фірма – це фірма або суб'єкт господарювання, який належить до мережі [3, с. 117].

Мережа – це більша за розміром структура, яка призначена для співпраці та явною метою якої є спільна участь у розподілі прибутку чи витрат або яка перебуває у спільному володінні, під спільним контролем чи управлінням і має спільну політику та процедури контролю якості, спільну стратегію ведення бізнесу, використовує спільну торгову назву або значну частину професійних ресурсів [3, с. 117–118].

Професійні стандарти – Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та відповідні етичні вимоги [3, с. 118].

Відповідні етичні вимоги – етичні вимоги, які поширюються на групу із завдання та відповідального за перевірку контролю якості під час виконання завдання з аудиту, і які зазвичай складаються з положень Кодексу етики Ради з Міжнародних стан-

дартів етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) (Кодексу РМСЕБ), що стосуються аудиту фінансової звітності, і національних вимог, які є більш суворими [3, с. 118].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілями аудитора є виконання процедур контролю якості на рівні завдань, які надають обґрунтовану впевненість у тому, що: аудит відповідає вимогам професійних стандартів та застосовним законодавчим і нормативним вимогам; наданий звіт аудитора є відповідним за конкретних обставин.

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 містить політики та процедури, які розглядають кожен із таких елементів:

- відповідальність керівництва за управління та забезпечення якості аудитів;
- відповідні етичні вимоги, у тому числі, що стосуються незалежності;
- прийняття та продовження стосунків з клієнтами та завдань з аудиту;
- ресурси завдання;
- виконання завдання;
- моніторинг і відновлення;
- прийняття на себе спільної відповідальності за управління та забезпечення якості;
- документація.

Партнер із завдання повинен брати на себе відповідальність за загальну якість кожного завдання з аудиту, на яке він призначений. Відповідальність партнера із завдання та інших членів команди із завдання за контроль якості аудиту наведено на рис. 2.13.

Партнер із завдання може виявити загрозу незалежності стосовно завдання з аудиту, яка не може бути на прийнятному рівні. У такому разі, партнер із завдання повідомляє про це відповідній особі (особам) у фірмі, з тим щоб визначити відповідні

дії, які можуть включати ліквідацію обставин, які створюють загрозу, застосування застережних заходів для зменшення загрози до прийнятного рівня або відмову від завдання з аудиту, якщо така відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом.

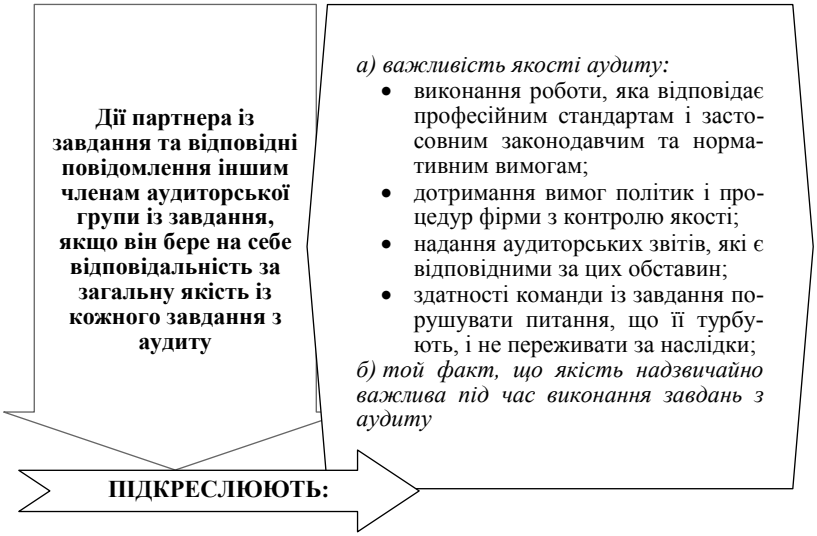


Рисунок 2.13 – Відповідальність партнера із завдання та інших членів команди із завдання за загальну якість з кожного завдання з аудиту відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Відповідальність керівництва за якість аудитів» [складено авторами за [3, с. 122]

Партнер із завдання повинен формувати висновок стосовно дотримання вимог незалежності, що застосовуються до завдання з аудиту (рис. 2.14).

Партнер із завдання повинен пересвідчитися, що відповідні процедури щодо прийняття й подовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту були дотримані, та повинен визначити, чи є відповідними пов’язані з ними висновки.

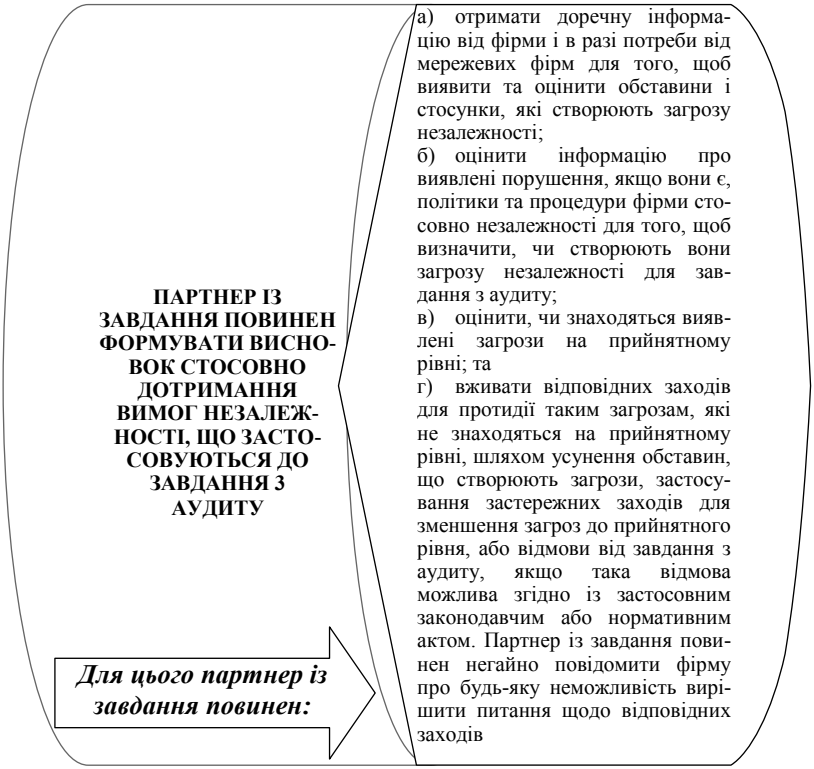


Рисунок 2.14 – Визначення належних заходів партнером із завдання, що застосовуються до завдання з аудиту, стосовно дотримання вимог незалежності відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Прийняття та подовження відносин з клієнтами і завдань з аудиту» [складено авторами за [3, с. 118–119]

Якщо партнер із завдання отримує інформацію, яка змусила б фірму відмовитися від завдання з аудиту, якби ця інформація була доступна раніше, партнер із завдання повинен негайно повідомити цю інформацію фірмі, для того щоб фірма та партнер із завдання могли вжити необхідних заходів.

Партнер із завдання повинен пересвідчитися, що команда із завдання та експерти аудитора, які не входять до її складу, разом володіють належною компетентністю та здатністю:

− виконувати завдання з аудиту відповідно до професійних стандартів і застосовних законодавчих і нормативних вимог;

− складати аудиторський звіт, який є відповідним за обставин, за яких його слід надавати.

Команда із завдання повинна мати певні можливості та відповідати компетентностям визначеним МСА (рис. 2.15).

Рисунок 2.15 – Компетентності та здатності команди із завдання відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Призначення команд із завдання» [складено авторами за [3, с. 124]

Через специфічний характер і обставини кожного завдання з аудиту, а також зміни, які можуть відбутися в ході виконання завдання з аудиту, фірма не може визначити всі ризики якості, які можуть виникнути на рівні завдання, або викласти всі відповідні і належні заходи реагування.

Відповідно, команда із завдання застосовує професійне судження під час визначення того, чи слід розробляти і впроваджувати відповідні заходи, крім тих, які викладено в політиці або процедурах фірми.

У контексті існуючої на фірмі системи контролю якості команди із завдання несуть відповідальність за впровадження процедур контролю якості, що є застосовними до завдання з аудиту та надають фірмі доречну інформацію, щоб могла функціонувати та складова системи контролю якості фірми, яка стосується незалежності.

Команди із завдання мають право покладатися на систему контролю якості фірми, якщо інформація, надана фірмою або третіми сторонами, не передбачає інше.

Ефективна система контролю якості передбачає процес моніторингу, призначений для надання фірмі обґрунтованої впевненості в тому, що її політики та процедури, які стосуються системи контролю якості, є доречними, адекватними і функціонують ефективно. Партнер із завдання повинен розглянути результати моніторингу фірми, які підтверджуються в останній інформації, наданій фірмою, та в разі потреби іншими мережевими фірмами, а також розглянути, чи можуть недоліки, зазначені в цій інформації, впливати на завдання з аудиту (рис. 2.16).

Аудитор повинен включати до аудиторської документації:

− питання, виявлені стосовно дотримання відповідних етичних вимог, та їх вирішення;

− висновки щодо дотримання вимог незалежності, які застосовуються до завдання з аудиту, та будь-які доречні обговорення з фірмою, що підтверджують ці висновки;

− висновки, яких дійшли щодо прийняття та подовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту;

− характер та обсяг консультацій, проведених під час завдання з аудиту, а також висновки, які є їх наслідком.

Рисунок 2.16 – Вимоги здійснення фірмою моніторингу передбаченого МСКЯ 1 відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Моніторинг» [складено авторами за [3, с. 129]

Відповідальний за перевірку контролю якості завдання повинен задокументувати стосовно завдання з аудиту, огляд якого проводився, що:

− процедури виконано, як того вимагають політики фірми з огляду контролю якості завдань;

− перевірку контролю якості завдання завершено на дату звіту аудитора або раніше;

− відповідальному за огляд невідомо про будь-які невирішені питання, які змусили б його вважати, що значні судження та висновки, яких дійшла аудиторська команда із завдання, є невідповідними.

МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

2.4. МСА 230 «Аудиторська документація»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 230 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 230 розглядає конкретну відповідальність аудитора за складання аудиторської документації для аудиту фінансової звітності.

ВИЗНАЧЕННЯ

Аудиторська документація – записи виконаних аудиторських процедур, відповідних отриманих аудиторських доказів і висновків, яких дійшов аудитор (іноді також вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація») [3, с. 132].

Аудиторський файл – одна чи кілька папок або інших носіїв інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання [3, с. 139].

Досвідчений аудитор – особа (незалежно від того, чи працює вона у фірмі чи є сторонньою для неї), яка має практичний досвід з аудиту та належне розуміння:

- процесів аудиту;
- МСА та застосовних законодавчих та нормативних вимог;
- бізнес-середовища, у якому функціонує суб'єкт господарювання;
- питань аудиту та фінансової звітності, що стосуються галузі суб'єкта господарювання [3, с. 132].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілями аудитора є підготовка документації, яка надає:

- достатній і відповідний запис основи для звіту аудитора;
- докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовних законодавчих і нормативних вимог.

Аудитор повинен своєчасно готувати *аудиторську документацію.*

Аудиторська документація може бути записана на папері чи електронних або інших носіях інформації. До її складу входять: програми аудиту; результати аналітичних процедур; письмові коментарі щодо конкретних проблем; резюме значущих питань; листи-підтвердження та листи-запевнення; контрольні переліки; листування (включно з електронною поштою) стосовно значущих питань.

Характер і цілі аудиторської документації наведено на рис. 2.17.

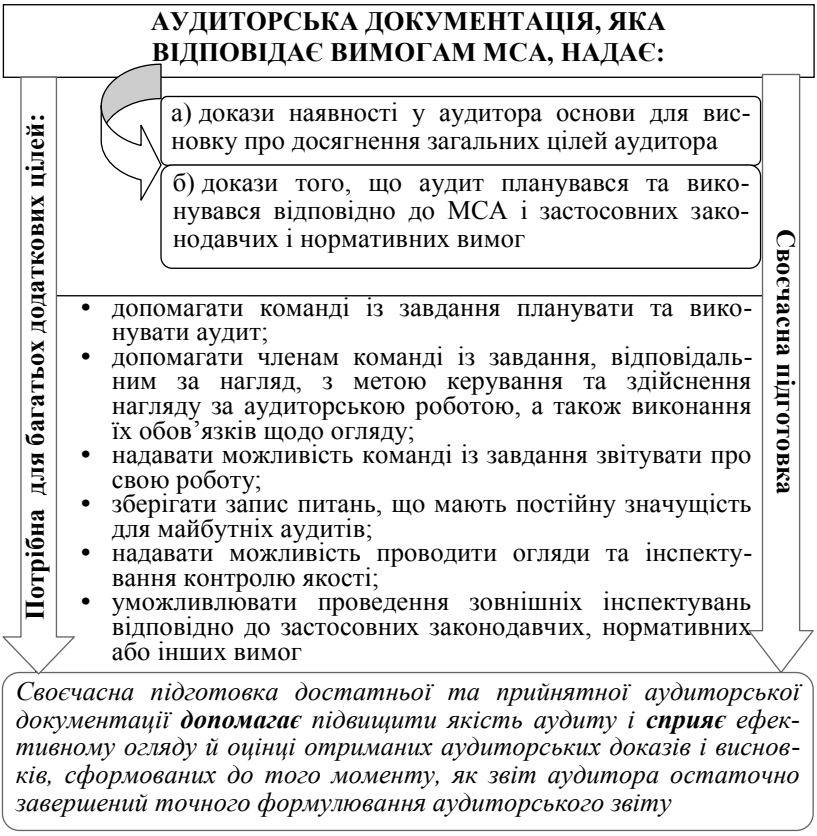


Рисунок 2.17 – Характер і цілі аудиторської документації [складено авторами за [3, с. 131]

Форма, зміст та обсяг аудиторської документації залежить від чинників, які наведено на рис. 2.18.

Рисунок 2.18 – Чинники, від яких залежить форма, зміст та обсяг аудиторської документації відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Форма, зміст і обсяг аудиторської документації» [складено авторами за [3, с. 134]

Документуючи характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор повинен записати ідентифікаційні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються (рис. 2.19).

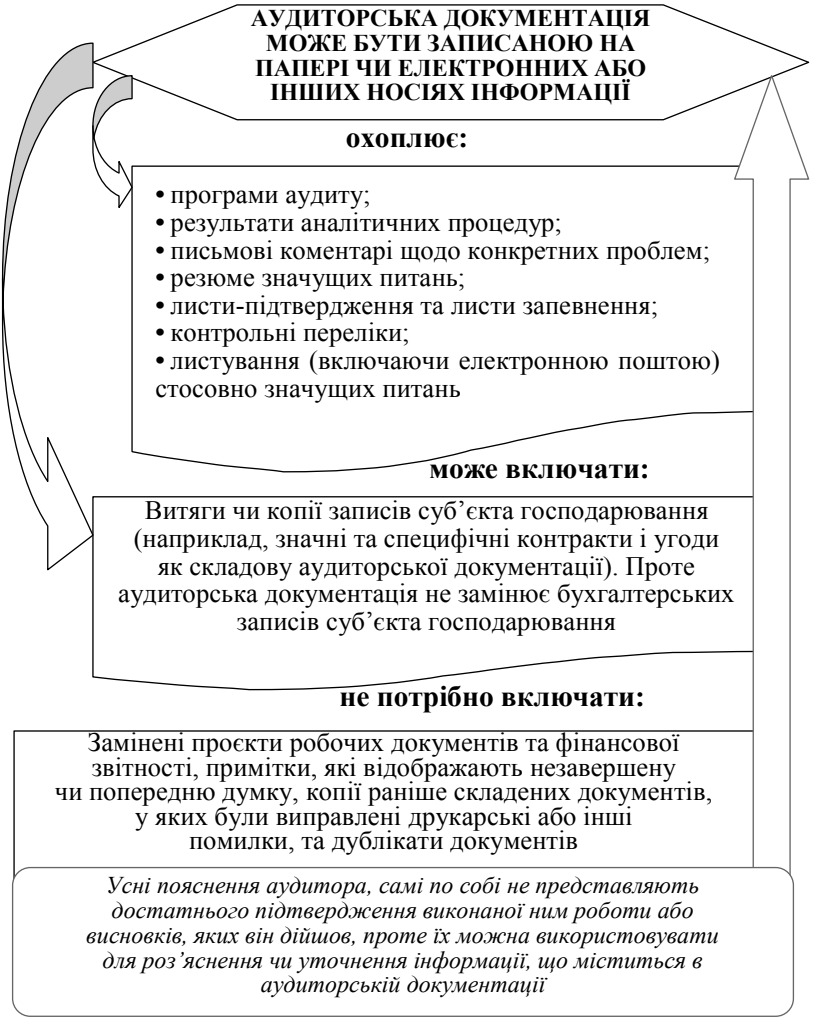


Рисунок 2.19 – Складові аудиторської документації відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Форма, зміст і обсяг аудиторської документації» [складено авторами за [3, с. 134]

Ідентифікаційні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються варіюються залежно від характеру аудиторської процедури, наприклад:

− щодо тесту деталей замовлень на придбання, сформованих суб'єктом господарювання, аудитор може ідентифікувати документи, відібрані для тестування за їх датою або номерами;

− щодо 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);

− що стосується 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);

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

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

Документуючи характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор записує: хто виконував аудиторську роботу та дату завершення цієї роботи; хто виконував огляд виконаної аудиторської роботи, дату та обсяг такого огляду.

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.

Якщо аудитор ідентифікував інформацію, що суперечить його остаточному висновку щодо значущого питання, аудитор повинен задокументувати, як він вирішив проблему невідповідності. Вимога документувати та, у який спосіб аудитор вирішив проблему невідповідності в інформації, не означає, що аудитору потрібно зберігати неправильну чи замінену документацію.

Аудитор повинен своєчасно збирати аудиторську документацію в аудиторському файлі та своєчасно завершувати адміністративний процес формуванням остаточного аудиторського файлу після дати звіту аудитора (рис. 2.20).

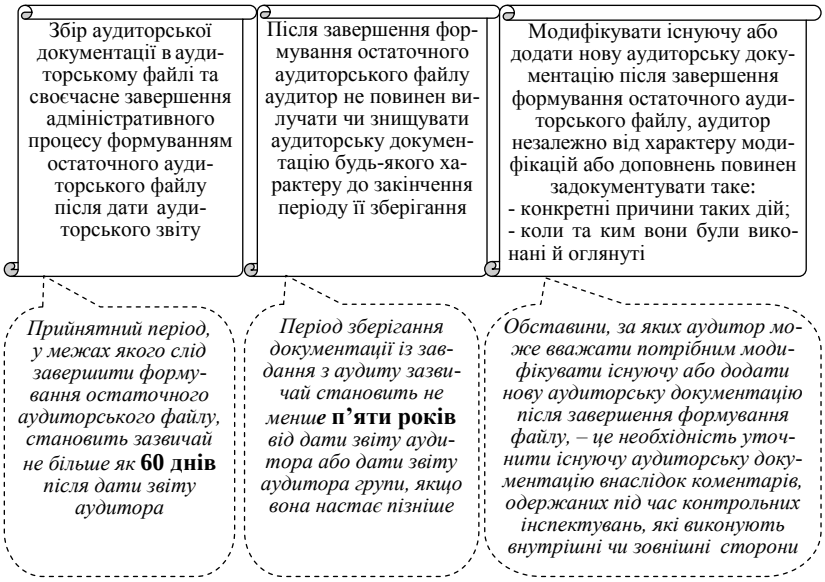


Рисунок 2.20 – Порядок формування остаточного аудиторського файлу відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Формування остаточного аудиторського файлу» [складено авторами за [3, с. 138–139]

Аудиторська документація містить записи значущих питань, коли та з ким проводилися обговорення. Вона не обмежується записами, складеними аудитором, а може містити інші прий-

нятні записи, наприклад протоколи засідань, підготовлені персоналом суб'єкта господарювання та узгоджені з аудитором.

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 більше як 60 днів після дати звіту аудитора.

Завершення формування остаточного аудиторського файлу після дати звіту аудитора – адміністративний процес, не пов'язаний із виконанням нових аудиторських процедур або формуванням 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.

МСКЯ 1 вимагає, щоб фірми встановлювали політики та процедури щодо зберігання документації із завдання. Період зберігання документації із завдання з аудиту зазвичай становить не менше 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 файлу, – це необхідність уточнити існуючу аудиторську документацію внаслідок коментарів, отриманих під час контрольних інспектувань, які виконують внутрішні чи зовнішні сторони.

У Додатку до МСА 230 наведено перелік інших МСА, що містять конкретні вимоги до документації та рекомендації [3, с. 140].

МСА 230 «Аудиторська документація» слід розглядати разом з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

2.5. МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 240 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 240 розглядає відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності.

ВИЗНАЧЕННЯ

Шахрайство – навмисна дія однієї особи або кількох осіб, які належать до управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх сторін із застосуванням омани для отримання неправомірної або незаконної вигоди [3, с. 152].

Чинники ризику шахрайства – події чи умови, які свідчать про мотив або тиск щодо скоєння шахрайства, або надають можливість скоїти шахрайство [3, с. 152].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілі аудитора: ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства; отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що стосуються оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, через розробку і застосування прийнятних дій у відповідь; вжити належних заходів у відповідь на шахрайство або підозрюване шахрайство, ідентифіковане під час аудиту.

Викривлення у фінансовій звітності можуть виникнути внаслідок або шахрайства, або помилки.

Характеристики та мотиви вчинення шахрайства представлено на рис. 2.21.

Рисунок 2.21 – Характеристики та мотиви вчинення шахрайства відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Характеристики шахрайства» [складено авторами за [3, с. 143]

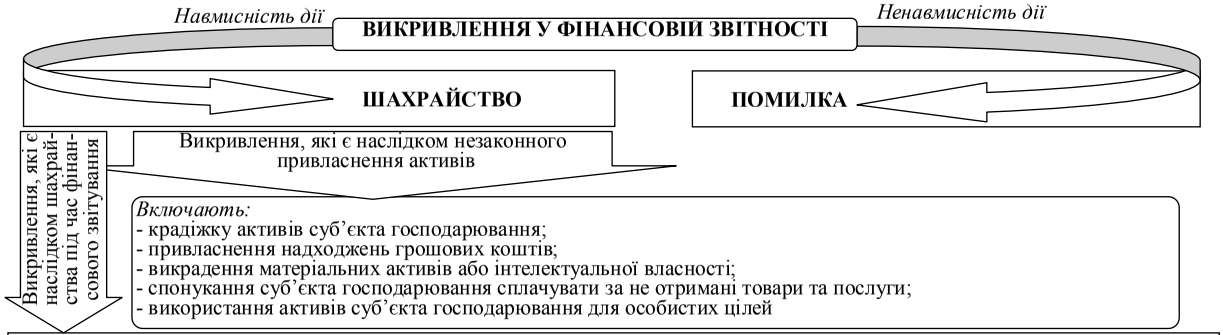
Чинник, який відрізняє шахрайство від помилки, полягає в навмисності або ненавмисності основної дії, яка призводить до викривлення фінансової звітності (рис. 2.22).

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

− мотив або тиск щодо шахрайства під час фінансового звітування може існувати, якщо управлінський персонал перебуває під тиском, джерела якого є поза межами чи в межах суб'єкта господарювання, з метою досягнення очікуваного (і, можливо, нереального);

− контрольного показника доходів або фінансового результату, зокрема тому, що наслідки для управлінського персоналу в разі неспроможності досягти фінансових цілей можуть бути значними. Так само окремі особи можуть мати мотив для незаконного привласнення активів, наприклад, оскільки такі особи живуть не за своїми коштами;

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



Шахрайство під час фінансового звітування може бути здійснене шляхом: маніпулювання, фальсифікації (враховуючи підроблені записи) або змінювання облікових записів чи підтвердної документації, на основі яких складається фінансова звітність; перекручення або навмисний пропуск подій, операцій або іншої значущої інформації у фінансовій звітності; навмисного неправильного застосування облікових принципів, які стосуються сум, класифікації, способу подання або розкриття інформації.

Шахрайство під час фінансового звітування може вчиняти управлінський персонал нехтуючи заходами контролю із застосуванням таких методів, наприклад, як навмисно:

– записувати фіктивних проводки, особливо наприкінці звітного періоду, щоб маніпулювати результатами операційної діяльності або досягти інших цілей;
– неправильно коригувати припущення та змінювати судження, застосовані для оцінки залишків рахунків;
– пропускати, передчасно або запізно визнавати у фінансовій звітності події або операцій, які відбулися протягом звітного періоду;
– пропускати, незрозуміло викладати або викривлювати розкриття, які вимагаються застосовною концептуальною основою фінансового звітування, або розкриття, необхідні для досягнення неупередженого подання;
– приховувати факти, які можуть впливати на суми, відображені у фінансовій звітності;
– здійснювати складні операції, які структуровані у такий спосіб, щоб перекручувати інформацію про фінансовий стан або фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання;
– змінювати записи та умови, пов'язані зі значними або незвичайними операціями

Рисунок 2.22 – Викривлення у фінансовій звітності відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Характеристики шахрайства» [складено авторами за [3, с. 152–154]

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

Основна відповідальність за запобігання і виявлення шахрайства покладається як на тих, кого наділено найвищими повноваженнями, так і на управлінський персонал суб'єкта господарювання.

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

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

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

Обговорення з командою із завдання вразливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства дає:

– можливість більш досвідченим членам команди із завдання поділитися своїми знаннями про те, за яких обставин та на якому етапі фінансова звітність може бути вразливою до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;

– змогу аудитору розглянути прийнятні дії у відповідь на таку вразливість та визначити, хто з членів команди із завдання проведе певні аудиторські процедури;

– можливість аудитору визначити, як результати аудиторських процедур будуть спільно використані членами команди із

завдання та як розглядати будь-які розслідування шахрайства, які можуть привернути увагу аудитора.

Обговорення можуть включати такі питання, як:

− обмін думками між членами аудиторської команди із завдання про те, за яких обставин та на якому етапі, на їх думку, фінансова звітність суб'єкта господарювання (враховуючи окремі звіти та розкриття) може бути вразливою щодо суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, у який спосіб управлінський персонал міг здійснити й приховати шахрайство під час фінансового звітування та як можна незаконно привласнити активи суб'єкта господарювання;

− розгляд обставин, які можуть свідчити про управління доходами, або практики, яких може дотримуватися управлінський персонал, щоб управляти доходами, що можуть призводити до шахрайства під час фінансового звітування;

− розгляд ризику того, що управлінський персонал може спробувати подати розкриття у спосіб, який ускладнить правильне розуміння розкритого питання (наприклад, через включення значної кількості несуттєвої інформації або через використання нечітких чи багатослівних формулювань);

− розгляд участі управлінського персоналу в нагляді за працівниками, які мають доступ до грошових коштів або інших активів, доступних для незаконного привласнення;

− розгляд будь-яких незвичайних або непояснених змін у поведінці або способі життя управлінського персоналу чи працівників, які привернули увагу команди із завдання;

− особливе значення підтримання належної спрямованості думок протягом усього аудиту щодо можливості суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;

− розгляд типів обставин, які, якщо виявлені, можуть свідчити про можливість шахрайства;

− розгляд того, як елемент непередбачуваності можна застосувати у характері, часі та обсязі аудиторських процедур, які слід виконати;

− розгляд аудиторських процедур, які можуть бути обрані у відповідь на вразливість фінансової звітності суб'єкта господа-

рювання до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, та того, чи є певні типи аудиторських процедур більш ефективними, ніж інші;

− розгляд будь-яких тверджень про шахрайство, які привернули увагу аудитора;

− розгляд ризику нехтування контролем управлінським персоналом.

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

Під час виконання процедур оцінки ризиків і пов'язаної з ними діяльності для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи його внутрішній контроль, *аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу*, які стосуються:

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

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

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

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

Аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу та іншим працівникам у межах суб'єкта господарювання залежно від обставин, щоб визначити, чи відомі їм будь-які фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або такі випадки шахрайства, що розслідуються (чи були розслідувані), які впливають на суб'єкт господарювання.

Для тих суб'єктів господарювання, в яких є діяльність внутрішнього аудиту, аудитор повинен зробити запити особам, що здійснюють таку діяльність, 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, та отримати інформацію про їх погляди на ризики шахрайства.

Якщо не всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, аудитор повинен

− отримати розуміння того, як вони здійснюють нагляд за процесами управлінського персоналу, призначеними для ідентифікування ризиків шахрайства у суб'єкта господарювання та вживання дій у відповідь на них, а також за внутрішнім контролем, який установив управлінський персонал для зменшення цих ризиків;

− зробити їм запити, щоб визначити, чи відомо їм про фактично вчинені, підозрювані, або такі, що розслідуються (чи були розслідувані) випадки шахрайства, що впливають на суб'єкт господарювання. Ці запити також мають на меті підтвердити відповіді на запити управлінського персоналу.

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

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, де шахрайство скоєно, і тому можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Оскільки чинники ризику шахрайства необов'язково можуть свідчити про існування шахрайства, вони часто наявні за обставин, де шахрайство скоєно, і тому можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (рис. 2.23).

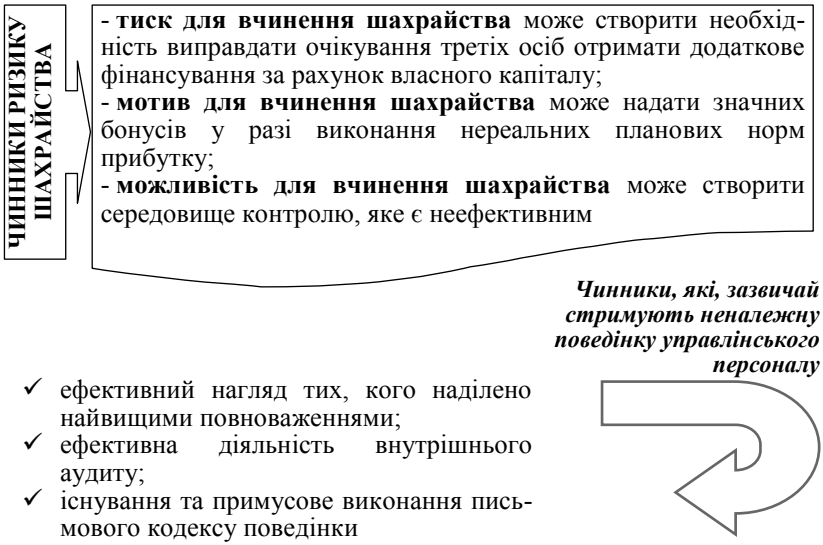


Рисунок 2.23 – Оцінка чинників ризику шахрайства відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Оцінка чинників ризику шахрайства» [складено авторами за [3, с. 158–159]

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.

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, враховуючи 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 шахрайство під час фінансового звітування внаслідок діяльності управлінського персоналу з управління доходами;

− включати елемент непередбачуваності у вибір характеру, часу й обсягу аудиторських процедур.

Аудитор може вжити дій у відповідь на ідентифіковані ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, наприклад через призначення додаткових осіб, що мають спеціальні навички і знання, таких як судовий експерт або експерт із ІТ, або призначенням на завдання більш досвідчених працівників.

Ступінь нагляду відображає оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та компетентність членів команди із завдання, які виконують роботу.

Дії аудитора у відповідь, спрямовані на вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні тверджень, можуть включати зміну характеру, часу та обсягу аудиторських процедур у такий спосіб:

− характер аудиторських процедур, які слід виконати, може потребувати зміни для отримання аудиторських доказів, які є більш достовірними чи доречними, або для отримання додаткової підтвердної інформації;

− може бути потрібно змінити час процедур по суті;

− обсяг застосованих процедур відображає оцінку ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

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

− протестувати відповідність проводок, відображених у Головній книзі, та інших коригувань, зроблених при складанні фінансової звітності. Під час розробки та виконання аудиторських процедур для таких тестів аудитор повинен: *зробити запити працівникам, залученим до процесу складання фінансової звітності, щодо неналежної або незвичайної діяльності, яка стосується обробки проводок та інших коригувань; відібрати записи та інші коригування, зроблені на кінець звітного періоду; розглянути необхідність тестування проводок та інших коригувань протягом періоду*;

− оглянути облікові оцінки на наявність упередженості та оцінити, чи представляють 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;

− 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 шахрайства під час фінансового звітування 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.

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 про-

цедур 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 з'ясував, що фінансова звітність суттєво викривлена, або не може дійти висновку, чи суттєво викривлена фінансова звітність внаслідок шахрайства, він повинен оцінити наслідки цього для аудиту

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*.

У Додатках до МСА 240 наведено:

Додаток 1. Приклади чинників ризику шахрайства [3, с. 169–173].

Додаток 2. Приклади можливих аудиторських процедур для розгляду оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства [3, с. 174–177].

Додаток 3. Приклади обставин, які свідчать про можливість шахрайства [3, с. 178–179].

МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

2.6. МСА 250 (переглянутий) «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиті фінансової звітності»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 250 (переглянутий) чинний для аудиту фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2017 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 250 (переглянутий) стосується відповідальності аудитора за розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності.

ВИЗНАЧЕННЯ

Недотримання вимог – як навмисні або ненавмисні дії або бездіяльність, вчинені суб'єктом господарювання або особами, які наділені найвищими повноваженнями, управлінським персоналом або іншими особами, які працюють на суб'єкті господарювання або під його керівництвом, що суперечать чинним законодавчим та нормативним актам.

До недотримання вимог не належать особисті неправомірні дії (дії не пов'язані з діяльністю суб'єкта господарювання) [3, с. 183].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілями аудитора є:

− отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо дотримання положень тих законодавчих та нормативних актів, які загально визнано безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності;

− виконати конкретні аудиторські процедури для виявлення випадків недотримання вимог інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність;

− відповідним чином відреагувати на ідентифіковане або підозрюване недотримання законів або нормативних актів, виявлені під час аудиту.

Вплив на фінансову звітність законів та нормативних актів значно відрізняється. Ті законодавчі і нормативні акти, які застосовуються до суб'єкта господарювання, складають нормативно-правову основу його діяльності.

Положення деяких законодавчих або нормативних актів безпосередньо впливають на фінансову звітність, оскільки вони визначають суми та розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Інші закони або нормативні акти мають також дотримуватися управлінським персоналом або ж вони встановлюють положення, за якими суб'єкт господарювання має право вести свою діяльність, але вони не мають прямого впливу на фінансову звітність суб'єкта господарювання. Деякі суб'єкти господарювання здійснюють свою діяльність у галузях, які суворо регламентуються (наприклад, банки або хімічні компанії). Інші суб'єкти господарювання дотримуються багатьох законодавчих і нормативних актів, які стосуються лише загалом 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, що можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність.

Виявлення недотримання вимог незалежно від суттєвості може впливати на інші аспекти аудиту, у тому числі, наприклад, на розгляд аудитором чесності управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, або працівників.

На рис. 2.4 наведено приклади типів політик і процедур, які суб'єкт господарювання може запровадити для запобігання та виявлення недотримання вимог законодавчих та нормативних актів (рис. 2.24).

ТИПИ ПОЛІТИК І ПРОЦЕДУР ДЛЯ ЗАПОБІГАННЯ ТА ВИЯВЛЕННЯ НЕДОТРИМАННЯ ВИМОГ ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ

- моніторинг законодавчих вимог і забезпечення розробки операційних процедур для відповідності цим вимогам;
- впровадження та 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 його не дотримуються;
- 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, та реєстрація претензій

Рисунок 2.24 – Запобіжні дії суб'єкта господарювання для запобігання та виявлення недотримання вимог законодавчих та нормативних актів відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Відповідальність за дотримання вимог законодавчих і нормативних актів» [складено авторами за [3, с. 187]

Відповідно до конкретних вимог законодавства аудитор може бути зобов'язаний у рамках аудиту фінансової звітності надавати звіт, щодо того, чи дотримується суб'єкт господарювання певних положень законодавчих і нормативних актів (рис. 2.25).

Вчинки недотримання вимог законодавчих і нормативних актів включають операції, які здійснює суб'єкт господарювання або від його імені чи за його дорученням, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінський персонал або інші особи, які працюють на суб'єкта господарювання або під його керівництвом.

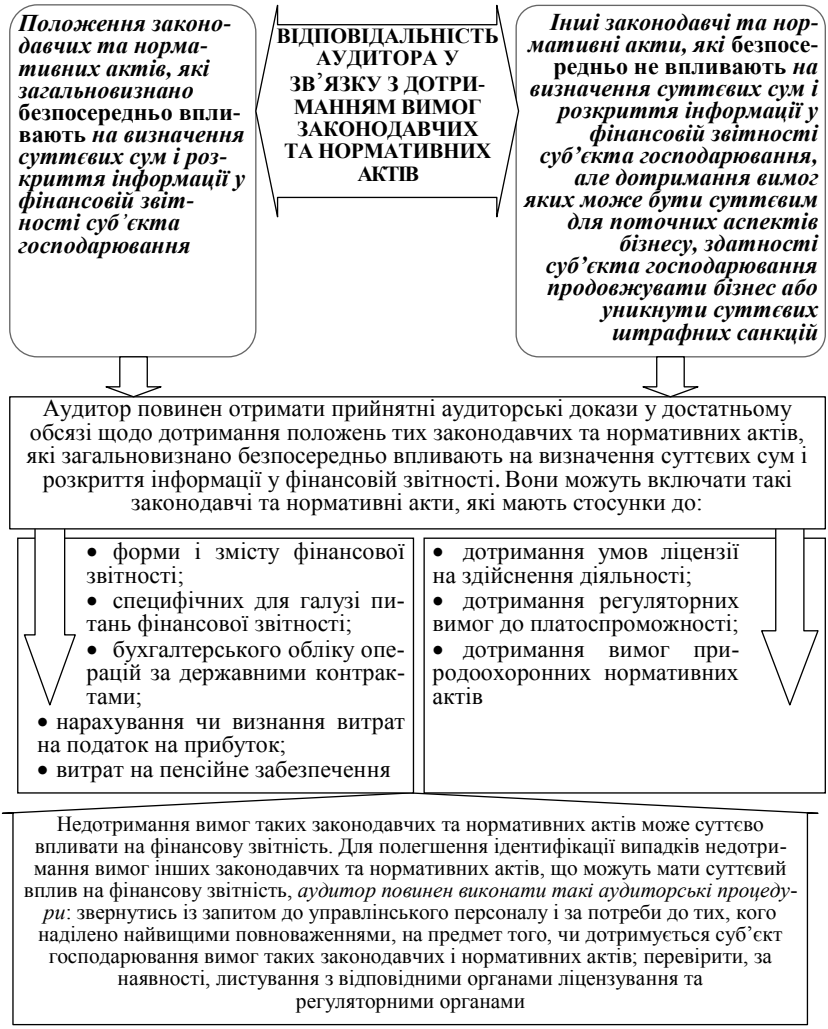


Рисунок 2.25 – Характеристика відповідальності аудитора у зв'язку з дотриманням вимог законодавчих та нормативних актів відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Розгляд аудитором дотримання вимог законодавчих і нормативних актів» [складено авторами за [3, с. 189–190]

До недотримання вимог також належать особисті неправомірні дії, пов'язані з діяльністю суб'єкта господарювання, наприклад, за обставин, коли особа, яка знаходиться на керівній посаді, виконуючи посадові обов'язки, прийняла хабар від постачальника суб'єкта господарювання та у відповідь забезпечує призначення постачальника для надання послуг або укладання договору для суб'єкта господарювання.

Від аудитора може вимагається обговорити результати із тими, кого наділено найвищими повноваженнями, оскільки вони можуть надати додаткові аудиторські докази. Наприклад, аудитор може підтвердити, що ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мають таке саме розуміння фактів та обставин, які стосуються операцій або подій, які призвели до недотримання вимог законодавчих і нормативних актів.

Законодавчі та нормативні акти можуть по-різному впливати на фінансову звітність суб'єкта господарювання: наприклад, вони можуть впливати на розкриття конкретної інформації, яке вимагається від суб'єкта господарювання у фінансовій звітності, або можуть визначати застосовну концептуальну основу фінансової звітності.

Вони також можуть встановлювати певні юридичні права та обов'язки суб'єкта господарювання, деякі з яких визнаватимуться у його фінансовій звітності.

Крім того, законодавчі та нормативні акти можуть встановлювати штрафні санкції у випадку недотримання вимог.

Аудитор може отримати інформацію щодо випадку недотримання вимог законодавчих і нормативних актів не лише за результатами виконання процедур (рис. 2.26).

Відповідальність за забезпечення здійснення діяльності суб'єктом господарювання відповідно до положень законодавчих і нормативних актів, у тому числі дотримання тих актів, що визначають суми та розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, покладається на управлінський персонал, під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

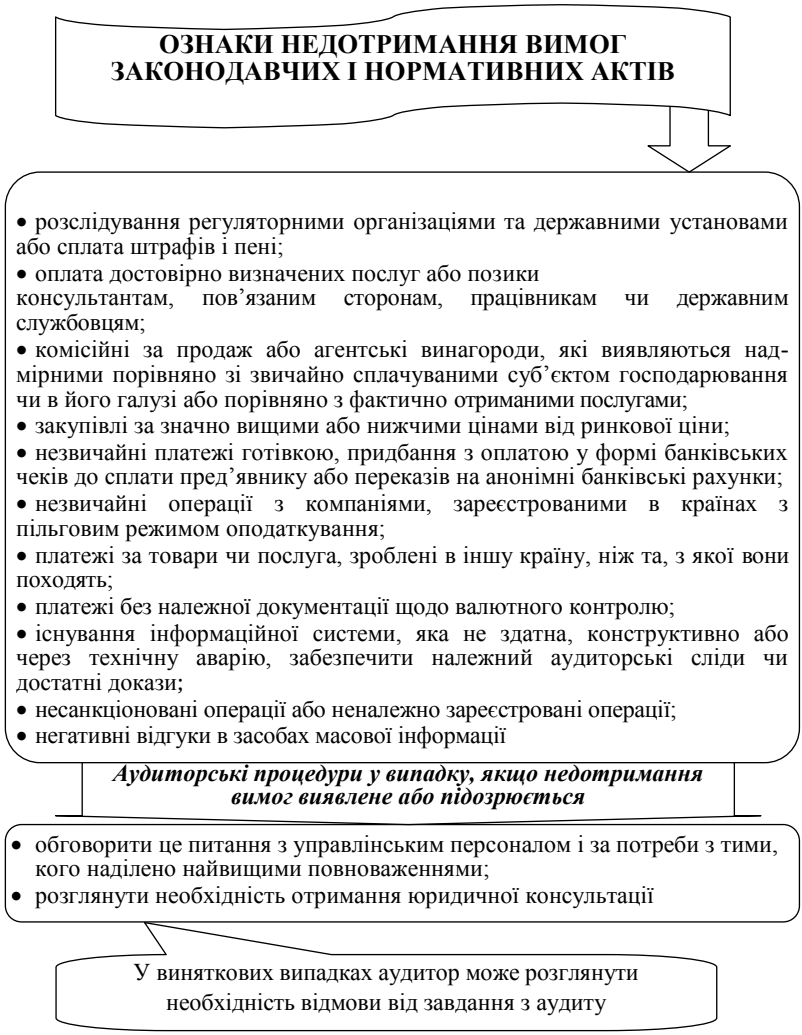


Рисунок 2.26 – Проведення аудиторських процедур у випадку, якщо недотримання вимог виявлене або підозрюється відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних «Аудиторські процедури у випадку, якщо недотримання вимог виявлене або підозрюється» [складено авторами за [3, с. 190–191]

Аудитор повинен включити до аудиторської документації виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів та результати обговорення з управлінським персоналом:

− виконані аудиторські процедури, зроблені значні професійні судження, та висновки, яких дійшли на їх основі;

− обговорення важливих питань, пов'язаних з недотриманням вимог з управлінським персоналом, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями та іншими особами, включаючи те, як управлінський персонал та, де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, відповіли на ці питання.

МСА 250 (переглянутий) «Розгляд законодавчих і нормативних актів під час аудиту фінансової звітності» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

2.7. МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 260 (переглянутий) чинний для аудиту фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2016 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 260 (переглянутий) встановлює відповідальність аудитора щодо повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

ВИЗНАЧЕННЯ

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями – особа (особи) чи організація (організації) (наприклад, установа, що виконує функції довіреної особи), які відповідають за нагляд за стратегічними напрямами діяльності суб'єкта господарювання і несуть відповідальність за підзвітність суб'єкта господарювання. Така відповідальність також охоплює нагляд за процесом фінансового звітування.

У деяких суб'єктах господарювання в окремих юрисдикціях до складу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть входити представники керівництва, наприклад виконавчі члени колегіального органу управління суб'єкта господарювання в приватному чи державному секторі або власник-керівник [3, с. 199].

Управлінський персонал – особа (особи), які відповідають за керівництво операційною діяльністю суб'єкта господарювання. У деяких суб'єктах господарювання в окремих юрисдикціях до складу управлінського персоналу входять окремі або всі особи, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад виконавчі члени колегіального органу управління або власник-керівник [3, с. 199].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілі аудитора:

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

− отримати від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, інформацію, яка є важливою для аудиту;

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

− сприяти ефективному двосторонньому повідомленню інформації між аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями.

Під час розгляду повідомлення інформації підгрупі осіб із тих, кого наділено найвищими повноваженнями, *аудитор може брати до уваги такі питання, як*:

− сфери відповідальності підгрупи осіб та органу управління;

− характер питання, інформацію про що слід повідомляти;

− відповідні законодавчі або нормативні вимоги;

− чи має повноваження підгрупа осіб вживати заходів у зв'язку із повідомленою інформацією та чи може вона надавати додаткову інформацію і пояснення, які можуть знадобитись аудитору.

Під час прийняття рішення, чи потрібно також повідомляти інформацію (повністю чи в формі резюме) й у цілому органу управління, наділеному найвищими повноваженнями, на *аудитора може впливати його власна оцінка того, наскільки ефективно та належно підгрупа осіб повідомляє доречну інформацію цьому органу управління*.

Аудиторські комітети (або подібні підгрупи осіб під різними назвами) існують у багатьох юрисдикціях. Хоча їхні конкретні повноваження та функції можуть відрізнятись, *повідомлення аудитором інформації аудиторському комітету, якщо він існує, може стати ключовим елементом у повідомленні інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями*.

Принципи належного управління передбачають, що:

− аудитора регулярно запрошуватимуть на засідання аудиторського комітету;

− голова аудиторського комітету та в разі потреби інші його члени періодично підтримуватимуть зв'язок із аудитором;

− аудиторський комітет зустрічатиметься з аудитором без присутності управлінського персоналу принаймні щороку.

Питання, інформацію про які слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями наведені в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Питання, інформацію про які слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями [складено авторами за [3, с. 199–201]

Зобов'язання аудитора щодо інформування про:	Характеристика повідомлень, інформації
Відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності	Аудитор несе відповідальність за формування та висловлення думки щодо фінансової звітності, яка була складена управлінським персоналом під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями

Продовж. табл. 2.1

Зобов'язання аудитора щодо інформування про:	**Характеристика повідомлень, інформації**
Запланований обсяг та час виконання аудиту	Повідомлення інформації стосовно запланованого обсягу та часу аудиту може: а) допомогти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, краще зрозуміти наслідки роботи аудитора, обговорити з аудитором питання ризиків і концепцію суттєвості та ідентифікувати аспекти, щодо яких вони можуть просити аудитора виконати додаткові процедури; б) допомогти аудитору краще зрозуміти суб'єкт господарювання та його середовище. Хоча повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, може допомогти аудитору планувати обсяг і час аудиту, воно не змінює особистої відповідальності аудитора за визначення загальної стратегії та плану аудиту, включаючи характер, час і обсяг процедур, потрібних для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі. Під час повідомлення інформації про запланований обсяг і час аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями, потрібна обережність, щоб не поставити під загрозу ефективність аудиту, особливо якщо дехто чи всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання
Значущі результати аудиту	Аудитор повинен повідомляти таку інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями: а) свою точку зору щодо значущих якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання, включаючи облікові політики, облікові оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності. Там, де це застосовно, аудитор повинен пояснити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, чому він вважає, що певна облікова практика, яка є прийнятною відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, не є найбільш прийнятною для конкретних обставин суб'єкта господарювання;

Продовж. табл. 2.1

Зобов'язання аудитора щодо інформування про:	**Характеристика повідомлень, інформації**
Значущі результати аудиту	б) про значні труднощі, якщо вони мали місце, які виникли під час аудиту; в) якщо не всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання: *значущі питання, що виникли під час аудиту та обговорювалися з управлінським персоналом або повідомлялись управлінському персоналу; про письмові запевнення, щодо яких аудитор здійснив запит*; с) обставини, які впливають на форму та зміст звіту аудитора, за наявності; д) будь-які інші значущі питання, що виникли під час аудиту та за професійним судженням
Незалежність аудитора	У випадку суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, аудитор повинен повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, таку інформацію: а) що команда із завдання та інші працівники фірми, де це прийнятно, фірма і, де це застосовно, мережеві фірми дотримуються відповідних етичних вимог до незалежності; *всі стосунки та інші питання між фірмою, мережевими фірмами і суб'єктом господарювання, які, за професійним судженням аудитора, можна обґрунтовано вважати такими, що впливають на незалежність. Це буде включати загальні гонорари, нараховані протягом періоду, охопленого фінансовою звітністю, за аудиторські та неаудиторські послуги, які надали фірма чи мережеві фірми суб'єкту господарювання і компонентам, що їх контролює суб'єкт господарювання. Ці гонорари слід розподілити на категорії, щоб допомогти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, оцінити вплив послуг на незалежність аудитора; та щодо загроз незалежності, які не перебувають на прийнятному рівні, дії, вжиті для усунення загроз, включаючи дії, вжиті для усунення обставин, що створюють загрози, або застосування застережних заходів для зменшення загроз до прийнятного рівня*

Процес повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями представлений на рис. 2.27.

Рисунок 2.27 – Процес повідомлення аудитором інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Процес повідомлення інформації» [складено авторами за [3, с. 201]

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

У Додатках до МСА 260 (переглянутий) наведено:

Додаток 1. Конкретні вимоги МСКЯ 1 та інших МСА, які стосуються повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями [3, с. 217–218].

Додаток 2. Якісні аспекти облікових практик [3, с. 219–220].

МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

2.8. МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 265 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 265 встановлює відповідальність аудитора за повідомлення в належний спосіб інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю, які ідентифікував аудитор під час аудиту фінансової звітності.

ВИЗНАЧЕННЯ

Недолік внутрішнього контролю – ситуація, при якій:

− засіб контролю розроблений, упроваджений або функціонує таким чином, що не забезпечує своєчасного запобігання викривленням, або виявлення та виправлення викривлень у фінансовій звітності;

– відсутній засіб контролю, необхідний для своєчасного запобігання викривленням, або для виявлення та виправлення викривлень у фінансовій звітності [3, с. 222–223].

Значний недолік внутрішнього контролю – недолік або комбінація недоліків у системі внутрішнього контролю, який, за професійним судженням аудитора, є досить важливим, щоб заслуговувати на увагу тих, кого наділено найвищими повноваженнями [3, с. 223].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Ціллю аудитора є повідомлення у відповідний спосіб інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю, які аудитор ідентифікував під час аудиту та які, за професійним судженням аудитора, є досить важливими, щоб заслуговувати на їх увагу.

Під час визначення того, чи ідентифіковано один або декілька недоліків внутрішнього контролю, аудитор має обговорити відповідні факти та обставини отриманих аудитором результатів з управлінським персоналом належного рівня. Це обговорення дає аудитору можливість своєчасно попередити управлінський персонал про наявність недоліків, про які управлінському персоналу було невідомо. Рівень управлінського персоналу, належний для обговорення результатів аудиту, – це рівень управлінського персоналу, обізнаного з внутрішнім контролем, про який йдеться, та вповноваженого вживати заходів для виправлення ситуації щодо будь-яких ідентифікованих недоліків внутрішнього контролю. За деяких обставин може бути неприйнятним, щоб аудитор обговорював отримані результати безпосередньо з управлінським персоналом, наприклад якщо результати ставлять під сумнів чесність або компетентність управлінського персоналу.

На основі виконаної аудиторської роботи аудитор повинен визначити, чи виявив він один або кілька недоліків внутрішнього контролю**.** Нижче наведено ознаки значних недоліків внутрішнього контролю (рис. 2.28).

Рисунок 2.28 – Ознаки значних недоліків внутрішнього контролю відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Значні недоліки внутрішнього контролю» [складено авторами за [3, с. 225–227]

Аудитор повинен своєчасно повідомити у письмовій формі інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані під час аудиту (рис. 2.29).

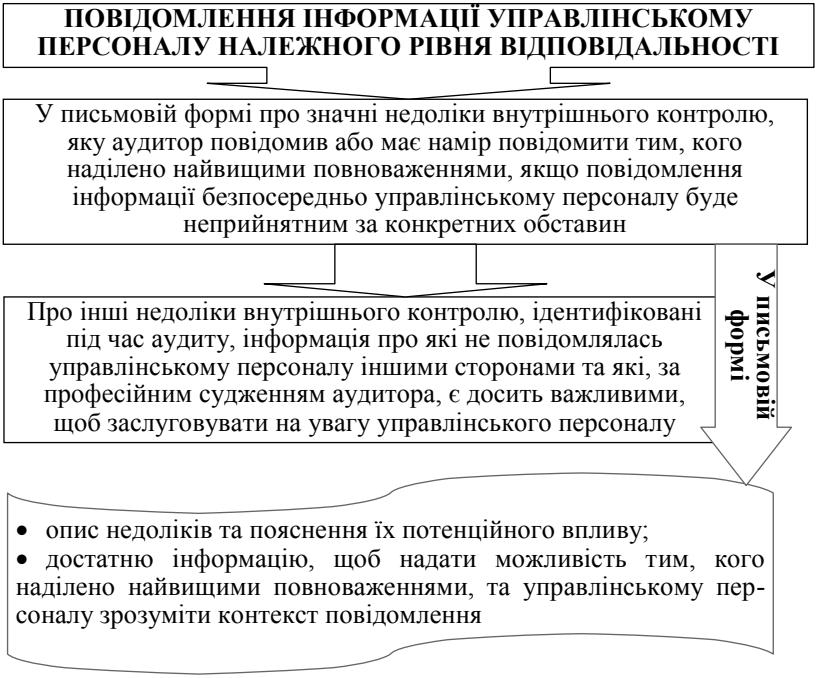


Рисунок 2.29 – Вимоги щодо своєчасного повідомлення інформації про значні недоліки внутрішнього контролю відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю» [складено авторами за [3, с. 223]

Аудитор може вважати за доцільне в рамках повідомлення інформації подати таку додаткову інформацію:

− зазначення того, що якби аудитор виконав більш докладні процедури щодо внутрішнього контролю, він виявив би більше недоліків, про які слід було б повідомити, або дійшов би висновку про те, що про деякі з недоліків, про які було повідомлено, повідомляти було не потрібно;

− зазначення того, що ця інформація повідомлялась для досягнення цілей тих, кого наділено найвищими повноваженнями, і її використання з іншою метою може бути недоречним.

Законодавчий або нормативний акт може вимагати, щоб аудитор або управлінський персонал надавав копію письмового повідомлення інформації про значні недоліки відповідним регуляторним органам. Якщо це так, аудитор у письмовому повідомленні інформації може ідентифікувати такі регуляторні органи.

Якщо аудитор у попередньому періоді повідомляв інформацію управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю, які не є значними, а управлінський персонал вирішив не виправляти їх через втрати або з інших причин, аудитору не потрібно повторювати інформацію у поточному періоді.

Не вимагається також, щоб аудитор повторював інформацію про такі недоліки, якщо її повідомляли раніше управлінському персоналу інші сторони, зокрема підрозділ внутрішнього аудиту, внутрішні аудитори або регуляторні органи.

Проте аудитор може повторно повідомити про такі недоліки, якщо відбулася зміна управлінського персоналу або якщо увагу аудитора привернула нова інформація, яка змінює попереднє розуміння аудитора та управлінського персоналу стосовно недоліків.

Ступінь деталізації під час повідомлення інформації про значні недоліки, є питанням професійного судження аудитора за конкретних обставин.

Чинники, які може розглядати аудитор під час визначення прийнятного ступеня деталізації для повідомлення інформації наведені на рис. 2.30.

На аудиторів у державному секторі може бути покладена додаткова відповідальність за повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю, виявлені аудитором під час аудиту, спосіб, ступінь деталізації та сторони повідомлення якої не розглядаються в цьому МСА. Наприклад, може бути потрібно повідомляти інформацію про значні недоліки законодавчому або іншому регуляторному органу. Законодавчий, нормативний акт або інший документ можуть також вимагати від аудиторів у державному секторі повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю незалежно від значущості потенційного впливу таких недоліків.

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

Чинники, які може розглядати аудитор під час визначення прийнятного ступеня деталізації для повідомлення інформації

- **характер суб'єкта господарювання** (*наприклад, повідомлення інформації, що вимагається для суб'єкта господарювання, який становить суспільний інтерес, може відрізнятися від повідомлення інформації для суб'єкта господарювання, який не становить суспільного інтересу*);
- **розмір і складність суб'єкта господарювання** (*наприклад, повідомлення інформації, що вимагається для складного суб'єкта господарювання, може відрізнятися від повідомлення інформації для суб'єкта господарювання, який займається простим бізнесом*);
- **характер значних недоліків, виявлених аудитором**;
- **структуру управління суб'єктом господарювання** (*наприклад, більш високий ступінь деталізації може бути потрібним, якщо до складу тих, кого наділено найвищими повноваженням, входять особи, які не мають значного досвіду в галузі суб'єкта господарювання або в сфері, про яку йдеться в повідомленні*);
- **законодавчі або нормативні вимоги до повідомлення інформації про конкретні типи недоліків внутрішнього контролю**

Рисунок 2.30 – Чинники, які може розглядати аудитор під час визначення прийнятного ступеня деталізації для повідомлення інформації відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю» [складено авторами за [3, с. 227–228]

Крім того, законодавство може вимагати, щоб аудитори в державному секторі інформували про більш широке коло питань, пов'язаних з внутрішнім контролем, а не лише про недоліки внутрішнього контролю, про які слід повідомляти згідно із цим МСА, наприклад про заходи контролю, пов'язані з дотриманням вимог законодавчих, нормативних актів або положень контрактів чи угод про надання гранту.

МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

Питання для самоконтролю до розділу 2

1. Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.
2. Професійне судження і збереження професійного скептицизму протягом планування і виконання аудиту.
3. Достатність і прийнятність аудиторських доказів.
4. Аудиторський ризик та його складники.
5. Сутність методики визначення величини аудиторського ризику.
6. Суттєвість і її вплив на процес аудиту.
7. Поняття помилок і шахрайства та шляхи їх виявлення.
8. Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності.
9. Урахування вимог законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності.
10. Ознаки недотримання вимог законодавчих і нормативних актів.
11. Процес повідомлення аудитором інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.
12. Суть системи внутрішнього контролю та основні її елементи.
13. Поняття «моніторинг» заходів контролю за Міжнародними стандартами аудиту.
14. Обов'язки команди із завдання, пов'язані з системою контролю якості аудиту фінансової звітності.
15. Напрями співпраці внутрішніх і зовнішніх аудиторів при проведенні аудиту фінансової звітності.
16. Проблеми побудови ефективності системи внутрішнього контролю і шляхи їх подолання.

Розділ 3
МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, ЩО РЕГУЛЮЮТЬ ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ДІЇ АУДИТОРА У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ

3.1. МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності».

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

3.3. МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту».

3.4. МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

3.5. МСА 402 «Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги».

3.6. МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту».

Питання для самоконтролю до розділу 3.

Вивчивши цей розділ, Ви будете

знати:

− сутність та мету планування аудиторської діяльності;

− нормативно-правову базу і Міжнародні стандарти аудиту стосовно організації та методики планування аудиторської перевірки;

− принципи складання плану та програми аудиторської перевірки;

− порядок документального оформлення процесу планування аудиту;

уміти:

− планувати аудиторську роботу з метою ефективного і кваліфікованого її виконання;

− складати загальний план аудиту за його етапами;

− розробляти програму аудиту за окремими напрямками перевірки;

− документувати процес планування і виконання аудиту групою із завдання.

3.1. МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 300 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 300 розглядає відповідальність аудитора за планування аудиту фінансової звітності.

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Ціллю аудитора є планування аудиту так, щоб його можна було виконати ефективно. Планування аудиту включає визначення загальної стратегії аудиту для завдання і розробку плану аудиту. Адекватне планування допомагає у виконанні аудиту фінансової звітності (рис. 3.1).

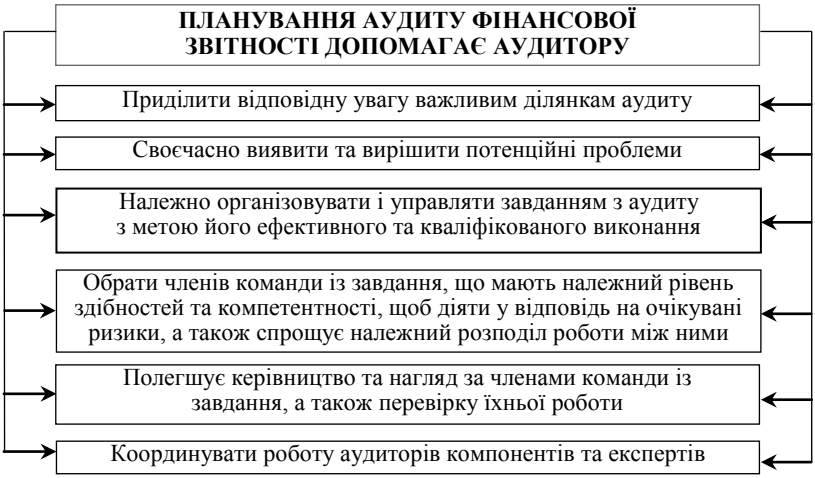


Рисунок 3.1 – Роль планування під час виконання завдання з аудиту фінансової звітності [складено авторами за [3, с. 233]

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 та 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. При цьому планування включає розгляд часу виконання певних дій та аудиторських процедур, які потрібно завершити до виконання подальших аудиторських процедур.

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). Незважаючи на те, що такі обговорення відбуваються досить часто, розробка загальної стратегії та плану аудиту залишаються відповідальністю аудитора. Обговорення питань, які входять до загальної стратегії або плану аудиту, вимагає уважності для того, щоб не поставити під загрозу ефективність аудиту.

Партнер із завдання і інші ключові члени команди із завдання мають брати участь у плануванні аудиту, включаючи планування й участь в обговоренні між членами команди із завдання. Участь партнера із завдання і інших ключових членів команди із завдання в плануванні аудиту дає змогу використати їх досвід та інтуїцію, внаслідок чого підвищується ефективність процесу планування.

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 МСА 210.

Виконання такої діяльності, що передує завданню, дає можливість аудитору спланувати завдання з аудиту, в якому:

− аудитор зберігатиме необхідну незалежність та здатність його виконувати;

– немає питань щодо чесності управлінського персоналу, які могли б негативно вплинути на готовність аудитора продовжувати виконання завдання;

– відсутнє непорозуміння з клієнтом щодо умов завдання.

Аудитор має визначити загальну стратегію аудиту, яка б установлювала обсяг, час і напрям аудиту, а також спрямовувала розробку плану аудиту (рис. 3.2).

Рисунок 3.2 – Завдання аудитора щодо встановлення загальної стратегії аудиту [складено авторами за [3, с. 234]

Процес визначення загальної стратегії аудиту допомагає аудитору вирішувати (за умови завершення виконання процедур оцінювання ризиків) питання, які представлено на рис. 3.3.

Після визначення загальної стратегії аудиту аудитор починає розробляти *план аудиту*, який спрямований на розгляд різних питань, виявлених у загальній стратегії аудиту, з урахуванням необхідності досягнення цілей аудиту шляхом ефективного використання ресурсів аудитора. Визначення загальної стратегії та детального плану аудиту не обов'язково є окремими або послідовними процесами; вони швидше тісно взаємопов'язані, оскільки зміни в одному можуть призвести до відповідних змін в іншому.

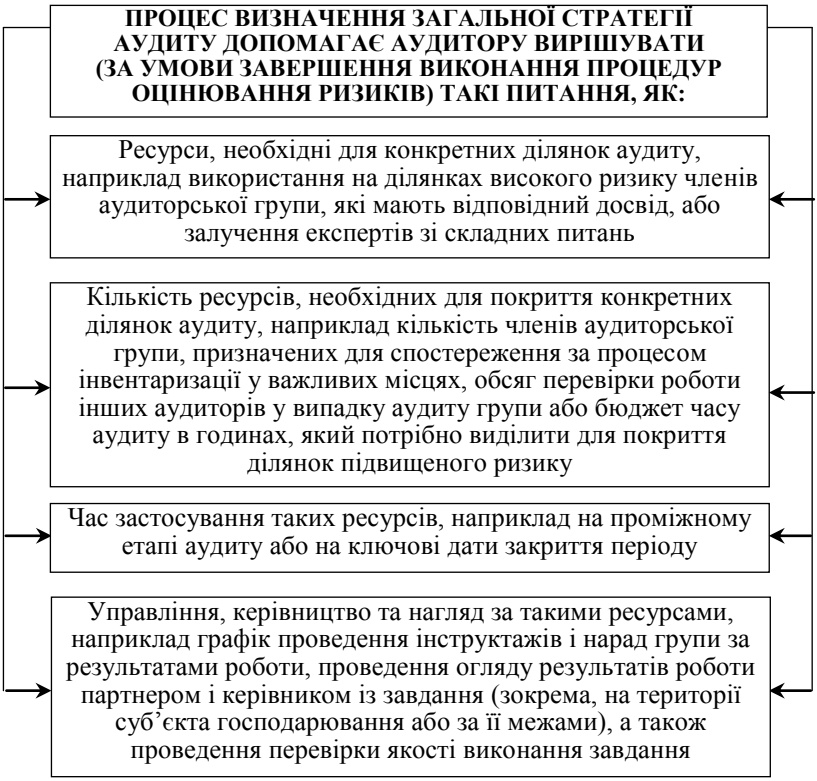


Рисунок 3.3 – Питання процесу визначення загальної стратегії аудиту відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Загальна стратегія аудиту» [складено авторами за [3, с. 236]

Аудитор має розробити план аудиту з описом:

− характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінювання ризиків, як визначено у МСА 315;

− 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.

План аудиту є більш деталізованим, 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. Наприклад, планування аудиторських процедур оцінювання ризиків відбувається на початку процесу аудиту. При цьому планування характеру, часу й обсягу конкретних подальших аудиторських процедур залежить від результатів виконання процедур оцінювання ризиків. Крім того, аудитор може розпочати виконання подальших аудиторських процедур для деяких класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації ще до планування всіх інших подальших аудиторських процедур.

Визначення загальної стратегії і детального плану аудиту не обов'язково є окремими або послідовними процесами; вони швидше тісно взаємопов'язані, оскільки зміни в одному можуть призвести до відповідних змін в іншому.

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

У результаті непередбачених подій, змін в обставинах або аудиторських доказів, отриманих під час виконання аудиторських процедур, у аудитора може виникнути необхідність модифікувати загальну стратегію аудиту і план аудиту і, як наслідок, заплановані характер, час і обсяг подальших аудиторських процедур виходячи із переоцінки раніше оцінених ризиків. Така необхідність може виникати в разі, коли аудитор отримує інформацію, яка значно відрізняється від тієї, що була доступною йому під час планування аудиторських процедур. Наприклад, аудиторські докази, отримані під час виконання процедур по суті, можуть суперечити аудиторським доказам, отриманим під час тестування заходів контролю. Аудитор повинен задокументувати як загальну стратегію аудиту, так і план аудиту, включно з будь-якими значними змінами, зробленими під час виконання завдання з аудиту.

Аудитор має планувати характер, час і обсяг того, як здійснюється керівництво і нагляд за членами команди із завдання, а також перевірку їх роботи.

Аудитор повинен включити в *аудиторську документацію* складові наведені на рис. 3.4.

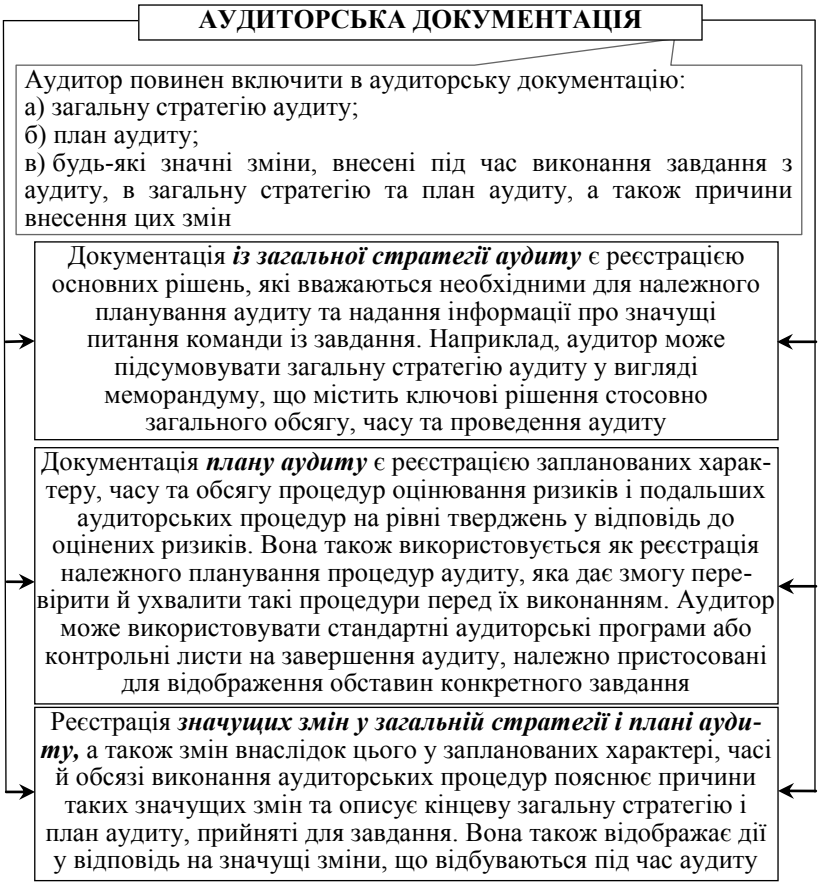


Рисунок 3.4 – Компоненти аудиторської документації відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Документація» [складено авторами за [3, с. 238–239]

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 аудитор змінився) згідно з відповідними етичними вимогами.

Призначення та мета планування аудиту залишаються незмінними незалежно від того, чи є аудит першим або повторюваним завданням. Однак для першого аудиту аудитору може бути потрібно розширити заходи з планування, оскільки зазвичай у нього немає попереднього досвіду з цим суб'єктом господарювання, який враховується під час планування повторюваних завдань.

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 щодо перегляду його робочої документації;

− будь-які основні питання (включаючи застосування облікових принципів або стандартів аудиту та фінансового звітування), 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 і план аудиту;

− аудиторські процедури, необхідні для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі 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.

У Додатку до МСА 300 наведено приклади важливих питань, які слід брати до уваги під час визначення загальної стратегії аудиту [3, с. 240–242].

МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

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

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 315 (переглянутий) чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2013 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 315 (переглянутий) розглядає відповідальність аудитора за ідентифікацію й оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності шляхом розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи його внутрішній контроль.

ВИЗНАЧЕННЯ

Твердження – надані управлінським персоналом явні або неявні представлення, що містяться у фінансовій звітності, які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різних типів, які можуть мати місце [3, с. 244].

Бізнес-ризик – ризик, що є наслідком значущих умов, подій, обставин, діяльності або бездіяльності, які можуть негативно впливати на здатність суб'єкта господарювання досягти своїх цілей та реалізувати стратегії, або від встановлення невідповідних цілей і стратегій [3, с. 244].

Внутрішній контроль – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансового звітування, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів. Термін «заходи контролю» стосується кожного окремого аспек-

ту одного чи кількох компонентів системи внутрішнього контролю [3, с. 244].

Процедури оцінки ризиків – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, ідентифікації й визначення ризиків суттєвого викривлення внаслідок або шахрайства, або помилки на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень [3, с. 244].

Значний ризик – ідентифікований та визначений ризик суттєвого викривлення, що, за судженням аудитора, потребує спеціального розгляду під час аудиту [3, с. 244].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

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.

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.

Процедури оцінки ризиків повинні включати:

− 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;

− 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 вразливість 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.

Необхідне розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, враховуючи внутрішній контроль представлено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Необхідне розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи внутрішній контроль [складено авторами за [3, с. 255]

Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль	**Характеристика**
Галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники	
Галузеві чинники	Галузеві чинники включають галузеві умови, такі як конкурентне середовище, відносини між постачальником та клієнтом, а також технологічні розробки
Регуляторні чинники	Регуляторні чинники включають регуляторне середовище. Регуляторне середовище охоплює серед іншого застосовну концептуальну основу фінансового звітування та правове і політичне середовище

Продовж. табл. 3.1

Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль	Характеристика
Інші зовнішні чинники	Відсоткові ставки, наявність фінансування, інфляція або ревальвація грошової одиниці
Характер суб'єкта господарювання	
Діяльність суб'єкта господарювання	Розуміння характеру суб'єкта господарювання дає змогу аудитору отримати розуміння такого: чи має суб'єкт господарювання складну структуру, наприклад дочірні підприємства або інші компоненти у багатьох місцях. Складна структура часто створює проблеми, які, в свою чергу, можуть спричинити виникнення ризиків суттєвого викривлення. Ці питання можуть враховувати таке: чи належно враховуються гудвіл, спільні підприємства, інвестиції або суб'єкти господарювання спеціального призначення
Структура власності та корпоративного управління	Форма власності та відносини між власниками й іншими фізичними особами або суб'єктами господарювання. Розуміння цих чинників допомагає при визначенні того, чи були належно ідентифіковані, показані в обліку та адекватно розкриті у фінансовій звітності операції з пов'язаними сторонами
Види інвестицій	Інвестиції і інвестиційна діяльність, а саме: − заплановані або нещодавно здійснені придбання або відчуження; − інвестиції та розпорядження цінними паперами і позиками; − діяльність з капітального інвестування; − інвестиції у неконсолідовані суб'єкти господарювання, включаючи партнерства, спільні підприємства та суб'єкти господарювання спеціального призначення
Структура і спосіб фінансування суб'єкта господарювання	Фінансування і фінансова діяльність, а саме: − основні дочірні й асоційовані підприємства, включаючи консолідовані та неконсолідовані структури; − структура боргу та пов'язані умови, включаючи позабалансове фінансування і лізинг; − бенефіціарні власники (місцеві, зарубіжні, ділова репутація і досвід) та пов'язані сторони; − використання похідних фінансових інструментів

Продовж. табл. 3.1

Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль	**Характеристика**
Вибір і застосування суб'єктом господарювання облікової політики, включаючи причини для внесення змін до неї	
Розуміння вибору та застосування суб'єктом господарювання облікової політики може охоплювати такі питання:	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	
Цілі та стратегії суб'єкта господарювання	Управлінський персонал суб'єкта господарювання або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визначають цілі, які є загальними планами суб'єкта господарювання. Стратегії – це підходи, за допомогою яких управлінський персонал має намір досягти своїх цілей. Цілі та стратегії суб'єкта господарювання можуть змінюватись у часі
Бізнес-ризики	Бізнес-ризик є ширшим, ніж ризик суттєвого викривлення фінансової звітності, хоча й включає останній. Бізнес-ризик може виникнути внаслідок змін або складності. Невизнання потреби у змінах також може призвести до виникнення бізнес-ризику. Розуміння бізнес-ризиків, на які наражається суб'єкт господарювання, збільшує ймовірність ідентифікації ризиків суттєвого викривлення, оскільки більшість бізнес-ризиків зрештою матимуть фінансові наслідки і, отже, вплив на фінансову звітність. Однак аудитор не несе відповідальності за ідентифікацію або оцінку всіх бізнес-ризиків, оскільки не всі бізнес-ризики призводять до виникнення ризиків суттєвого викривлення. Бізнес-ризик може мати безпосередні наслідки для ризику суттєвого викривлення щодо класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації на рівні тверджень або на рівні фінансової звітності

Продовж. табл. 3.1

Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль	**Характеристика**
Вимірювання та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання	
Вимірювання та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання	Управлінський персонал та інші особи здійснюватимуть оцінку і огляд тих питань, які вони вважають важливими. Вимірювання та огляд фінансових результатів не є таким самим, що й моніторинг заходів контролю, хоча їхні цілі можуть збігатися: - оцінка та огляд результатів спрямовані на визначення того, чи досягаються в ході господарської діяльності цілі, поставлені управлінським персоналом (або третіми сторонами); - моніторинг заходів контролю конкретно стосується ефективної роботи внутрішнього контролю. Однак у деяких випадках результати діяльності також надають інформацію, яка дає змогу управлінському персоналу ідентифікувати недоліки у внутрішньому контролі. Зовнішні сторони також можуть здійснювати вимірювання та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання. Внутрішні вимірювання можуть виявити неочікувані результати або тенденції, які вимагають від управлінського персоналу визначення їх причин і вжиття коригувальних заходів (включаючи в деяких випадках своєчасне виявлення та коригування викривлень). Показники ефективності діяльності також можуть вказувати аудитору на те, що ризики викривлення пов'язаної фінансової звітності дійсно існують

Аудитор повинен отримати розуміння внутрішнього контролю, доречного для аудиту. Хоча більшість заходів контролю, доречних для аудиту, ймовірно, стосуються фінансового звітування, не всі заходи контролю, що стосуються фінансового звітування, є доречними для аудиту. Рішення, чи є захід контролю окремо або у поєднанні з іншими заходами доречним для аудиту, є питанням професійного судження аудитора (рис. 3.5).

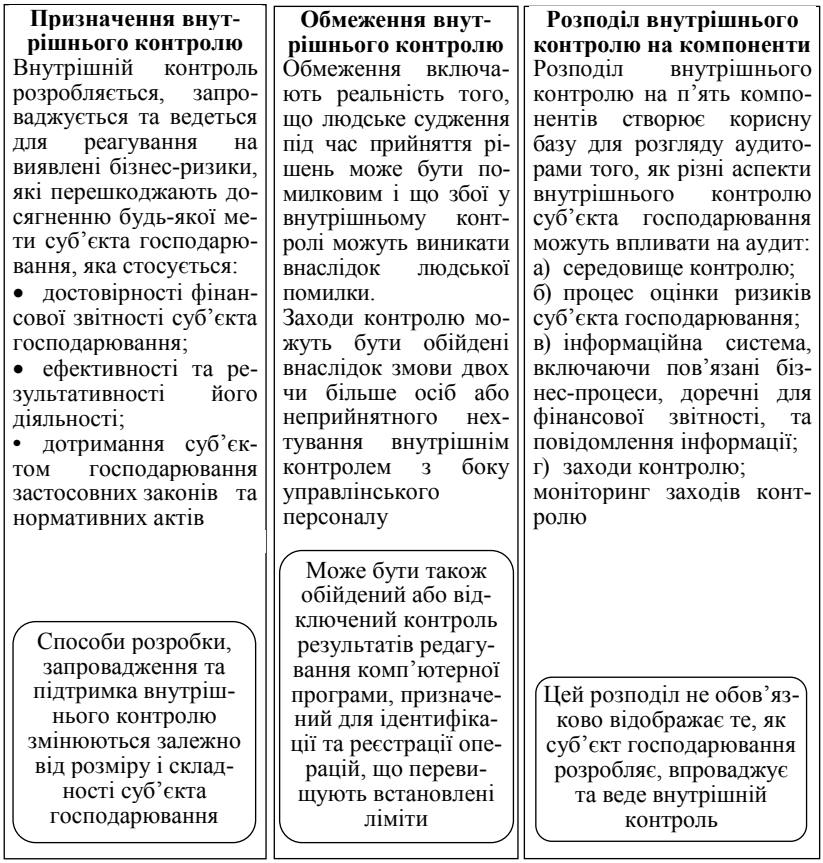


Рисунок 3.5 – Основні аспекти характерні для внутрішнього контролю доречного для аудиту відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Внутрішній контроль суб'єкта господарювання» [складено авторами за [3, с. 261–263]

При отриманні розуміння заходів контролю, що є доречними для аудиту, аудитор повинен оцінити їх структуру та визначити, чи були вони впроваджені, через виконання відповідних процедур додатково до подання запиту до персоналу 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.

Аудитор повинен отримати розуміння середовища контролю. Для цього він повинен оцінити таке:

− чи запровадив та підтримує управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, культуру чесності й етичної поведінки;

− чи створюють у сукупності елементи середовища контролю прийнятну основу для інших компонентів внутрішнього контролю та чи здійснюють недоліки середовища контролю негативний вплив на ці інші компоненти.

Розподіл внутрішнього контролю на окремі компоненти створює корисну базу для розгляду аудиторами того, як різні аспекти внутрішнього контролю суб'єкта господарювання можуть впливати на аудит:

− середовище контролю;

− процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;

− інформаційна система, враховуючи пов'язані бізнес-процеси, доречні для фінансової звітності та повідомлення інформації;

− заходи контролю;

− процес моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Спираючись на оцінювання аудитором кожного з компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, аудитор повинен визначити, чи були виявлені недоліки контролю.

Елементи середовища контролю, які можуть бути доречними при отриманні розуміння середовища контролю наведено на рис. 3.6.

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.

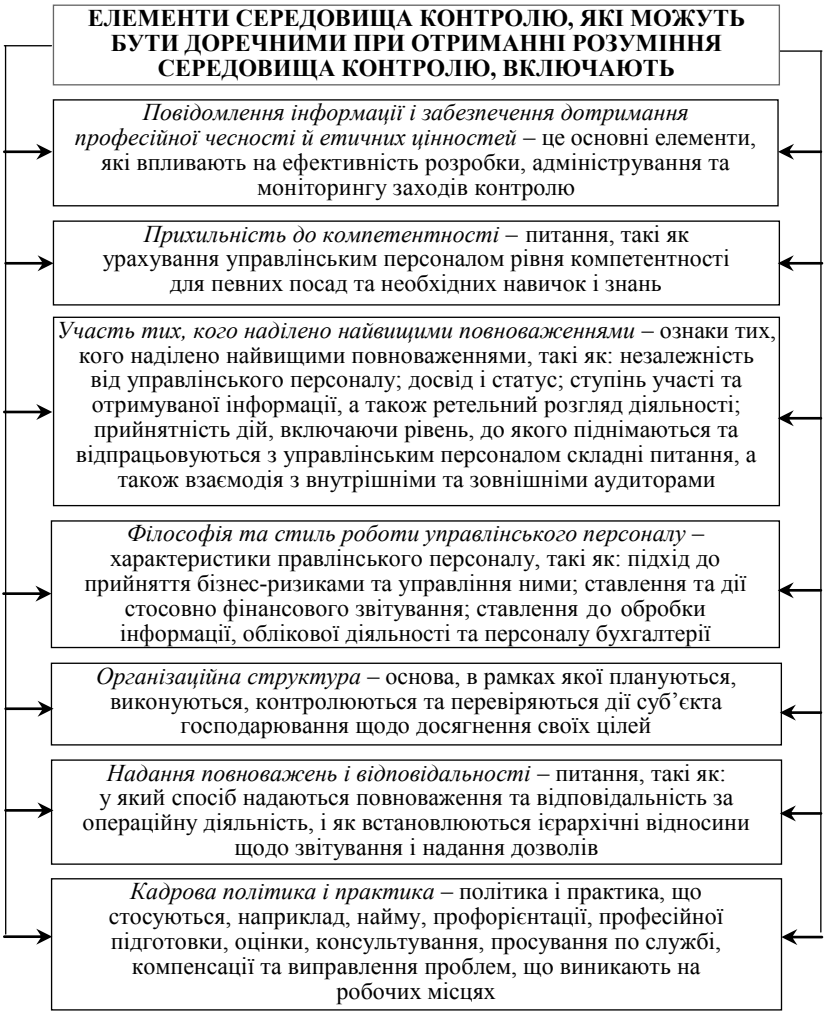


Рисунок 3.6 – Елементи середовища контролю відповідно до Матеріалів для застосування і інших пояснювальних Матеріалів «Компоненти внутрішнього контролю – середовище контролю» [складено авторами за [3, с. 267]

Аудитор повинен отримати розуміння того, чи передбачено у суб'єкта господарювання процес для: ідентифікації бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансового звітування; оцінювання значущості ризиків; оцінювання ймовірності їх виникнення; прийняття рішень про механізми розгляду цих ризиків (рис. 3.7).

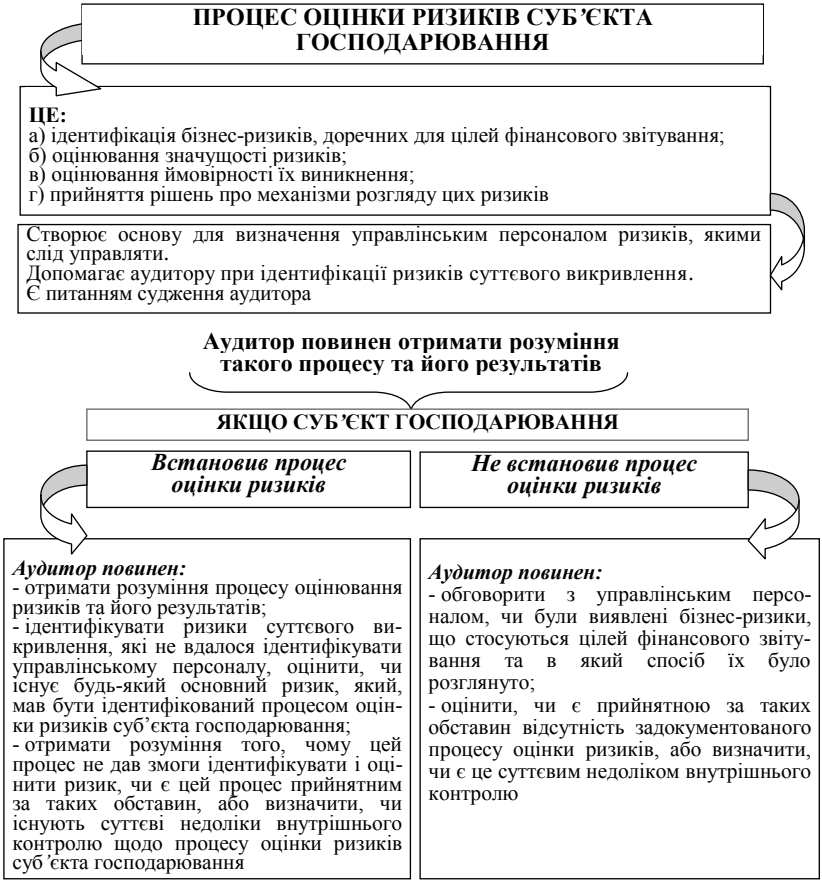


Рисунок 3.7 – Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Компоненти внутрішнього контролю – середовище контролю» [складено авторами за [3, с. 246–247, 269]

Аудитор повинен отримати розуміння інформаційної системи, включаючи пов'язані бізнес-процеси, що стосуються фінансового звітування, включаючи такі питання:

− класи операцій у діяльності суб'єкта господарювання, які є значними для фінансової звітності;

− процедури у рамках як системи інформаційних технологій (ІТ), так і ручної системи для ініціалізації, запису, обробки, коригування цих операцій у разі потреби перенесення до Головної книги і відображення у фінансовій звітності;

− відповідні бухгалтерські записи, підтвердна інформація і окремі рахунки у фінансовій звітності, які використовуються для ініціалізації, запису, обробки і реєстрації операцій; це містить виправлення неправильної інформації, а також те, як інформація переноситься до Головної книги. Записи можуть вестися вручну або в електронній формі;

− як інформаційна система реєструє події і умови, які не є бухгалтерськими операціями, але які є значущими для фінансової звітності;

− процес фінансового звітування, який застосовується для складання фінансової звітності суб'єкта господарювання, включаючи значні облікові оцінки та розкриття;

− заходи контролю проводок, включаючи нестандартні проводки, які роблять для реєстрації нетипових, незвичайних операцій або коригувань.

Таке розуміння інформаційної системи, що стосується фінансової звітності, повинно включати такі аспекти цієї системи, які стосуються розкритої у фінансовій звітності інформації, яку було отримано як із Головної книги і допоміжних книг, так і з інших джерел.

Аудитор повинен отримати розуміння того, як суб'єкт господарювання повідомляє інформацію про ролі й відповідальність щодо фінансового звітування, та значущі питання, пов'язані з фінансовим звітуванням, включаючи:

− обмін інформацією між управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями;

– зовнішній обмін інформацією, наприклад із регуляторними органами.

Аудитор повинен отримати розуміння заходів контролю, доречних для аудиту, які, за його судженням, необхідно розуміти з метою оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень і розробки подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики. Для аудиту не потрібно розуміння всіх заходів контролю, пов'язаних із кожним суттєвим класом операцій, залишком рахунку та розкриттям інформації у фінансовій звітності або з кожним твердженням щодо них.

Заходи контролю – це політики та процедури, які допомагають забезпечити виконання директив управлінського персоналу. Заходи контролю як у рамках ІТ, так і в ручних системах мають різні цілі та застосовуються на різних організаційних і функціональних рівнях.

Приклади конкретних заходів контролю включають заходи, що стосуються:

- надання дозволів;
- перегляду показників діяльності;
- обробки інформації;
- фізичних заходів контролю;
- розподілу обов'язків.

Заходи контролю, доречні для аудиту, включають заходи, які:

- потрібно вважати такими, тобто заходи контролю, пов'язані зі значними ризиками, та ті, що пов'язані з ризиками, щодо яких процедури перевірки по суті самі по собі не забезпечують достатніх і прийнятних аудиторських доказів;
- вважаються доречними за судженням аудитора.

На судження аудитора стосовно доречності заходу контролю для аудиту впливає ідентифікований ним ризик, який може призвести до виникнення суттєвого викривлення, а також те, чи вважає аудитор, що, певно, доцільно протестувати операційну ефективність заходу контролю при визначенні обсягу тестування по суті.

Аудитор може приділити основну увагу ідентифікації та отриманню розуміння заходів контролю, які стосуються тих

сфер, де, на його думку, ризики суттєвого викривлення, ймовірно, будуть вищими. Якщо багато заходів контролю досягають однієї й тієї самої мети, необов'язково отримувати розуміння кожного заходу контролю, пов'язаного з такою метою.

Заходи контролю, доречні до аудиту, можуть включати запроваджені управлінським персоналом заходи розгляду ризиків суттєвого викривлення, що стосуються розкриттів, зроблених не у відповідності до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, додатково до заходів, які розглядають ризики, пов'язані із залишками на рахунках та операціями. Такі заходи контролю можуть стосуватись інформації, отриманої з інших, ніж Головна книга та допоміжні книги, джерел.

Знання аудитора про наявність або відсутність заходів контролю, які він отримує з розуміння інших компонентів внутрішнього контролю, допомагає йому при визначенні того, чи потрібно приділити додаткову увагу отриманню розуміння заходів контролю.

Отримуючи розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, аудитор повинен отримати розуміння того, як суб'єкт господарювання відповів на ризики, що походять з ІТ.

З позиції 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 заходи контролю ІТ та заходи контролю прикладних програм.

Загальні заходи контролю ІТ – це політики і процедури, які пов'язані з багатьма прикладними програмами та забезпечують ефективну роботу заходів контролю прикладних програм. Вони застосовуються до середовищ, де використовуються великі та малі універсальні комп'ютери (мейнфрейми), а також до середовища обчислень у кінцевого користувача (персональні комп'ютери). Загальні заходи контролю ІТ, які забезпечують цілісність інформації та захист даних, зазвичай включають засоби управління такими аспектами:

- операції в центрі обробки даних і мережеві операції;
- придбання, зміну та обслуговування системного програмного забезпечення;

– зміни у програмах;
– безпеку доступу;
– придбання, розвиток та обслуговування прикладної системи.

Заходи контролю прикладних програм – це ручні або автоматизовані процедури, які зазвичай працюють на рівні бізнес-процесів і застосовуються для обробки операцій окремими прикладними програмами. Заходи контролю прикладних програм можуть мати превентивний або ідентифікуючий характер і призначені для (переглянутий) забезпечення цілісності облікових записів. Відповідно заходи контролю прикладних програм належать до процедур, які використовуються для ініціації, реєстрації, обробки та звітування про операції й інші фінансові дані. Ці заходи контролю допомагають забезпечити авторизацію, повноту і точність реєстрації та обробки операцій, які мали місце. Приклади включають контрольні перевірки вхідних даних, а також перевірку числової послідовності з ручним контролем звітів про винятки чи коригуванням при введенні даних.

Аудитор повинен отримати розуміння основних заходів, які суб'єкт господарювання використовує для моніторингу внутрішнього контролю за фінансовим звітуванням, включаючи ті, що стосуються доречних для аудиту заходів контролю, а також те, як суб'єкт господарювання ініціює заходи з виправлення недоліків у своїх заходах контролю.

Моніторинг заходів контролю – це процес оцінки ефективності функціонування внутрішнього контролю у часі. Він включає своєчасну оцінку ефективності заходів контролю та виконання необхідних виправних дій. Управлінський персонал здійснює моніторинг заходів контролю через постійні дії, окремі оцінки або поєднання того та іншого. Постійні дії з моніторингу часто є частиною звичайної поточної діяльності суб'єкта господарювання і включають регулярні дії з управління та нагляду.

Аудитор повинен отримати розуміння джерел інформації, яка застосовується у моніторинговій діяльності суб'єкта господарювання, та підставу, на основі якої управлінський персонал вважає цю інформацію достатньо достовірною для цієї мети.

Більша частина інформації, яка використовується у моніторингу, може бути генерована інформаційною системою суб'єкта господарювання. Якщо управлінський персонал припускає, що використані для моніторингу дані є точними, не маючи підстав для такого припущення, помилки, які можуть міститися в інформації, потенційно призведуть до некоректних висновків управлінського персоналу за результатами моніторингу. Відповідно розуміння:

− джерел інформації, пов'язаної з діями суб'єкта господарювання з моніторингу;

− підстави, на основі якої управлінський персонал вважає інформацію досить достовірною для зазначеної мети, потрібне як частина розуміння аудитором дій суб'єкта господарювання з моніторингу, які є компонентом внутрішнього контролю.

Аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення:

− на рівні фінансової звітності;

− на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації.

Ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності належать до ризиків, які значною мірою пов'язані з фінансовою звітністю в цілому і можуть потенційно впливати на багато тверджень. Ризики такого характеру не обов'язково є ризиками, які можуть бути ідентифіковані стосовно окремих тверджень на рівні класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації. Швидше вони відображають обставини, які можуть підвищувати ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень, наприклад через блокування управлінським персоналом внутрішнього контролю. Ризики на рівні фінансової звітності можуть бути особливо важливими для розгляду аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Ризики на рівні фінансового звіту можуть виникати, зокрема, внаслідок недоліків середовища контролю (хоча ці ризики можуть бути також пов'язані з іншими чинниками, такими як погіршення економічних умов). Наприклад, такі недоліки, як недостатня компетентність управлінського персоналу або

відсутність нагляду за складанням фінансової звітності, можуть мати більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність і вимагати загальних дій у відповідь з боку аудитора.

Ризик суттєвого викривлення на *рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації* мають розглядатися, оскільки такий розгляд безпосередньо допомагає при визначенні характеру, строків та обсягу подальших аудиторських процедур на рівні тверджень, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. При ідентифікації та оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень аудитор може дійти висновку, що ідентифіковані ризики значною мірою стосуються фінансової звітності в цілому і можуть потенційно впливати на багато тверджень.

Запевняючи, що фінансова звітність відповідає застосовній концептуальній основі фінансового звітування, управлінський персонал прямо або опосередковано здійснює твердження щодо визнання, вимірювання та відображення класів операцій і подій, залишків рахунків і розкриття інформації.

Аудитор може використовувати твердження або висловити їх в інший спосіб Наприклад, аудитор може вирішити об’єднати твердження щодо класів операцій і подій і пов’язані розкриття з твердженнями щодо залишків рахунків та пов’язаними розкриттями.

Для ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення 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 рахунків і розкриття інформації у фінансовій звітності (включаючи кількісні або якісні аспекти таких розкриттів);

− оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність у цілому, ніж окремо, і чи впливають вони потенційно на багато 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.

При здійсненні судження щодо того, які ризики є значними, аудитор повинен проаналізувати щонайменше таке:

− чи є ризик ризиком шахрайства;

− чи пов'язаний ризик із нещодавніми значними економічними, обліковими та іншими обставинами і, відтак, потребує особливої уваги;

− складність операцій;

− чи має такий ризик відношення до значних операцій із пов'язаними сторонами;

− рівень суб'єктивності при здійсненні оцінки фінансової інформації, що стосується ризику, особливо таких оцінок, які пов'язані з високим рівнем невизначеності оцінки;

− чи включає ризик значні операції, що виходять за межі звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання або іншим чином є незвичайними.

До аудиторської документації аудитор повинен включити:

− обговорення з членами команди із завдання та прийняті суттєві рішення;

− основні елементи розуміння, отримані стосовно кожного аспекту діяльності суб'єкта господарювання та його середовища, і кожного компонента внутрішнього контролю; джерела інформації, з яких було отримано розуміння, та виконані процедури оцінки ризиків;

− ідентифіковані й оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень;

− ідентифіковані ризики і пов'язані заходи контролю, про які аудитор отримав розуміння.

У Додатках до МСА 315 (переглянутий) наведено:

Додаток 1. Компоненти внутрішнього контролю [3, с. 283–287].

Додаток 2. Умови та події, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення [3, с. 288–289].

МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

3.3. МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 320 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 320 розглядає відповідальність аудитора за застосування концепції суттєвості під час планування та проведення аудиту фінансової звітності.

ВИЗНАЧЕННЯ

У МСА ***суттєвість*** для виконання аудиторських процедур означає суму 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 невиправлених та невиявлених 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 [3, с. 292].

Визначення аудитором суттєвості є предметом професійного судження та залежить від розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації.

У концептуальних основах фінансового звітування поняття суттєвості часто розглядається у контексті підготовки та подання фінансової звітності (рис. 3.8).

Рисунок 3.8 – Поняття суттєвості у контексті підготовки та подання фінансової звітності відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Суттєвість та аудиторський ризик» [складено авторами за [3, с. 291, 293–294]

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Ціллю аудитора є належне застосування концепції суттєвості при плануванні та проведенні аудиту.

При виконанні аудиту фінансової звітності основними цілями аудитора є 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 щодо результатів аудиту згідно з вимогами МСА.

Для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня аудитор отримує обґрунтовану впевненість шляхом отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі. Аудиторський ризик полягає у тому, що аудитор надасть невідповідний аудиторський висновок, якщо фінансова звітність є суттєво викривленою. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення. Суттєвість і аудиторський ризик враховуються протягом усього аудиту.

Ідентифікація та визначення ризиків суттєвого викривлення включає застосування професійного судження для ідентифікації тих класів операцій, залишків рахунків та розкриттів, включаючи якісні розкриття, викривлення яких може бути суттєвим (тобто у цілому викривлення вважаються суттєвими, якщо вони очікувано можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності у цілому).

Розглядаючи, чи можуть викривлення в якісних розкриттях бути суттєвими, аудитор може ідентифікувати такі релевантні чинники, як:

− обставини суб'єкта господарювання протягом періоду (наприклад, суб'єкт господарювання міг протягом періоду пройти через важливе злиття компаній);

− застосовна концептуальна основа фінансового звітування, включаючи зміни в ній (наприклад, новий стандарт фінансового звітування може вимагати нових якісних розкриттів, які будуть важливими для суб'єкта господарювання);

− якісні розкриття, що є важливими для користувачів фінансової звітності внаслідок характеру суб'єкта господарювання (наприклад, розкриття щодо ризику ліквідності можуть бути важливими для користувачів фінансової звітності фінансової організації).

Визначення суттєвості передбачає застосування професійного судження. Часто при початковому визначенні суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому застосовується певний відсоток від контрольного показника. До чинників, що можуть вплинути на ідентифікацію відповідного контрольного показника, належать такі:

− елементи фінансової звітності (наприклад, активи, пасиви, капітал, доходи, витрати);

− наявність статей, на яких найвірогідніше будуть зосереджувати увагу користувачі фінансової звітності конкретного суб'єкта господарювання (наприклад, для оцінки фінансових результатів користувачі можуть зосереджуватися на прибутку, доходах або чистих активах);

− 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 (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 непостійність контрольного показника.

Прикладом контрольних показників, які можуть бути прийнятними залежно від умов діяльності суб'єкта господарювання, можуть бути категорії доходів, наприклад прибуток до оподаткування, сукупний дохід, 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 доходи, 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 поточний період на поточну дату, 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.

Суттєвість стосується фінансової звітності, щодо якої аудитор надає свій звіт. Якщо фінансова звітність готується за звітний період, який більший або менший від дванадцяти місяців, як це може статися у випадку новоствореного суб'єкта господарювання або зміні звітного періоду, суттєвість стосуватиметься фінансової звітності, підготовленої за цей звітний період.

Чинники, 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 представлені на рис. 3.9.

Планування аудиту винятково 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 допуску для можливих невиявлених викривлень.

Суттєвість для виконання аудиторських процедур (яка за визначенням становить одну чи кілька величин) призначена для того, щоб зменшити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність невиправлених і невиявлених викривлень фінансової звітності перевищить суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. Крім того, суттєвість для виконання аудиторських процедур, що належить до рівня суттєвості, визначеного для окремого класу операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, призначена для того, щоб зменшити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність невиправлених і невиявлених викривлень для певного класу операцій, залишків рахунків або розкриття інформації перевищить рівень суттєвості для цього певного класу операцій, залишків рахунків або розкриття інформації.

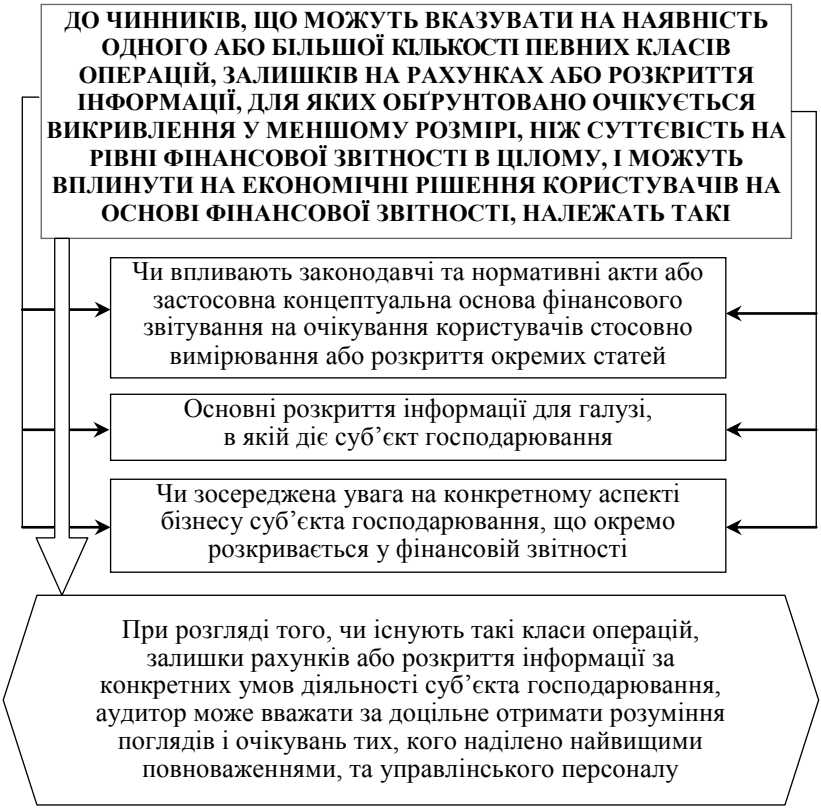


Рисунок 3.9 – Чинники, що впливають на економічні рішення користувачів на основі фінансової звітності відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації» [складено авторами за [3, с. 296]

Визначення суттєвості для виконання аудиторських процедур 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.

Аудитор повинен переглянути суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому (та в разі доцільності рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації) у випадку, якщо при проведенні аудиту йому стає відомою інформація, яка призвела б до визначення ним іншої величини (або величин) із самого початку.

Суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому (а також, якщо це застосовно, рівень або рівні 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. Наприклад, якщо під час аудиту здається, що реальні фінансові результати будуть швидше за все суттєво відрізнятися 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.

Якщо аудитор доходить висновку, що менший рівень суттєвості для фінансової звітності в цілому (та в разі доцільності рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації), ніж той, який було визначено із самого початку, є більш прийнятним, він повинен визначити, чи слід переглянути суттєвість виконання та чи не втратили свою прийнятність зміст, час виконання і обсяги подальших аудиторських процедур.

Концепцію суттєвості аудитор використовує як при плануванні, так і при проведенні аудиту, під час оцінювання впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит і впливу невиправлених викривлень (за їх наявності) на фінансову звітність, а також під час формування думки у звіті аудитора.

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 рахунків і розкриття інформації;

− суттєвість для виконання аудиторських процедур;

− інформацію щодо будь-яких переглядів під час виконання аудиту.

МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до МСА».

3.4. МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 330 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

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

ВИЗНАЧЕННЯ

Процедура по суті – аудиторська процедура, призначена для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень. Процедури по суті включають:

− ***тести деталей*** (класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації);

− ***аналітичні процедури по суті*** [3, с. 299].

Тест заходів контролю – аудиторська процедура, розроблена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю для запобігання або виявлення та виправлення суттєвих викривлень на рівні тверджень [3, с. 299].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Ціллю аудитора є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно оцінених ризиків суттєвого викривлення шляхом розроблення і провадження відповідних дій у відповідь на такі ризики.

Аудитор повинен розробити та виконати загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності (рис. 3.10).

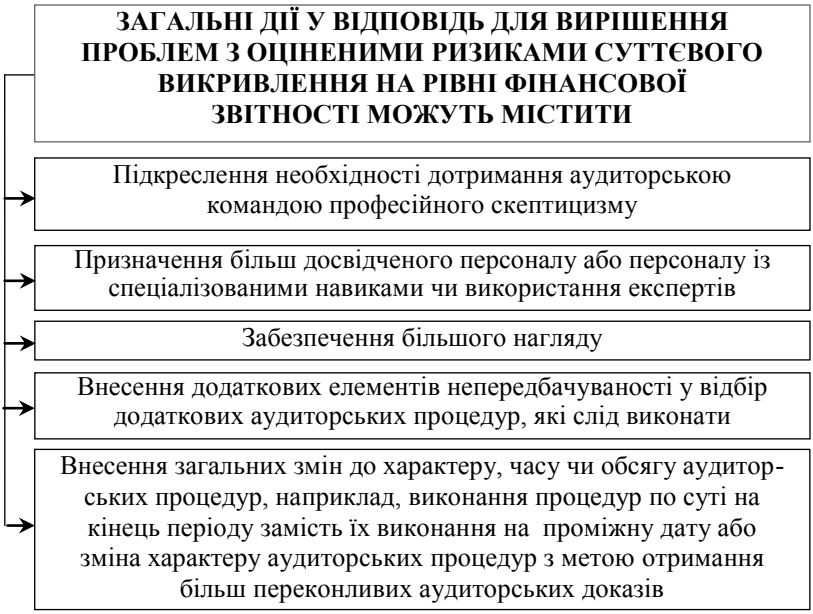


Рисунок 3.10 – Загальні дії у відповідь для вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Загальні дії у відповідь» [складено авторами за [3, с. 303–304]

На оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, а отже, загальні дії аудитора у відповідь впливає розуміння аудитором середовища контролю (рис. 3.11).

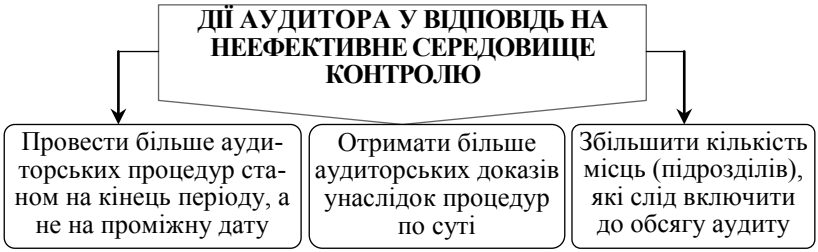


Рисунок 3.11 – Дії аудитора у відповідь на неефективне середовище контролю відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Загальні дії у відповідь» [складено авторами за [3, с. 304]

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

Розробляючи подальші аудиторські процедури, аудитор повинен:

− розглядати причини оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень окремо за кожним класом операцій, залишком рахунку та розкриттям інформації, включаючи: *ймовірність суттєвого викривлення інформації внаслідок певних характеристик доречного класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації (тобто властивого ризику); чи враховує оцінка ризиків доречні заходи контролю (тобто ризик контролю), що вимагає від аудитора отримання аудиторських доказів, щоб визначити ефективність функціонування заходів контролю (тобто аудитор планує довіряти ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу й обсягу процедур по суті)*;

− отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим вища оцінка ризику аудитором.

Характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур представлено на рис. 3.12.

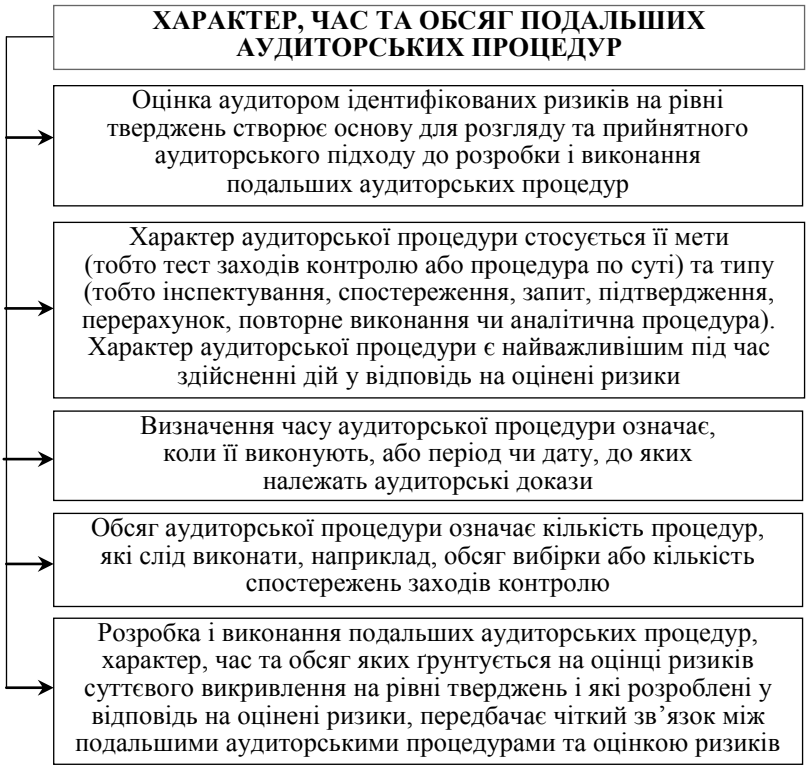


Рисунок 3.12 – Характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур» [складено авторами за [3, с. 304–305]

Характер аудиторської процедури стосується її мети (тобто тест заходів контролю або процедура по суті) та типу (тобто інспектування, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, повторне виконання чи аналітична процедура) (рис. 3.13).

Подальші аудиторські процедури можуть бути більш відповідними для деяких твердження, ніж інші. Наприклад, стосовно доходу тести контролю можуть бути найбільш чутливими до оцінки ризиків викривлення у твердженні про повноту, у той час

як процедури по суті можуть бути найбільш чутливими до оцінки ризиків викривлення у твердженні про існування.

Рисунок 3.13 – Дії аудитора під час розробки подальших аудиторських процедур відповідно до та Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень» [складено авторами за [3, с. 299–300]

Вибір аудитором аудиторських процедур спирається на оцінку ризиків суттєвого викривлення. Чим вища оцінка ризиків аудитором, тим достовірніші та доречніші аудиторські докази, яких прагне аудитор від процедур по суті.

Визначаючи, які аудиторські процедури слід виконати, аудитор розробляє та виконує процедури по суті за кожним суттєвим класом операцій, залишком рахунку і розкриттям інформації.

Характер аудиторської процедури є найважливішим при здійсненні дій у відповідь на оцінені ризики. Визначення часу аудиторської процедури означає, коли виконуються аудиторські процедури, або період чи дату, до яких відносяться аудиторські докази.

Обсяг аудиторської процедури означає кількість процедур, які слід виконати, наприклад обсяг вибірки або кількість спостережень заходів контролю.

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.

Аудитор може виконувати тести контролю або процедури по суті на проміжну дату або на кінець періоду (рис. 3.14).

Чим більший ризик суттєвого викривлення, тим імовірніше, що аудитор може прийняти рішення, що ефективніше виконати процедури по суті ближче до кінця періоду або на кінець періоду, ніж на дату, яка настає раніше, або виконати аудиторські процедури без попередження чи в непередбачуваний час (наприклад, виконання аудиту в певних підрозділах без попередження). Це особливо доречно під час розгляду дій у відповідь на ризики шахрайства. Наприклад, аудитор може дійти висновку, що якщо ідентифіковано ризики навмисного викривлення або маніпулювання, аудиторські процедури з метою поширення аудиторських висновків на період від проміжної дати до кінця періоду будуть неефективними.

З іншого боку, виконання аудиторських процедур перед кінцем періоду може допомогти аудитору під час ідентифікації значних питань на ранньому етапі аудиторської перевірки і, отже, вирішити їх за допомогою управлінського персоналу або через розробку ефективного аудиторського підходу до вирішення таких питань.

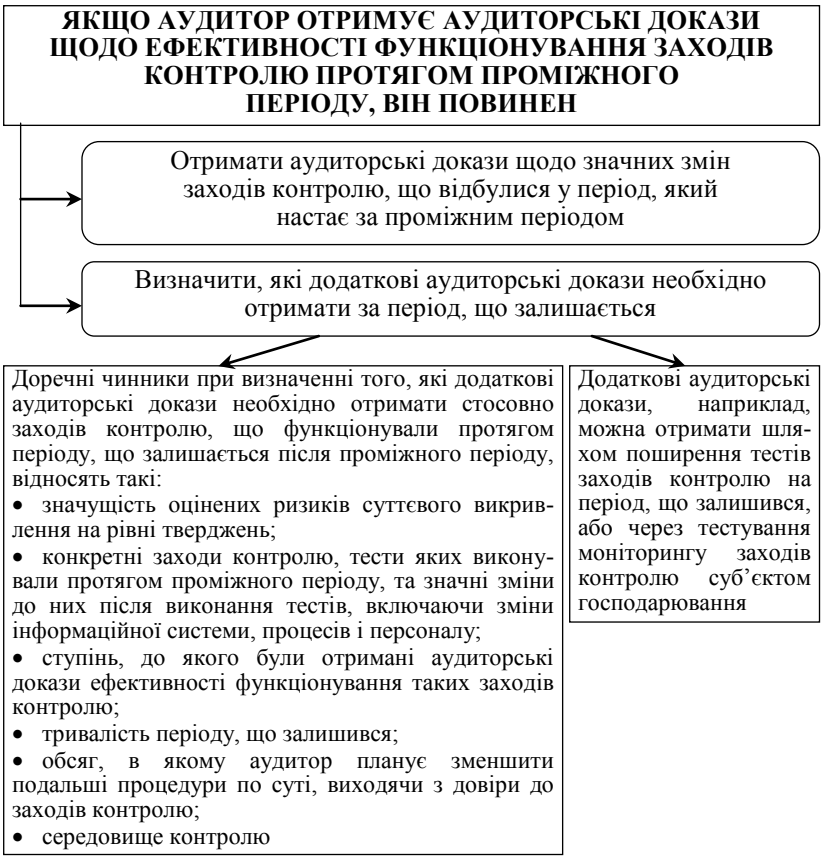


Рисунок 3.14 – Використання аудиторських доказів, отриманих протягом проміжного періоду відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Тести заходів контролю» [складено авторами за [3, с. 305–306]

Крім того, можна виконати певні аудиторські процедури тільки на кінець періоду або після його закінчення, наприклад:

− узгодження чи звірка інформації у фінансовій звітності з бухгалтерськими записами, включаючи узгодження чи звірку розкриттів незалежно від того, було отримано цю інформацію з Головної книги та допоміжних книг чи з інших джерел;

− перевірка коригувань, зроблених у ході складання фінансової звітності;

− процедури, здійснювані у відповідь на ризик того, що суб'єкт господарювання може укласти неналежні угоди про продаж, або операції можуть бути незавершеними.

Додаткові доречні чинники, що впливають на розгляд аудитором того, коли виконувати аудиторські процедури, охоплюють:

− середовище контролю;

− коли буде доступною доречна інформація (наприклад, електронні файли можуть бути перезаписані або процедури, які слід спостерігати, можуть відбуватися тільки у певний час);

− характер ризику (наприклад, якщо існує ризик завищення доходів з метою відповідності очікуванням щодо доходів через додаткове створення фальшивих угод про продаж, аудитор може виявити бажання перевірити угоди, доступні на кінець періоду);

− період чи дату, до яких належать аудиторські докази;

− час складання фінансової звітності, особливо тих розкриттів, які надають додаткові пояснення щодо сум у звіті про фінансовий стан, звіті про сукупні доходи, звіті про зміни у власному капіталі або звіті про рух грошових коштів.

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 підтверджувальних доказів із кількох незалежних джерел.

Аудитор повинен розробити та виконати тести заходів контролю для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо ефективності функціонування доречних заходів контролю, якщо:

− оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень охоплює очікування того, що заходи контролю функціонують ефективно (тобто аудитор планує довіряти ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу й обсягу процедур по суті);

– тільки процедури по суті не можуть надати прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі на рівні тверджень.

Під час розробки та виконання тестів заходів контролю аудитор повинен отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим більше він покладається на ефективність заходів контролю.

Тестування ефективності функціонування заходів контролю відрізняється від отримання розуміння й оцінка структури і застосування заходів контролю.

Проте застосовуються такі самі типи аудиторських процедур. Тому аудитор може прийняти рішення, що одночасне тестування ефективності функціонування заходів контролю та оцінка їх структури й з'ясування, чи вони взагалі запроваджені, буде ефективним.

Під час розробки та виконання тестів заходів контролю аудитор повинен:

– виконати інші аудиторські процедури у поєднанні із запитами, щоб отримати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю;

– визначити, чи залежать заходи контролю, що підлягають тестуванню, від інших заходів контролю (непрямі заходи контролю) і, якщо це так, чи потрібно отримати аудиторські докази, які підтверджують ефективність функціонування таких непрямих заходів контролю.

Запити самі по собі є недостатніми для тестування ефективності функціонування заходів контролю. При цьому запит, поєднаний з інспектуванням чи повторним виконанням, може надати більшу впевненість, ніж запит і спостереження, оскільки спостереження є доречним тільки у той момент часу, коли його здійснюють.

За деяких обставин може бути необхідним отримання аудиторських доказів, що підтверджують ефективне функціонування непрямих заходів контролю – заходи контролю за точністю інформації у звітах.

Аудитор повинен виконати тести заходів контролю за певний час або за весь період, за який він планує довіряти цим заходам

контролю, з метою забезпечення прийнятної основи для запланованого рівня довіри аудитора.

Аудиторські докази, які належать тільки до певного моменту часу, можуть бути достатніми для цілей аудитора, наприклад під час тестуванні заходів контролю інвентаризації суб'єкта господарювання на кінець періоду. З іншого боку, якщо аудитор планує покладатись на контроль протягом періоду, прийнятними є тести, які можуть надати аудиторські докази ефективного функціонування контрою у доречні моменти часу протягом періоду. Такі тести можуть включати тести моніторингу заходів контролю суб'єктом господарювання.

Якщо аудитор отримує аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю протягом проміжного періоду, він повинен:

− отримати аудиторські докази щодо значних змін заходів контролю, що відбулися у період, який настає за проміжним періодом;

− визначити, які додаткові аудиторські докази необхідно отримати за період, що залишився.

Якщо аудитор планує використовувати аудиторські докази щодо ефективності функціонування конкретних заходів контролю, отримані під час попередніх аудитів, він повинен підтвердити подальшу доречність цих доказів через отримання аудиторських доказів стосовно того, чи відбулися значні зміни цих заходів контролю після попереднього аудиту.

Аудитор повинен отримати такі докази, виконуючи запити у поєднанні із спостереженням або інспектуванням, щоб підтвердити розуміння цих конкретних заходів контролю, а також:

− якщо були зміни, які впливають на подальшу доречність аудиторських доказів попереднього аудиту, аудитор повинен виконати тести заходів контролю під час поточного аудиту;

− якщо таких змін не було, аудитор повинен виконати тести заходів контролю щонайменше один раз під час кожного третього аудиту та тести деяких заходів контролю під час кожного аудиту з тим, щоб уникнути можливості тестування всіх заходів контролю, яким аудитор планує довіряти, під час одного

періоду аудиту, не виконуючи тести заходів контролю під час двох наступних періодів аудиту.

Якщо необхідні більш переконливі аудиторські докази ефективності заходу контролю, може бути доцільним збільшити обсяг його тестування. Крім рівня покладання на заходи контролю, питання, які розглядає аудитор під час визначення обсягу тестів заходів контролю, охоплюють:

− періодичність виконання заходу контролю суб'єктом господарювання протягом періоду;

− тривалість часу протягом періоду, за який проводиться аудит, коли аудитор покладається на ефективність функціонування заходу контролю;

− очікувана величина відхилення від заходу контролю;

− доречність та надійність аудиторських доказів, які слід отримати стосовно ефективності функціонування заходу контролю на рівні тверджень;

− обсяг отримання аудиторських доказів у результаті тестів інших заходів контролю, пов'язаних із твердженням.

Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення аудитор повинен розробити і виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку і розкриття інформації. Ця вимога відображає ті факти, що:

− оцінка ризику аудитором є довільною, тому може не ідентифікувати всі ризики суттєвого викривлення;

− існують властиві обмеження внутрішнього контролю, включаючи нехтування ним управлінським персоналом.

Процедури по суті мають охоплювати наведені нижче аудиторські процедури, пов'язані з процесом завершення складання фінансової звітності:

− узгодження чи звірка інформації у фінансовій звітності з основними бухгалтерськими записами, включаючи узгодження чи звірку інформації в розкриттях незалежно від того, було отримано цю інформацію з Головної книги та допоміжних книг чи з інших джерел;

− перевірка суттєвих записів та інших коригувань, зроблених під час складання фінансової звітності.

Характер, а також обсяг аудиторських процедур по суті стосовно процесу завершення складання фінансової звітності залежать від характеру та складності процесу фінансового звітування суб'єкта господарювання і відповідних ризиків суттєвого викривлення.

Аналітичні процедури по суті є, як правило, більш застосовними до великих обсягів операцій, що можна передбачувати з плином часу.

Під час розробки тестів деталей обсяг тестування зазвичай розглядається у контексті обсягу вибірки. Проте доречним також є інші питання, у тому числі, чи буде більш ефективним використання інших вибіркових засобів тестування.

Аудитор повинен розглянути, чи слід виконати процедури зовнішнього підтвердження як аудиторські процедури по суті. Процедури зовнішнього підтвердження часто є доречними під час розгляду тверджень, пов'язаних із залишками на рахунках і їх елементами, але не обмежуються цими статтями.

Якщо:

− процедури по суті виконуються на проміжну дату, аудитор повинен охопити період, що залишився, виконуючи: *процедури по суті в поєднанні з тестами заходів контролю за період, що настає; тільки додаткові процедур по суті, якщо аудитор визначає, що цього буде достатньо, які надають обґрунтовану основу для поширення аудиторських звітів на період з проміжної дати до кінця періоду;*

− викривлення, яких не очікував аудитор, коли оцінював ризики суттєвого викривлення, виявлені на проміжну дату, аудитор повинен оцінити, чи потрібно модифікувати відповідну оцінку ризику та запланований характер, час і обсяг процедур по суті, що охоплюють період, який залишився;

− аудитор доходить висновку, що слід змінити запланований характер, час або обсяг процедур по суті, що охоплюють решту періоду внаслідок неочікуваних викривлень, виявлених на проміжну дату, така зміна може охоплювати поширення або повторне виконання на кінець періоду процедур, які виконувалися на проміжну дату.

У більшості випадків аудиторські докази, отримані від процедур по суті попереднього аудиту, надають мало аудиторських доказів або зовсім не надають їх для поточного періоду. Проте існують винятки, наприклад висновок юриста, отриманий під час попереднього аудиту стосовно структури випуску облігацій, яка не зазнала змін, може бути доречним у поточному періоді. У таких випадках може бути прийнятним використання аудиторських доказів, отриманих унаслідок процедур по суті під час попереднього аудиту, якщо такі докази та пов'язаний із ними предмет перевірки суттєво не змінилися, і аудиторські процедури були проведені протягом поточного періоду, щоб установити їх подальшу доречність.

Оскільки в оцінці ризику суттєвого викривлення береться до уваги внутрішній контроль, може бути потрібним збільшити обсяг процедур по суті, якщо результати тестів заходів контролю будуть незадовільними. Проте збільшення обсягу аудиторської процедури є прийнятним у разі, якщо аудиторська процедура сама є доречною для конкретного ризику.

Аудиторові слід виконувати аудиторські процедури, щоб оцінити, чи відповідає загальне подання фінансової звітності, включаючи відповідне розкриття інформації, застосовній концептуальній основі фінансового звітування.

Аудитор повинен виконати аудиторські процедури, щоб оцінити, чи відповідає загальне подання фінансової звітності, в застосовній концептуальній основі фінансового звітування. При цьому аудитор повинен розглянути, чи подано фінансову звітність у спосіб, який належно відображає:

- класифікацію та опис фінансової інформації та відповідних операцій, подій і обставин;
- подання, структуру та зміст фінансової звітності.

Оцінювання прийнятності подання, структури та змісту фінансової звітності охоплює, наприклад, розгляд, чи було вжито належної термінології відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, рівня деталізації, узагальнення чи деталізації сум та встановлених основ для розрахунку сум.

Виходячи з виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів аудитор повинен оцінити до завершення аудиту, чи залишається прийнятною оцінювання ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень. Аудит фінансової звітності є кумулятивним і ітеративним процесом. Оскільки аудитор виконує заплановані аудиторські процедури, отримані аудиторські докази можуть бути причиною для зміни характеру, часу або обсягу інших запланованих аудиторських процедур. Увагу аудитора може привернути інформація, що значно відрізняється від інформації, на якій ґрунтувалася оцінка ризиків. Наприклад:

− обсяг викривлень, які аудитор виявляє, виконуючи процедури по суті, може змінити судження аудитора стосовно оцінки ризиків і може свідчити про значний недолік внутрішнього контролю;

− аудитору може стати відомо про розбіжності у облікових записах або суперечливі чи відсутні докази;

− аналітичні процедури, виконані під час аудиту на етапі загального огляду, можуть виявити раніше невиявлений ризик суттєвого викривлення.

За таких обставин аудитору може бути потрібно повторно оцінити заплановані аудиторські процедури виходячи з переглянутого розгляду оцінених ризиків для всіх або кількох класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації та пов'язаних з ними тверджень. МСА 315 (переглянутий) містить подальші рекомендації щодо перегляду оцінювання ризиків аудитором.

Аудитор повинен прийняти рішення, чи отримано прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі. Під час формулювання думки він повинен розглядати всі доречні аудиторські докази незалежно від того, чи підтверджують вони твердження у фінансовій звітності або суперечать ним.

На судження аудитора стосовно того, які аудиторські докази є достатніми та прийнятними, впливають такі чинники, як, наприклад:

− значущість потенційного викривлення у твердженні та ймовірність того, що воно матиме суттєвий вплив на фінансову звітність як індивідуально, так і в сукупності з іншими потенційними викривленнями;

− ефективність дій управлінського персоналу у відповідь і заходів контролю для розгляду ризиків;

− досвід, набутий протягом попередніх аудитів стосовно подібних потенційних викривлень;

− результати виконаних аудиторських процедур, включаючи те, чи ідентифікували такі процедури конкретні випадки шахрайства або помилок;

− джерело та надійність доступної інформації;

− переконливість аудиторських доказів;

− розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання

Якщо аудитор не отримав прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно будь-якого суттєвого твердження у фінансовій звітності, він повинен намагатися отримати подальші аудиторські докази. Якщо аудитор не в змозі отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, він повинен висловити думку із застереженнями або відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності.

Утім, аудитор повинен включати до складу аудиторської документації таке (рис. 3.15):

Аудитор повинен включати до складу аудиторської документації:

− загальні дії у відповідь для вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, характер, час та обсяг виконаних додаткових аудиторських процедур;

− зв'язок цих процедур з оціненими ризиками на рівні тверджень;

− результати аудиторських процедур, включаючи висновки до них, якщо такі результати не є зрозумілими.

Якщо аудитор планує використовувати аудиторські докази, що стосуються ефективності функціонування заходів контролю, отримані під час попередніх аудитів, він повинен включати до аудиторської документації висновки, яких він дійшов, щодо довіри до таких заходів контролю, тести яких виконувалися під час попереднього аудиту.

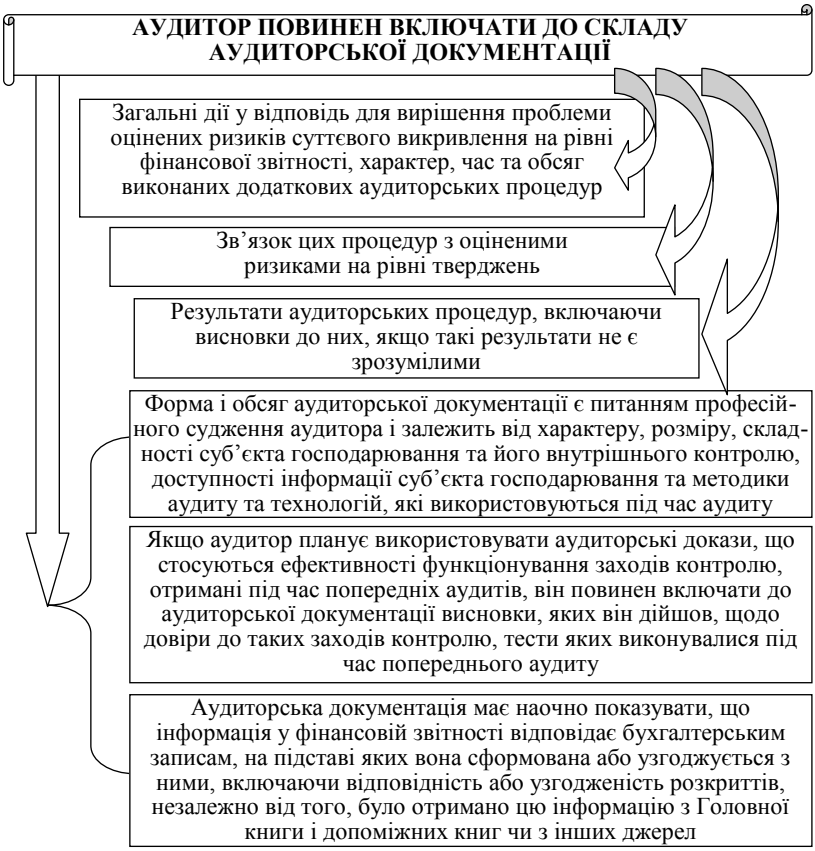


Рисунок 3.15 – Аудиторська документація відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Документація» [складено авторами за [3, с. 303, 316]

Аудиторська документація має наочно показувати, що інформація у фінансовій звітності відповідає бухгалтерським записам, на підставі яких вона сформована або узгоджується з ними, включаючи відповідність або узгодженість розкриттів, незалежно від того, було отримано цю інформацію з Головної книги та допоміжних книг чи з інших джерел.

МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

3.5. МСА 402 «Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 402 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 402 розглядає відповідальність аудитора користувача за отримання прийнятних аудиторських доказів у випадках, коли суб'єкт господарювання – користувач використовує послуги однієї або більше організацій, які надають послуги.

ВИЗНАЧЕННЯ

Додаткові заходи контролю суб'єкта господарювання – користувача – заходи контролю, які, як припускає організація, що надає послуги, будуть застосовані суб'єктами господарювання – користувачами та, якщо це потрібно для досягнення цілей контролю, визначаються в описі її системи [3, с. 319].

Звіт щодо опису та структури засобів контролю організації, що надає послуги (у цьому МСА називається звітом типу 1) – звіт, який містить:

− підготовлений управлінським персоналом організації, що надає послуги, опис її системи, цілей і відповідних засобів контролю, розроблених та впроваджених станом на визначену дату;

− 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 засо-

бів контролю для досягнення визначених цілей контролю [3, с. 319].

Звіт щодо опису, структури та операційної ефективності функціонування засобів контролю організації, що надає послуги (у цьому МСА називається звітом типу 2) – звіт, який містить:

− підготовлений управлінським персоналом організації, що надає послуги, 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;

− 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* [3, с. 320] (рис. 3.16).

Аудитор організації, що надає послуги – аудитор, який за замовленням організації, що надає послуги, дає звіт з надання впевненості щодо засобів контролю в цій організації [3, с. 320].

Система організації, що надає послуги – політики і процедури, які розробила, впровадила та підтримує організація, що надає послуги, для надання суб'єктам господарювання – користувачам послуг та щодо яких надає звіт аудитор організації, що надає послуги [3, с. 320].

Організація, що надає послуги – стороння організація (або частина сторонньої організації), що надає суб'єктам господарювання – користувачам послуги, які є частиною інформаційних систем цих суб'єктів господарювання, пов'язаних із фінансовим звітуванням [3, с. 320] (рис. 3.17).

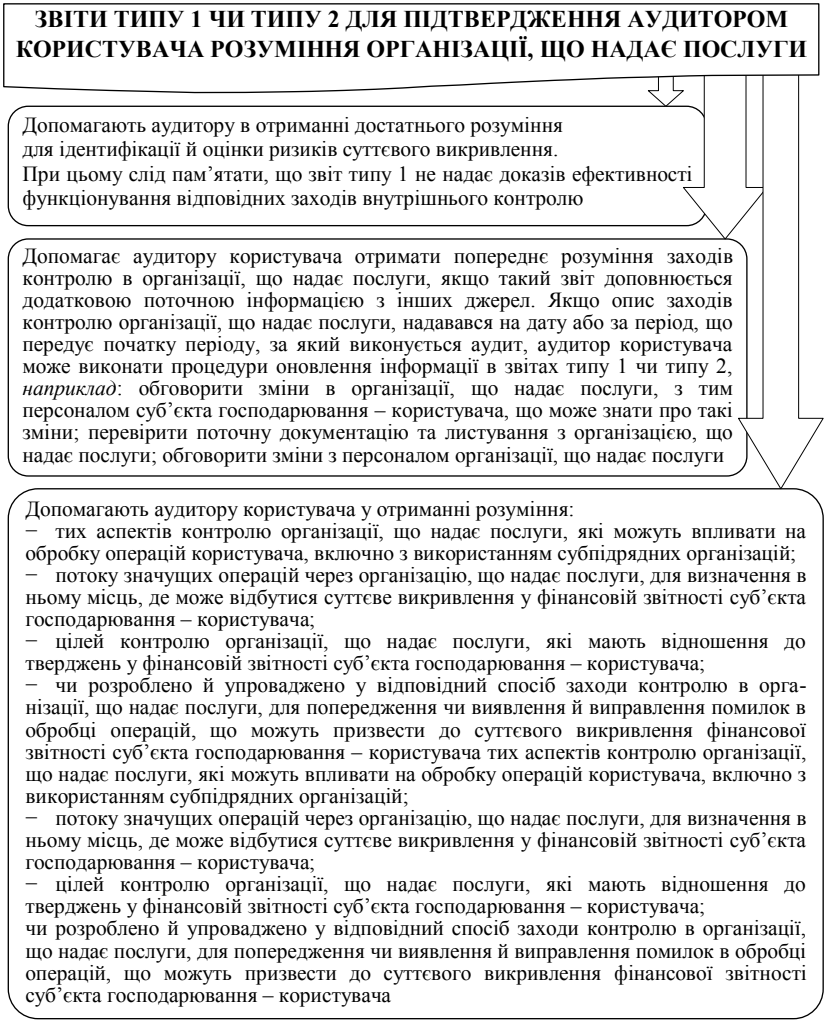
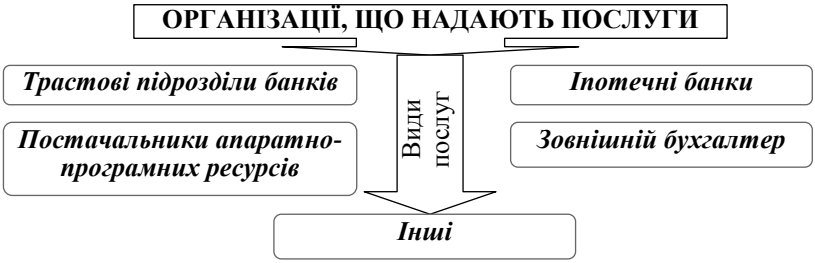


Рисунок 3.16 – Порядок підготовки та використання звітів типу 1 та 2 відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Використання звітів типу 1 чи типу 2 в підтримку розуміння аудитором користувача організації, що надає послуги» [складено авторами за [3, с. 328–329]



Ведення бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання – користувача. Підготовка фінансової звітності. Управління активами. Ініціація, облік або обробка операцій як представника суб'єкта господарювання – користувача. Трастові операції. Інвестування й обслуговування активів для пенсійних фондів або для інших осіб. Обслуговування іпотеки для інших осіб. Постачання програмного забезпечення. Створення технологічного середовища, що дає змогу замовникам обробляти фінансові й управлінські операції

Рисунок 3.17 – Характер послуг, що надаються організацією, яка надає послуги відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Характер послуг, що надаються організацією, яка надає послуги» [складено авторами за [3, с. 324]

Суб'єкт господарювання – користувач – суб'єкт господарювання, який використовує організацію, що надає послуги, і фінансова звітність якого підлягає аудиту [3, с. 320] (рис. 3.18).

Субпідрядна організація, що надає послуги – субпідрядна організація, що надає послуги, яку використовує інша організація, що надає послуги, для надання суб'єктам господарювання – користувачам окремих послуг, що є частиною інформаційних систем цих суб'єктів господарювання, пов'язаних із фінансовим звітуванням [3, с. 320].

Аудитор користувача – аудитор, який виконує аудит та надає звіт щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача [3, с. 320].

Рисунок 3.18 – Характер відносин між суб'єктом господарювання – користувачем та організацією, яка надає послуги відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Характер відносин між суб'єктом господарювання – користувачем та організацією, що надає послуги» [складено авторами за [3, с. 325–326]

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілями аудитора користувача, коли суб'єкт господарювання – користувач використовує послуги організації, що надає послуги, є:

− отримання розуміння характеру і важливості послуг, що надаються цією організацією, та їхній вплив на внутрішній

контроль суб'єкта господарювання – користувача, який має відношення до аудиту та достатнього для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення;

− розробка і виконання аудиторських процедур у відповідь на ці ризики.

Багато суб'єктів господарювання для ведення окремих бізнес-процесів залучають організації, що надають послуги, які стосуються аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача тоді, коли ці послуги та контроль за ними є частиною інформаційної системи користувача послугами включно з відповідними бізнес-процесами, які стосуються фінансового звітування.

У деяких випадках законодавчими чи нормативними актами може вимагатися посилання на роботу аудитора організації, що надає послуги, у звіті аудитора користувача, наприклад з метою забезпечення прозорості у державному секторі. За таких обставин аудитору користувача для такого посилання може бути потрібним попередньо отримати згоду аудитора організації, що надає послуги.

Аудитори в державному секторі зазвичай мають широкі права доступу, встановлені у законодавчому порядку. Однак бувають ситуації, коли такі права доступу не діють, наприклад, якщо організація, що надає послуги, розташована в іншій юрисдикції. В таких випадках аудитору в державному секторі може виявитися потрібним отримати розуміння застосовного законодавства цієї іншої юрисдикції для визначення можливості отримання відповідних прав доступу. Крім того, аудитор у державному секторі може отримати право доступу через умови угоди або домовитися із суб'єктом господарювання – користувачем про включення положення щодо права доступу в будь-якій угоді між суб'єктом господарювання – користувачем та організацією, що надає послуги.

Аудитори в державному секторі можуть залучити іншого аудитора для виконання тестів заходів контролю чи процедур по суті стосовно дотримання вимог законодавства, нормативних актів чи регуляторних органів.

Інформація про характер послуг, які надаються організацією, що надає послуги, може бути отримана з різних джерел (рис. 3.19).

ІНФОРМАЦІЯ ПРО ХАРАКТЕР ПОСЛУГ, ЯКІ НАДАЮТЬСЯ ОРГАНІЗАЦІЄЮ, ЩО НАДАЄ ПОСЛУГИ, МОЖЕ БУТИ ОТРИМАНА З РІЗНИХ ДЖЕРЕЛ, ТАКИХ ЯК:

- інструкції користувачів;
- огляди систем;
- технічні керівництва;
- контракт або угода про надання послуг між суб'єктом господарювання – користувачем послугами та організацією, що надає послуги;
- звіти організацій, що надають послуги, внутрішніх аудиторів або регуляторних органів щодо контролю організації, що надає послуги;
- звіти аудитора організації, яка надає послуги, включно з його листом керівництву за наявності

Знання, отримані аудитором користувача через попередній досвід роботи з організацією, що надає послуги, наприклад через досвід виконання інших завдань з аудиту, може виявитися корисним при отриманні розуміння характеру послуг, що надаються такою організацією. Особливо корисним це може бути у випадку, якщо послуги та заходи контролю щодо цих послуг в організації, що надає послуги, є стандартизованими

Рисунок 3.19 – Характеристика інформації щодо характеру послуг, які надаються організацією, що надає послуги відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Джерела інформації» [складено авторами за [3, с. 324]

МСА 402 «Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

3.6. МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 450 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 450 розглядає відповідальність аудитора за оцінку впливу виявлених викривлень на сам аудит і впливу невиправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність.

ВИЗНАЧЕННЯ

Викривлення – розбіжність між відображеною 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 помилки або шахрайства.

Коли аудитор висловлює думку, чи фінансова звітність подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або чи відображає правдиву та неупереджену інформацію, викривлення також включають коригування сум, класифікацій, подання або розкриття інформації, які, за судженням аудитора, є необхідними для того, щоб фінансова звітність була подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах або для того, щоб вона відображала правдиву і неупереджену інформацію [3, с. 337].

Невиправлені викривлення – викривлення, які аудитор акумулював під час аудиту і які не було виправлено [3, с. 337].

Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства. Причини виникнення викривлень наведені на рис. 3.20.

Невиправлені викривлення – викривлення, які аудитор акумулював під час аудиту і які не було виправлено [3, с. 337].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілями аудитора є оцінка:

− впливу на аудит виявлених викривлень;

− впливу невиправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність.

Аудитор повинен акумулювати викривлення, виявлені під час аудиту, крім тих, що є вочевидь незначними.

Викривлення внаслідок характеру або обставин, не можуть бути акумульовані разом, що є можливим у випадку викривлень сум. Однак, від аудитора вимагається оцінити такі викривлення окремо або в сукупності (тобто разом з іншими викривленнями) для визначення, чи є вони суттєвими.

ВИКРИВЛЕННЯ

Можуть виникати внаслідок:

- неточності в зборі чи обробці даних, на основі яких готується фінансова звітність;
- пропуску суми або розкриття інформації, включаючи неналежні або неповні розкриття та ті розкриття, необхідні для задоволення цілей розкриття, які вимагаються деякими концептуальними основами фінансового звітування, відповідно;
- неправильної облікової оцінки через ігнорування або вочевидь неправильного трактування фактів;
- судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає необґрунтованими, або вибір і застосування облікових політик, які аудитор вважає неналежними;
- неналежної класифікації, узагальнення чи деталізації інформації;
- для фінансової звітності, підготовленої відповідно до концептуальної основи достовірного подання, – пропуск розкриттів інформації, необхідних для того, щоб фінансова звітність забезпечила достовірне подання, на додаток до розкриттів, які конкретно вимагаються цією концептуальною основою

Рисунок 3.20 – Причини виникнення викривлень відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Визначення викривлення» [складено авторами за [3, с. 339]

Для допомоги аудитору в оцінці впливу акумульованих у процесі аудиту викривлень та інформуванні управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо цих викривлень, може бути корисним розрізняти викривлення на фактичні, викривлення внаслідок судження і викривлення внаслідок прогнозу:

Фактичні викривлення – це викривлення, щодо яких немає ніяких сумнівів [3, с. 340].

Викривлення внаслідок судження – це різниці, що виникають внаслідок судження управлінського персоналу, включаючи ті, що стосуються визнання, вимірювання, подання та розкриття інформації у фінансовій звітності (включаючи вибір та застосування облікової політики), яку аудитор вважає необґрунтованою або неналежною [3, с. 340–341].

Викривлення внаслідок прогнозу – це найкраща можлива для аудитора оцінка викривлень у генеральних сукупностях включно з прогнозом викривлень, виявлених в аудиторських вибірках, на всі генеральні сукупності, з яких була взята вибірка [3, с. 341].

Аудитор повинен визначити необхідність перегляду загальної стратегії аудиту і 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;

− усі викривлення в сукупності, акумульовані під час аудиту, наближуються до рівня суттєвості, визначеного відповідно до МСА 320.

Викривлення може бути непоодиноким випадком. Доказом можливості існування інших викривлень може бути, наприклад, виявлення аудитором викривлення, яке виникло внаслідок порушення в системі внутрішнього контролю або внаслідок неналежних припущень чи методів оцінки, які широко застосовуються суб'єктом господарювання.

Якщо в цілому викривлення, акумульовані під час аудиту, наближаються до рівня суттєвості, визначеного відповідно до МСА 320, існує ризик, більший ніж допустимо прийнятний низький, що можливі непомічені викривлення, якщо їх взяти в цілому з акумульованими під час аудиту викривленнями, можуть перевищити прийнятий рівень суттєвості. Невиявлені викривлення можуть існувати внаслідок присутності ризику, пов'язаного з вибіркою, та ризику, не пов'язаного з вибіркою.

Аудитор може звернутися до управлінського персоналу з запитом перевірити клас операцій, залишків рахунків або розкриття для того, щоб управлінський персонал зрозумів причину викривлення, виявленого аудитором, виконати процедури визначення суми дійсного викривлення в класі операцій, залишках рахунків або розкритті, а також внести відповідні коригування у фінансові звіти. Така пропозиція аудитора може ґрунтуватись, наприклад, на проекції викривлення, виявленого в аудиторській вибірці, на всю відповідну генеральну сукупність, для якої робилася така вибірка.

Якщо на вимогу аудитора управлінський персонал перевірив клас операцій, залишків рахунків або розкриття та виправив виявлені викривлення, аудитор повинен виконати додаткові аудиторські процедури для визначення, чи не залишилося цих викривлень.

До оцінювання впливу невиправлених викривлень аудитор повинен переглянути *рівень суттєвості* на підтвердження його відповідності у контексті дійсних фінансових результатів суб'єкта господарювання.

Аудитор повинен визначити, чи є невиправлені 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 загалом, а також особливі обставини їхнього виникнення (рис. 3.21);

ОБСТАВИНИ ДЕЯКИХ ВИКРИВЛЕНЬ, ЩО МОЖУТЬ ВПЛИНУТИ НА ОЦІНЮВАННЯ ЇХ СУТТЄВОСТІ

Ступінь впливу викривлень

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.
Має наслідком підвищення компенсацій управлінському персоналу, наприклад забезпечуючи дотримання вимог про виплату винагород, премій або інших заохочень.
Є значним для розуміння аудитором минулого повідомлення користувачів, наприклад щодо прогнозованої прибутковості.
Стосується статей, де задіяні конкретні сторони.
Є пропуском інформації, яка конкретно не вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування.
Впливає на іншу інформацію, яку включено у річний звіт суб'єкта господарювання

Наведені обставини це лише приклади, не всі вони будуть зустрічатися під час виконання завдань із аудиту. Наявність таких обставин не обов'язково має вести до висновку, що викривлення є суттєвими

Рисунок 3.21 – Оцінювання впливу невиправлених викривлень на рівень суттєвості відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Оцінювання впливу невиправлених викривлень» [складено авторами за [3, с. 343–344]

– вплив невиправлених викривлень попередніх періодів як стосовно конкретних класів операцій, залишків рахунків або розкриттів інформації, так і на фінансову звітність у цілому.

Аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це йому не заборонено законодавчими або нормативними актами, про невиправлені викривлення та їх можливий вплив окремо або в сукупності на висновок у звіті незалежного аудитора. В повідомленні аудитора має зазначатися кожне окреме суттєве невиправлене викривлення. Аудитор повинен звернутися із запитом про виправлення невиправлених викривлень.

Якщо про невиправлені викривлення вже повідомлялось особам, які несуть відповідальність за управління, а ці особи також несуть відповідальність за найвище управління, немає потреби знову повідомляти про них цих осіб, але вже в ролі тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Однак аудитор має бути впевненим, що при повідомленні осіб, які несуть відповідальність за управління, адекватно повідомляються всі інші особи, кому б аудитор повідомляв цю інформацію в межах їхніх корпоративних повноважень.

Якщо існує значна кількість окремих несуттєвих невиправлених викривлень, аудитор може повідомляти про їхню загальну кількість і загальний монетарний вплив невиправлених викривлень, а не наводити подробиці кожного окремого невиправленого викривлення.

Аудитор може обговорити з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, причини невиправлення викривлень і можливі наслідки такого невиправлення, враховуючи розмір та характер викривлення, оціненого в існуючих обставинах, а також можливі наслідки для фінансової звітності майбутніх періодів.

Аудитор повинен:

– повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, як про вплив невиправлених викривлень попередніх періодів на конкретні класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому;

– 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 невиправлених 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.

Оскільки при підготовці фінансової звітності від управлінського персоналу і там, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, вимагається коригування фінансової звітності для виправлення суттєвих викривлень, аудитор повинен звернутися до нього з вимогою надати письмові запевнення щодо невиправлених викривлень. У деяких випадках управлінський персонал і там, де це прийнятно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть не вважати, що деякі невиправлені викривлення є викривленнями. Саме тому вони можуть забажати включити в свої письмові запевнення такі слова, як: «Ми не згодні, що … та … являють собою викривлення, оскільки [опис причин]». Отримання такого запевнення, проте, не звільняє аудитора від необхідності формування висновку щодо впливу невиправлених 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 невиправлених викривлень, взятих окремо або в сукупності, та основу такого висновку.

МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

Питання для самоконтролю до розділу 3

1. Планування аудиту фінансової звітності.
2. Концепція суттєвості при плануванні та проведенні аудиту фінансової звітності.
3. Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища.
4. Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики.
5. Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту.
6. Порядок повідомлення про викривлення тих, кого наділено найвищими повноваженнями.
7. Суттєвість та її вплив на процес аудиту.
8. Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги

Розділ 4
МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, ЩО РЕГУЛЮЮТЬ ПРОЦЕДУРИ ОТРИМАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ І ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ІНШИХ ФАХІВЦІВ

4.1. МСА 500 «Аудиторські докази».

4.2. МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів».

4.3. МСА 505 «Зовнішні підтвердження».

4.4. МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду».

4.5. МСА 520 «Аналітичні процедури».

4.6. МСА 530 «Аудиторська вибірка».

4.7. МСА 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язані з ними розкриття інформації».

4.8. МСА 550 «Пов'язані сторони».

4.9. МСА 560 «Події після звітного періоду».

4.10. МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності».

4.11. МСА 580 «Письмові запевнення».

4.12. МСА 600 «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)».

4.13. МСА 610 (переглянутий у 2013 р.) «Використання роботи внутрішніх аудиторів».

4.14. МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора».

Питання для самоконтролю до розділу 4.

Вивчивши цей розділ, Ви будете

знати:

- визначення поняття «аудиторські докази»;
- вимоги до аудиторських доказів;
- джерела отримання аудиторських доказів;
- поняття першого завдання з аудиту;
- поняття і призначення аналітичних процедур;
- організацію аудиторської вибірки, обсяг і відбір елементів вибірки;
- оцінювання результатів аудиторської вибірки;

− поняття розуміння відносин і операцій з пов'язаними сторонами;

− особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів);

− роботу внутрішніх аудиторів;

уміти:

− виконувати процедури збирання аудиторських доказів;

− визначати інформацію про залишки на початок періоду;

− розробляти та виконувати аналітичні процедури;

− визначати розмір вибірки, достатній для зменшення ризику аудиторської вибірки;

− оцінювати результати аудиторської вибірки;

− визначати доцільність й обсяги використання конкретної роботи внутрішніх аудиторів.

4.1. МСА 500 «Аудиторські докази»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 500 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 500 пояснює, з чого складаються аудиторські докази під час аудиту фінансової звітності, та відповідальність аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, що дадуть йому можливість сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора. 2. МСА 500 стосується всіх аудиторських доказів, отриманих під час виконання аудиту.

ВИЗНАЧЕННЯ

Бухгалтерські записи – записи початкових бухгалтерських проводок та підтвердних первинних документів (таких як чеки та записи електронних платежів; рахунки-фактури; контракти; Головна книга й облікові регістри, записи в журналах та інші коригування фінансової звітності, не відображені в звичайних журналах проводок; та такі записи, як робочі таблиці і розрахунки (в тому числі електронні таблиці), що підтверджують

розподіл витрат, розрахунки, звірки й розкриття інформації [3, с. 348].

Прийнятність (аудиторських доказів) – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та надійність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора [3, с. 348].

Аудиторські докази – інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в бухгалтерських записах, які є основою для фінансової звітності, та інформація, отримана з інших джерел [3, с. 348–349].

Зовнішнє джерело інформації – зовнішня особа або організація, яка надає інформацію, що була використана суб'єктом господарювання при складанні фінансової звітності або отримана аудитором як аудиторські докази, коли така інформація є придатною для використання широким колом користувачів. Якщо інформація надана особою чи організацією, яка діє в якості експерта управлінського персоналу, обслуговуючої організації або експерта аудитора, така особа чи організація не вважається зовнішнім джерелом інформації стосовно цієї конкретної інформації [3, с. 349].

Достатність (аудиторських доказів) – міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів [3, с. 349].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Ціллю аудитора є розробка та виконання аудиторських процедур у такий спосіб, який уможливить отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, що дадуть йому змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора.

Аудитор повинен розробити та виконати процедури аудиту, що за певних обставин відповідають меті отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.

Аудиторські процедури, спрямовані на отримання аудиторських доказів, можуть включати крім запитів ще й інспекту-

вання, спостереження, підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання та аналітичні методи, які часто комбінуються між собою (рис. 4.1).

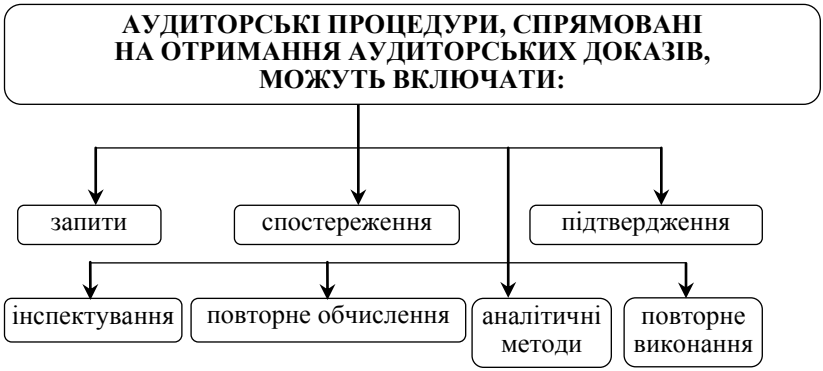


Рисунок 4.1 – Складові аудиторських процедур, спрямованих на отримання аудиторських доказів відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі» [складено авторами за [3, с. 354–355]

Аудиторські процедури, описані нижче, можуть використовуватися як процедури оцінювання ризиків, тести внутрішнього контролю або процедури по суті залежно від контексту, у якому вони застосовуються аудитором:

– *інспектування* – вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній або іншій формі, або фізичний огляд активу.

Інспектування записів або документів надає аудиторські докази різних ступенів достовірності залежно від їхнього характеру або джерела отримання, а також у разі внутрішніх записів або документів – залежно від ефективності заходів контролю над їхнім формуванням;

– *спостереження* – нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи.

Спостереження надає аудиторські докази про виконання процесу або процедури, але обмежується тим моментом часу,

коли таке спостереження відбувається, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу або процедури;

− *зовнішнє підтвердження* – аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі. Однак зовнішнє підтвердження не повинне обмежуватися виключно залишками рахунків.

Процедури зовнішнього підтвердження також використовуються для отримання аудиторських доказів щодо відсутності певних умов, наприклад додаткових угод, які можуть впливати на визнання доходів;

− *повторне обчислення* – перевірка математичної правильності документів чи записів. Його можна виконувати вручну або за допомогою електронних засобів;

− *повторне виконання* – незалежне виконання аудитором процедур або заходів контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;

− *аналітичні процедури* – оцінка фінансової інформації через аналіз правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними.

Аналітичні процедури також включають усі необхідні дослідження ідентифікованих коливань чи взаємозв'язків, що суперечать іншій доречній інформації або значно відрізняються від очікуваних показників;

− *запит* – пошук фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами. Запит широко використовується протягом усього аудиту на додаток до інших аудиторських процедур.

Запити можуть варіюватися від офіційних письмових запитів до неформальних усних. Оцінка отриманих відповідей є невід'ємною частиною процесу запиту.

Попри те, що запит може надавати важливі аудиторські докази і навіть доказ викривлення, використання лише запиту, як правило, не дає змоги отримати достатні аудиторські докази ні щодо відсутності суттєвого викривлення на рівні тверджень, ні стосовно операційної ефективності заходів контролю.

У процесі розробки і виконання аудиторських процедур аудитор повинен брати до уваги доречність та надійність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази, включаючи інформацію, отриману із зовнішнього джерела інформації.

Якщо інформацію, що використовуватиметься як аудиторські докази, було підготовлено з використанням роботи експерта управлінського персоналу, аудитор повинен, якщо це потрібно, з огляду на значущість роботи експерта для досягнення мети аудитора:

− оцінити компетентність, можливості та об'єктивність цього експерта

− отримати розуміння роботи цього експерта;

− оцінити відповідність використання роботи цього експерта як аудиторські докази для відповідного твердження.

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.

Загальні правила щодо надійності аудиторських доказів наведено на рис. 4.2.

У процесі розробки тестів заходів контролю і тестів деталей аудитор повинен визначити засоби вибору елементів для тестування, які є ефективними для досягнення мети аудиторської процедури.

Якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, суперечать доказам, отриманим з іншого або в аудитора є сумніви щодо достовірності інформації, яка використовуватиметься як аудиторські докази, аудитор повинен визначити, які зміни або доповнення потрібно внести до аудиторських процедур для розв'язання проблеми, а також вивчити вплив цієї проблеми (якщо він існує) на інші аспекти аудиту.

Рисунок 4.2 – Загальні правила щодо надійності аудиторських доказів відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Надійність»
[складено авторами за [3, с. 367]

МСА 500 «Аудиторські докази» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

4.2. МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 501 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 501 розглядає особливі положення, які використовує аудитор при отриманні прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо певних аспектів запасів, судових справ і претензій, які стосуються

суб'єкта господарювання, а також інформації за сегментами під час аудиту фінансової звітності.

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілями аудитора є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо:

− наявності та стану запасів;

− повноти інформації по судових справах і претензіях, що стосуються суб'єкта господарювання;

− подання і розкриття інформації за сегментами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Якщо запаси є суттєвими для фінансової звітності, аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо наявності та стану запасів шляхом і бути присутнім під час інвентаризації запасів, крім випадків, якщо це не є можливим на практиці (рис. 4.3).

Рисунок 4.3 – Умови визнання запасів суттєвими для фінансової звітності відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Запаси» [складено авторами за [3, с. 367]

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 (табл. 4.1).

Таблиця 4.1 – Характеристика аудиторських процедур для виявлення судових справ і претензій відповідно до Матеріалів для застосування і інших пояснювальних Матеріалів «Повнота судових справ та претензій», «Огляд даних на рахунках обліку витрат на юридичні послуги» [складено авторами за [3, с. 368]

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, ВКЛЮЧАЮЧИ:	
Звернення із запитами до управлінського персоналу і, де це застосовно, інших осіб суб'єкта господарювання, включаючи його штатного юриста	Судові справи та претензії, що стосуються суб'єкта господарювання, можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність, тому їх, можливо, слід розкривати або враховувати у фінансовій звітності
Перегляд протоколів засідань тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та листування між суб'єктом господарювання і його зовнішнім юристом	Додатково до процедур, інші доречні процедури включають, наприклад, використання інформації, отриманої через процедури оцінки ризиків, які проводилися для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, щоб допомогти аудитору дізнатися про судові справи і претензії, які стосуються суб'єкта господарювання
Огляд даних на рахунках обліку витрат на юридичні послуги	Залежно від обставин аудитор може вважати за доцільне перевірити відповідні первинні документи, зокрема рахунки-фактури за надані юридичні послуги, у процесі розгляду аудитором рахунків витрат на юридичні послуги

Якщо аудитор оцінює ризик суттєвого викривлення щодо ідентифікованих судових справ або претензій або коли виконані аудиторські процедури вказують, що інші суттєві судові справи або претензії можуть існувати, аудитор повинен додатково до

інших процедур, які вимагаються іншими МСА, звернутися безпосередньо до зовнішнього юриста суб'єкта господарювання. Аудитор повинен зробити це, надсилаючи письмовий запит, підготовлений управлінським персоналом, в якому зовнішнього юриста суб'єкта господарювання просять надати інформацію безпосередньо аудитору. Якщо законом, нормативними актами або відповідним професійним органом юристів забороняється зовнішньому юристу суб'єкта господарювання надавати інформацію безпосередньо аудитору, аудитор повинен виконати альтернативні аудиторські процедури.

Якщо:

− управлінський персонал відмовляється надати дозвіл аудитору безпосередньо звернутися до зовнішнього юриста суб'єкта господарювання або зустрітися із ним, або якщо зовнішній юрист суб'єкта господарювання відмовляється надати належну відповідь на письмовий запит, або якщо йому заборонено надавати відповідь;

− аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі через виконання альтернативних аудиторських процедур, аудитор повинен модифікувати думку у звіті аудитора відповідно до МСА 705 (переглянутий).

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.

Основні аспекти безпосереднє спілкування із зовнішнім юристом суб'єкта господарювання допомагає аудитору отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі відносно того, чи відомі потенційно суттєві судові справи і претензії та чи оцінки фінансових наслідків, зроблені управлінським персоналом, включаючи витрати, є обґрунтованими наведені на рис. 4.4.

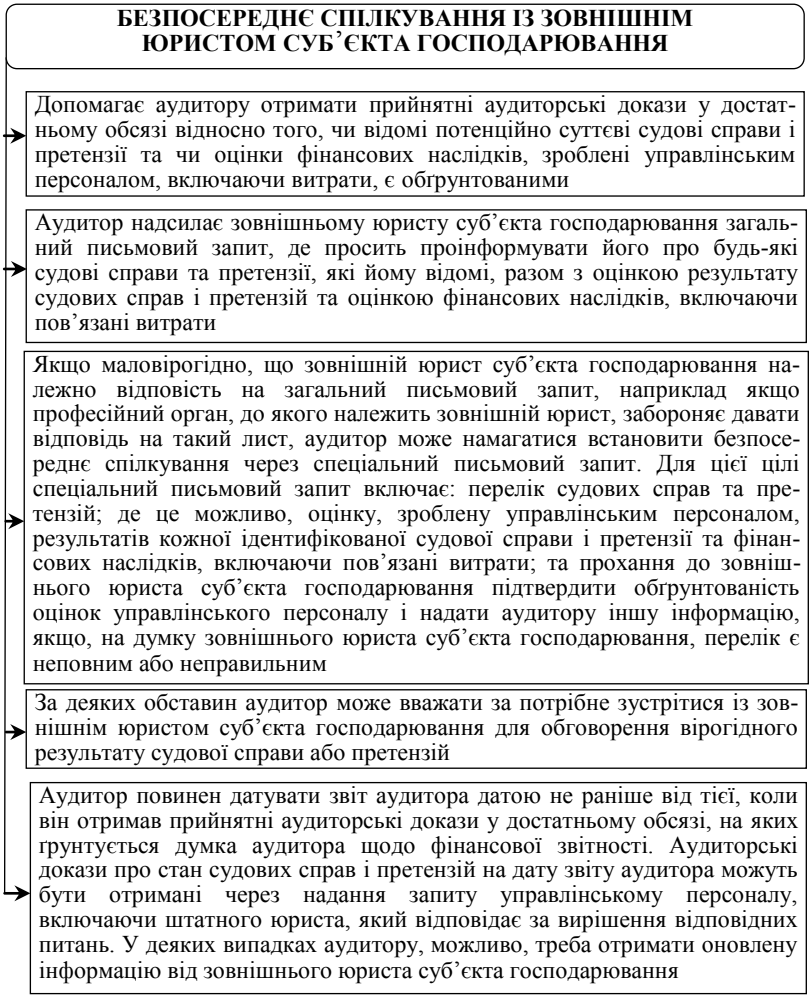


Рисунок 4.4 – Основні аспекти безпосереднього спілкування із зовнішнім юрисконсультом суб'єкта господарювання відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Спілкування із зовнішнім юристом суб'єкта господарювання» [складено авторами за [3, с. 373–374]

Аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо подання й розкриття інформації за сегментами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування через:

− отримання розуміння методів, які використовуються управлінським персоналом, при визначенні інформації за сегментами; та: *оцінювання того, чи такі методи ймовірно приведуть до розкриття відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування; де це доречно, тестування застосування таких методів*;

− виконання аналітичних або інших аудиторських процедур, які є доречними за обставин.

Залежно від застосовної концептуальної основи фінансового звітування від суб'єкта господарювання може вимагатись або йому може бути дозволено розкриття у фінансовій звітності інформації за сегментами. Відповідальність аудитора за подання і розкриття інформації за сегментами стосується фінансової звітності у цілому. Відповідно від аудитора не вимагається виконання аудиторських процедур, які будуть потрібними для висловлення думки щодо інформації за сегментами, поданої окремо.

Залежно від обставин прикладами питань, які можуть бути доречними для отримання розуміння методів, що використовуються управлінським персоналом при визначенні інформації за сегментами, а також того, чи приведуть такі методи до розкриття відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Ці питання включають: продажі, переміщення і розрахунки між сегментами, а також усунення міжсегментних залишків; порівняння з бюджетами та іншими очікуваними результатами, наприклад операційних прибутків як відсоток від продажу; розподіл активів і витрат між сегментами; узгодженість з попередніми періодами та адекватність розкриття інформації щодо суперечностей.

МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

4.3. МСА 505 «Зовнішні підтвердження»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 505 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 505 розглядає використання аудитором процедур зовнішнього підтвердження для отримання аудиторських доказів. МСА 505 не розглядає запити щодо судових справ і претензій, що підпадають під дію МСА 501.

ВИЗНАЧЕННЯ

Зовнішнє підтвердження – аудиторські докази, отримані як пряма письмова відповідь аудитору від третьої сторони (сторони, що надає підтвердження) у паперовому вигляді або у електронній чи іншій формі [3, с. 377].

Звернення щодо позитивного підтвердження – письмове звернення, згідно з яким сторона, що надає підтвердження, надсилає свою відповідь безпосередньо аудитору і зазначає свою згоду або незгоду з наведеною у зверненні інформацією чи надає зазначену у зверненні інформацію [3, с. 377].

Звернення щодо негативного підтвердження – письмове звернення, згідно з яким сторона, що надає підтвердження, надсилає свою відповідь безпосередньо аудитору тільки в разі незгоди із наведеною у зверненні інформацією [3, с. 377].

Відсутність відповіді – відсутність відповіді або повної відповіді від сторони, що надає підтвердження на звернення щодо позитивного підтвердження, або ситуація, коли звернення щодо позитивного підтвердження повертається недоставленим [3, с. 377–378].

Неузгодженість – відповідь, яка засвідчує відмінність між інформацією, відносно підтвердження якої мало місце звернення або яка міститься у записах суб'єкта господарювання, та інформацією, наданою стороною, що надає підтвердження [3, с. 378].

Аудитор повинен дослідити неузгодженості для того, щоб визначити, вказують вони чи не вказують на наявність викривлень.

Неузгодженості, зазначені у відповідях на звернення щодо підтвердження, можуть вказувати про викривлення або потенційні викривлення у фінансовій звітності. Якщо викривлення виявлено, аудитор повинен оцінити, чи вказує таке викривлення на шахрайство. Неузгодженості можуть вказувати на якість відповідей від подібних сторін, що надають підтвердження, або якість подібних рахунків. Неузгодженості також можуть вказувати на недолік або недоліки у системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання за фінансовим звітуванням (рис. 4.5).

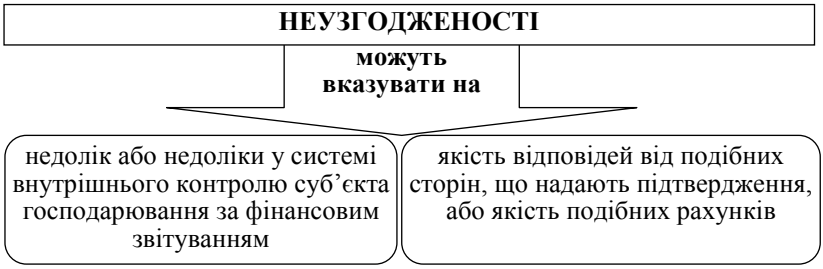


Рисунок 4.5 – Неузгодженості, зазначені у відповідях на звернення щодо підтвердження відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Неузгодженості» [складено авторами за [3, с. 379, 383]

Деякі неузгодженості не є викривленнями. Наприклад, аудитор може дійти висновку, що відмінності у відповідях на звернення щодо підтвердження викликані часом, вимірюванням або технічними помилками у процедурах зовнішнього підтвердження.

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Ціллю аудитора при застосуванні процедур зовнішнього підтвердження є розробка та виконання таких процедур для отримання доречних і надійних аудиторських доказів.

При використанні процедур зовнішнього підтвердження аудитор повинен встановити контроль над зверненнями щодо зовнішнього підтвердження, включаючи:

- визначення інформації для підтвердження або звернення;
- вибір належної сторони, що надає підтвердження;

– формування звернень щодо підтвердження, враховуючи визначення належного одержувача звернень і наявність інформації для надсилання відповідей безпосередньо аудитору;

– надсилання звернень, враховуючи подальші звернення, якщо це застосовно, стороні, що надає підтвердження.

Якщо управлінський персонал відмовляється дозволити аудитору надіслати звернення щодо підтвердження, аудитор повинен:

– зробити запит про причини відмови управлінського персоналу та отримати аудиторські докази щодо їх правомірності й обґрунтованості;

– оцінити вплив відмови управлінського персоналу на оцінювання аудитором відповідних ризиків суттєвого викривлення, враховуючи ризик шахрайства, а також характер, час і обсяг інших аудиторських процедур;

– виконати альтернативні аудиторські процедури, призначені для отримання відповідних і надійних аудиторських доказів.

Якщо аудитор визначає чинники, які викликають сумніви щодо надійності відповіді на звернення щодо підтвердження, аудитор повинен отримати подальші аудиторські докази для усунення таких сумнівів. Якщо аудитор визначає, що відповідь на звернення щодо підтвердження не є надійною, аудитор повинен оцінити вплив цього на оцінку відповідних ризиків суттєвого викривлення, враховуючи ризик шахрайства, і на відповідні характер, час та обсяг інших аудиторських процедур.

Якщо аудитор визначив, що відповідь на звернення щодо позитивного підтвердження є необхідною для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, альтернативні аудиторські процедури не нададуть аудиторських доказів, які потрібні аудитору. Якщо аудитор не отримує таке підтвердження, аудитор повинен визначити вплив цього на аудит і думку аудитора відповідно до МСА 705 (переглянутий) (рис. 4.6).

ЗА ДЕЯКИХ ОБСТАВИН АУДИТОР МОЖЕ ВИЯВИТИ ОЦІНЕНИЙ РИЗИК СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ НА РІВНІ ТВЕРДЖЕННЯ, ДЛЯ ЯКОГО ВІДПОВІДЬ НА ЗВЕРНЕННЯ ЩОДО ПОЗИТИВНОГО ПІДТВЕРДЖЕННЯ Є НЕОБХІДНОЮ ДЛЯ ОТРИМАННЯ ПРИЙНЯТНИХ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ У ДОСТАТНЬОМУ ОБСЯЗІ

Такі обставини можуть включати ситуації, коли

Інформацію, доступну для підтвердження твердження (тверджень) управлінського персоналу, можна отримати лише за межами суб'єкта господарювання	Особливі чинники ризику шахрайства, такі як ризик нехтування заходами контролю з боку управлінського персоналу або ризик змови, яка може включати працівника (працівників) та/або управлінський персонал не дає аудитору змоги покладатися на докази, отримані від суб'єкта господарювання

Рисунок 4.6 – Обставини ідентифікації відповіді на запит відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Якщо відповідь на звернення щодо позитивного підтвердження є необхідною для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі» [складено авторами за [3, с. 383]

Негативні підтвердження надають менш переконливі аудиторські докази порівняно з позитивними підтвердженнями. Відповідно аудитор не повинен використовувати звернення щодо негативного підтвердження як єдину аудиторську процедуру по суті для дій у відповідь на оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження, крім випадків, якщо існують усі наведені нижче умови (рис. 4.7).

Оцінюючи результати окремих звернень щодо зовнішнього підтвердження, аудитор може класифікувати такі результати так:

- відповідь від належної сторони, що надає підтвердження, де зазначається згода з інформацією, що надається у зверненні щодо підтвердження або надається необхідна інформація без неузгодженостей;
- відповідь, що вважається ненадійною;

Рисунок 4.7 – Умови використання запитів про негативні підтвердження відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Негативні підтвердження» [складено авторами за [3, с. 379]

- відсутність відповіді;
- відповідь, що вказує на неузгодженість.

Оцінка аудитора, коли враховується разом із іншими аудиторськими процедурами, що їх міг виконати аудитор, може допомогти аудитору дійти висновку, чи було отримано прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі або чи необхідні подальші аудиторські процедури відповідно до МСА 330. Аудиторське оцінювання, яке враховується разом із іншими аудиторськими процедурами, що їх міг виконати аудитор, може допомогти йому дійти висновку, чи було отримано достатні та прийнятні аудиторські докази або чи є необхідними подальші аудиторські процедури.

МСА 505 «Зовнішні підтвердження» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

4.4. МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 510 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

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

ВИЗНАЧЕННЯ

Перше завдання з аудиту – завдання, при якому:

− фінансова звітність за попередній період не підлягала аудиту;

− фінансова звітність за попередній період підлягала аудиту попереднім аудитором [3, с. 386].

Залишки на початок періоду – залишки на рахунках, які існують на початок періоду. Залишки на початок періоду ґрунтуються на залишках рахунків на кінець попереднього періоду і відображають вплив операцій і подій попередніх періодів та облікових політик, що застосовувалися у попередньому періоді. Залишки на початок періоду також включають розкриття інформації, яка існувала на початок періоду, такої як умовні і прийняті зобов'язання [3, с. 386].

Попередній аудитор – аудитор з іншої аудиторської фірми, який провів аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання за попередній період та який був замінений теперішнім аудитором [3, с. 386].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Ціллю аудитора під час 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.

Аудитор повинен ознайомитися з останньою фінансовою звітністю, якщо вона є, та звітом аудитора щодо неї попереднього аудитора, якщо такий є, для отримання інформації про залишки на початок періоду, включаючи розкриття інформації.

Аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі стосовно того, чи існують викривлення залишків на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період (рис. 4.8).

Рисунок 4.8 – Процедури отримання аудитором прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно того, чи існують викривлення залишків на початок періоду відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Залишки на початок періоду» [складено авторами за [3, с. 387]

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 їхнього впливу на фінансову звітність за поточний період.

Чинники, від яких залежить характер та обсяг аудиторських процедур, необхідних для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо залишків на початок періоду наведені на рис. 4.9.

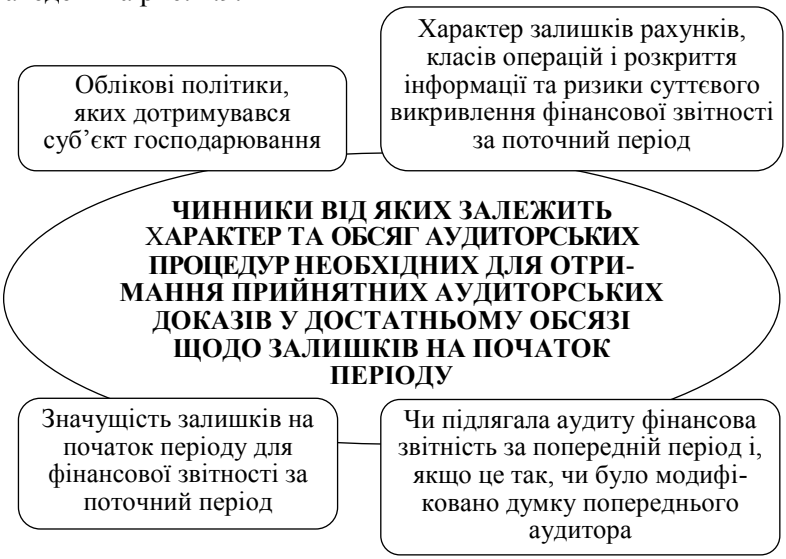


Рисунок 4.9 – Чинники, від яких залежить характер та обсяг аудиторських процедур, необхідних для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо залишків на початок періоду відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Залишки на початок періоду» [складено авторами за [3, с. 389]

Якщо аудит фінансової звітності за попередній період проводився попереднім аудитором, аудитор може мати змогу отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо залишків на початок періоду через огляд робочих документів попереднього аудитора. Питання, чи надає такий огляд прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, залежить від

професійної компетентності та незалежності попереднього аудитора.

Відповідні етичні та професійні вимоги надають керівництво щодо комунікацій аудитора з попереднім аудитором.

Для поточних активів і зобов'язань деякі аудиторські докази щодо залишків на початок періоду можуть бути отримані як частина аудиторських процедур поточного періоду. Наприклад, отримання (оплата) дебіторської (кредиторської) заборгованості на початок періоду протягом поточного періоду надасть аудиторські докази її існування, а також прав і обов'язків, повноти й оцінки на початок періоду. Однак у випадку запасів аудиторські процедури, що застосовуються у поточному періоді для залишків запасів на кінець поточного періоду, нададуть мало аудиторських доказів щодо наявних запасів на початок періоду.

Саме тому можуть виявитися потрібними додаткові аудиторські процедури, а одна або кілька із зазначених нижче процедур можуть надати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі:

− спостереження за поточною інвентаризацією запасів та 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.

Для непоточних активів і зобов'язань, таких як основі засоби, інвестиції та довгострокова заборгованість, деякі аудиторські докази можуть бути отримані через перевірку бухгалтерських записів та іншої інформації, яка стосується залишків на початок періоду.

Аудитор може мати змогу отримати деякі аудиторські докази щодо залишків на початок періоду через підтвердження з третіми сторонами, наприклад для довгострокової заборгованості та інвестицій. В інших випадках аудитору може виявитися потрібним виконати додаткові аудиторські процедури.

Неможливість аудитором отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо залишків на початок періоду

може призвести до однієї з таких модифікацій думки в звіті аудитора:

− думка із застереженням або відмова від висловлення думки, що є доречним за обставин; або

− крім випадків, коли це заборонено законодавчими або нормативними актами, думка із застереженням або відмова від висловлення думки, що є доречним, щодо результатів основної діяльності і руху грошових коштів та у відповідних випадках немодифікована думка щодо фінансового стану.

У деяких випадках модифікація думки попереднього аудитора може не бути доречною та суттєвою для думки щодо фінансової звітності за поточний період. Це може статися, якщо, наприклад, мало місце обмеження обсягу аудиту в попередньому періоді, але обставина, яка спричинила таке обмеження, була виправлена у поточному періоді.

У Додатку до МСА 510 наведено приклади звітів аудитора. Модифікація думки в звіті попереднього аудитора [3, с. 391–396].

МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

4.5. МСА 520 «Аналітичні процедури»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 520 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 520 розглядає питання використання аудитором аналітичних процедур як процедур по суті (аналітичних процедур по суті). МСА 520 також стосується питання відповідальності аудитора за виконання аналітичних процедур наприкінці аудиту, які б допомогли аудитору в формулюванні загального висновку щодо фінансової звітності.

ВИЗНАЧЕННЯ

Аналітичні процедури – оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансо-

вими 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 [3, с. 398].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілі аудитора такі:

− отримати доречні та надійні аудиторські докази при виконанні аналітичних процедур по суті;

− розробити та виконати аналітичні процедури наприкінці аудиту, які б допомогли аудитору в формулюванні загального висновку, чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб'єкта господарювання.

Аналітичні процедури включають розгляд і порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання (рис. 4.10).

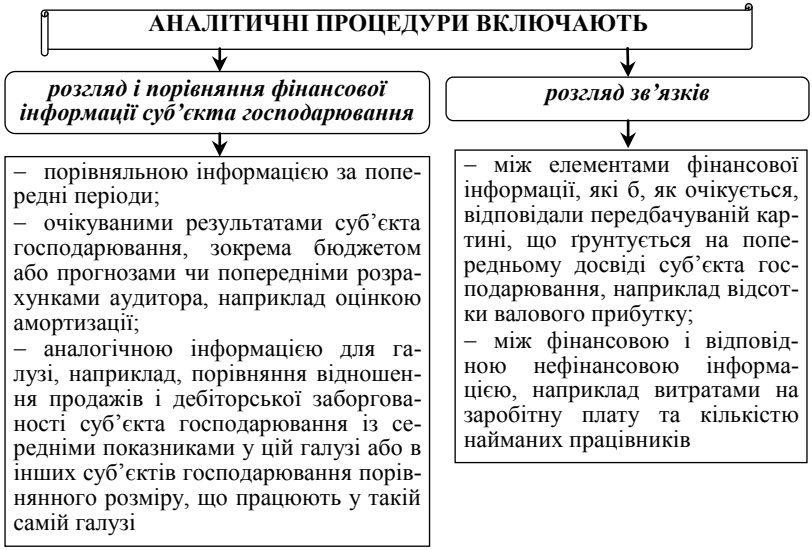


Рисунок 4.10 – Аналітичні процедури відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Визначення аналітичних процедур» [складено авторами за [3, с. 399]

Для виконання аналітичних процедур можуть використовуватися різні методи. Ці методи варіюються від виконання простих порівнянь до здійснення комплексного аналізу з використанням сучасних статистичних методів. Аналітичні процедури можна застосовувати до консолідованої фінансової звітності, компонентів і окремих елементів інформації.

Аудиторськими процедурами по суті на рівні тверджень можуть бути тести деталей, аналітичні процедури по суті або те й інше разом. Рішення про те, які аудиторські процедури використовувати, в тому числі питання про доречність використання аналітичних процедур по суті, ґрунтується на професійному судженні аудитора щодо очікуваної ефективності та дієвості наявних аудиторських процедур для зменшення аудиторського ризику на рівні твердження до прийнятно низького рівня.

Аудитор може звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо наявності та достовірності інформації, необхідної для застосування аналітичних процедур по суті, і результатів будь-яких подібних аналітичних процедур, виконаних суб'єктом господарювання. Ефективним може виявитися використання аналітичних даних, підготовлених управлінським персоналом, за умови, що аудитор переконаний, що ці дані належно підготовлені.

Під час розробки та виконання аналітичних процедур по суті або окремо, або разом із детальними тестами як процедурами по суті відповідно до вимог МСА 330 аудитор повинен:

− визначити придатність конкретних аналітичних процедур по суті для таких тверджень із урахуванням оцінених ризиків суттєвого викривлення, а також тестів деталей, якщо такі є, для цих тверджень;

− оцінити надійність даних, на які спирається аудитор під час попереднього розрахунку відображених сум або коефіцієнтів, беручи до уваги джерело, порівнянність, характер і відповідність доступної інформації, та заходи внутрішнього контролю за підготовкою фінансової звітності;

− здійснити попередні розрахунки відображених сум і коефіцієнтів та оцінити те, чи є вони досить точними для

ідентифікації викривлення, яке окремо або разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності;

− визначити обсяг будь-якої розбіжності відображених сум з очікуваними значеннями, яка є прийнятною і не потребує подальшого розгляду (рис. 4.11).

Рисунок 4.11 – Вимоги до аудиторських процедур по суті відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Аудиторські процедури по суті» [складено авторами за [3, с. 398–399]

Перелік питань, доречних для оцінювання аудитором, чи можна здійснити досить точно оцінку для ідентифікації викривлення, яке разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності наведено на рис. 4.12.

Аудитор має розробити та виконати аналітичні процедури наприкінці аудиту, які допоможуть йому під час формулювання

загального висновку про те, чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб'єкта господарювання.

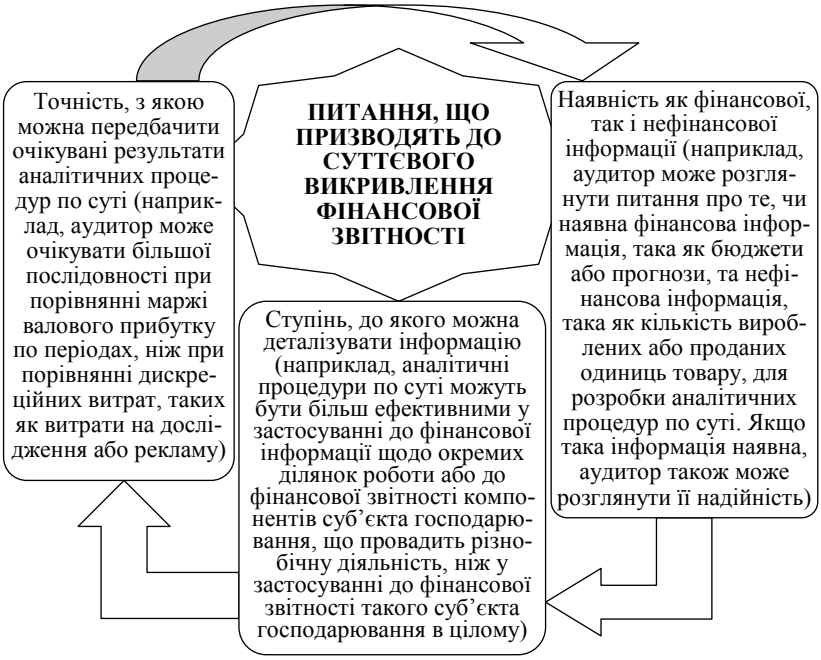


Рисунок 4.12 – Питання, доречні для оцінювання аудитором ідентифікації викривлення що призводять до суттєвого викривлення фінансової звітності відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Оцінювання, чи є оцінка достатньо точною» [складено авторами за [3, с. 402]

Висновки за результатами аналітичних процедур, розроблених і виконаних відповідно до вимог параграфа 6, 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.

Результати таких аналітичних процедур можуть ідентифікувати раніше невизнаний ризик суттєвого викривлення. За таких обставин МСА 315 (переглянутий) 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, які будуть потрібними за таких обставин.

Аудиторські докази стосовно відповідей управлінського персоналу можуть бути отримані через оцінку цих відповідей з урахуванням розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, а також інших аудиторських доказів, отриманих під час аудиту.

Необхідність виконання інших аудиторських процедур може виникнути у тому разі, якщо, наприклад, управлінський персонал не в змозі надати пояснення або якщо ці пояснення разом із аудиторськими доказами стосовно відповідей управлінського персоналу не вважаються достатніми.

МСА 520 «Аналітичні процедури» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

4.6. МСА 530 «Аудиторська вибірка»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 530 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 530 застосовується в тому разі, якщо аудитор прийняв рішення використати аудиторську вибірку під час виконання аудиторських процедур. МСА 530 розглядає використання аудитором статистичної та нестатистичної вибірки при розробці й відборі аудиторської вибірки, виконанні тестів заходів контролю та детальному тестуванні, а також оцінці отриманих результатів.

ВИЗНАЧЕННЯ

Аудиторська вибірка (вибірка) – 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 [3, с. 405].

Генеральна сукупність – вся множина даних, із якої здійснюють вибірку і щодо якої аудитор має намір зробити висновки [3, с. 405].

Ризик вибірки – ризик того, що висновок аудитора, зроблений на основі вибірки, відрізнятиметься від висновку, який можна було б зробити, застосувавши до всієї генеральної сукупності такі самі аудиторські процедури. Ризик вибірки може призвести до двох видів хибних висновків:

− у разі тесту заходів контролю – що заходи контролю ефективніші, ніж є насправді, або у разі тесту деталей – що суттєве викривлення не існує, якщо фактично воно є. Аудитор насамперед повинен звернути увагу на цей тип хибного висновку, оскільки такий висновок впливає на результативність аудиту і може з більшою ймовірністю призвести до висловлення неналежної аудиторської думки;

− у разі тесту заходів контролю – що заходи контролю менш ефективні, ніж є насправді, або у випадку тесту деталей – що суттєве викривлення існує, якщо фактично його немає. Такий тип помилкового висновку впливає на ефективність аудиту, оскільки в такому випадку виникає потреба у виконанні додаткової роботи для визначення того, що початкові висновки були неправильними [3, с. 405–406].

Ризик, не пов'язаний з вибіркою – ризик того, що аудитор дійде помилкового висновку з будь-якої причини, не пов'язаної з ризиком вибірки [3, с. 406].

Аномалія – викривлення або відхилення, яке очевидно не є репрезентативним для викривлень або відхилень у генеральній сукупності [3, с. 413].

Елемент вибірки – окремі елементи, що становлять генеральну сукупність [3, с. 406].

Статистична вибірка – підхід до здійснення вибірки, який має такі характерні риси:

1. Випадковий вибір елементів вибірки.
2. Використання теорії ймовірностей для оцінки результатів вибірки, у тому числі оцінки ризику вибірки.

Підхід до здійснення вибірки, якому не властиві характеристики (1) і (2), вважають нестатистичною вибіркою [3, с. 406].

Стратифікація – процес розподілу генеральної сукупності на підсукупності, кожна з яких являє собою групу елементів вибірки, що мають подібні ознаки (часто грошова вартість) [3, с. 406].

Допустиме викривлення – визначена аудитором грошова сума, враховуючи яку аудитор прагне отримати належний рівень впевненості у тому, що фактичне викривлення у сукупності не перевищує грошову суму, яку він встановив [3, с. 406].

Допустима норма відхилення – визначена аудитором норма відхилення від установлених процедур внутрішнього контролю, враховуючи яку аудитор намагається отримати належний рівень впевненості в тому, що фактичний показник відхилення у генеральній сукупності не перевищує норму відхилення, яку він встановив [3, с. 406].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Ціллю аудитора при використанні аудиторської вибірки є отримання ним підстав для обґрунтованих висновків щодо генеральної сукупності, з якої здійснювалась вибірка.

Розробляючи аудиторську вибірку, аудитор повинен враховувати мету аудиторської процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої буде здійснюватися вибірка.

Розроблюючи аудиторську вибірку, аудитор враховує конкретну мету, якої він хоче досягнути, та поєднання аудиторських процедур, яке, ймовірно, найкраще сприятиме досягненню цієї мети.

Розгляд характеру аудиторських доказів, пошук яких проводиться, і можливих обставин відхилень або викривлень чи інших характеристик, що стосуються цих аудиторських доказів, допоможе аудитору визначити, що собою являє відхилення або викривлення та яку генеральну сукупність використати для вибірки.

Можливості аудиторської вибірки наведені на рис. 4.13.

Рисунок 4.13 – Можливості аудиторської вибірки відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Організація вибірки» [складено авторами за [3, с. 408]

Здійснюючи аудиторську вибірку, аудитор виконує аудиторські процедури отримання доказів, що генеральна сукупність, з якої робиться аудиторська вибірка, є повною.

Розглядаючи характеристики генеральної сукупності, з якої здійснюватиметься вибірка, аудитор може визначити, що доречним буде використання стратифікації або відбору на основі вартісної величини.

Аудитор розглядає використання статистичної та/або нестатистичної вибірки при розробці та відборі аудиторської вибірки, виконання тестів заходів контролю і детальному тестуванні. 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.

Дії аудитора під час розгляду характеристики генеральної сукупності для тестів заходів контролю відображено на рис. 4.14.

Рисунок 4.14 – Дії аудитора при розгляді характеристики генеральної сукупності для тестів заходів контролю відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Організація вибірки» [складено авторами за [3, с. 408]

Таким чином, під час проведення аудиту та виконання аудиторських процедур, аудитор може прийняти рішення використовувати аудиторську вибірку.

Аудитор повинен визначити розмір вибірки, достатній для зменшення ризику вибірки до прийнятно низького рівня.

Ступінь ризику вибірки, який аудитор готовий прийняти, впливає на необхідний її обсяг. Чим нижчий ризик аудитор готовий прийняти, тим більшим має бути обсяг вибірки.

Обсяг вибірки визначається через використання статистичних формул (для статистичного підходу) або на підставі професійного судження (для нестатистичного підходу).

Розглядаючи аудиторську вибірку, аудитор враховує конкретну мету, яку він хоче досягнути, і поєднання аудиторських процедур, яке ймовірно, сприятиме досягненню цієї мети. Основними методами відбору елементів вибірки є: випадковий відбір; систематичний відбір; відбір наздогад (рис. 4.15).

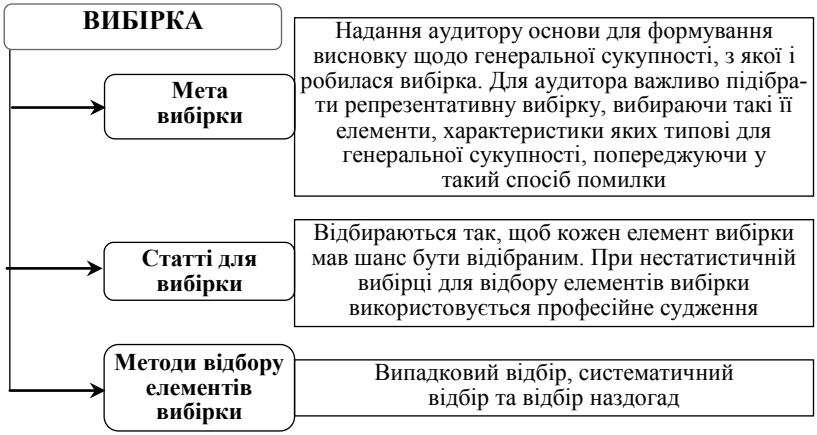


Рисунок 4.15 – Мета, статті та методи відбору елементів вибірки відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Організація вибірки, обсяг і відбір елементів вибірки» [складено авторами за [3, с. 406]

Аудитор повинен розглянути характер та причину будь-яких ідентифікованих відхилень і викривлень та оцінити їх можливий вплив на мету аудиторської процедури й інші сфери аудиту (рис. 4.16).

Від аудитора вимагається спроєктувати викривлення на генеральну сукупність для отримання широкої картини масштабу викривлення, проте такої проекції може виявитися недостатньо для визначення суми, яка має бути записана.

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

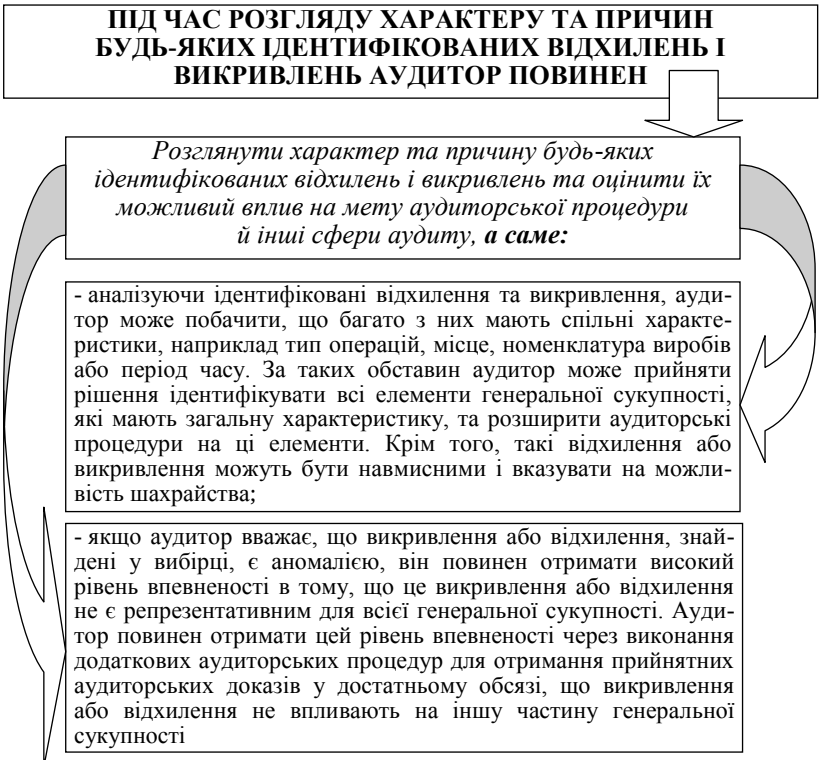


Рисунок 4.16 – Дії аудитора під час виявлення характеру та причин будь-яких ідентифікованих відхилень і викривлень відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Характер і причина відхилень та викривлень» [складено авторами за [3, с. 407]

Для тестів заходів контролю не потрібна явна проекція відхилень, оскільки норма відхилення вибірки є також прогнозною нормою відхилення для генеральної сукупності у цілому. У МСА 330 надано поради щодо дій у разі виявлення відхилень у заходах контролю, на які аудитор планував покластися.

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;

− модифікувати характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур для як найкращого 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.

У Додатках до МСА 530 наведено:

Додаток 1. Стратифікація та вибірка на основі вартісної величини [3, с. 411].

Додаток 2. Приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки для тестів заходів контролю [3, с. 412–413].

Додаток 3. Приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки для тестів деталей [3, с. 414–415].

Додаток 4. Методи відбору елементів вибірки [3, с. 416].

МСА 530 «Аудиторська вибірка» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

4.7. МСА 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язані з ними розкриття інформації»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 540 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2019 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 540 розглядає відповідальність аудитора, що стосується облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації при аудиті фінансової звітності. МСА 540 містить вимоги та керівництво з оцінювання викривлень облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації, а також ознаки можливої упередженості управлінського персоналу.

ВИЗНАЧЕННЯ

Облікова оцінка – сума у грошовому вираженні, оцінка якої, відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, залежить від невизначеності оцінювання [3, с. 421].

Точкова оцінка аудитора або діапазон аудитора – сума або діапазон сум відповідно розроблені аудитором під час оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу [3, с. 421].

Невизначеність оцінювання – чутливість до властивої неточності оцінки [3, с. 421].

Упередженість управлінського персоналу – відсутність нейтральності з боку управлінського персоналу при складанні інформації [3, с. 421].

Точкова оцінка управлінського персоналу – сума, обрана управлінським персоналом для визнання або розкриття інформації у фінансовій звітності як облікова оцінка [3, с. 421].

Результат облікової оцінки – фактична сума у грошовому вираженні, що є наслідком аналізу операції (операцій), події (подій) або умови (умов), які розглядаються в обліковій оцінці [3, с. 421].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Ціллю аудитора є отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів того, чи є обґрунтованими облікові оцінки та пов'язане з ними розкриття інформації в фінансовій звітності в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Облікові оцінки широко варіюються за характером, та згідно з вимогами їх має виконувати управлінський персонал, якщо монетарні суми неможливо прямо спостерігати. Оцінка цих монетарних сум залежить від невизначеності оцінювання, яка відображає властиві обмеження знань або даних. Ці обмеження призводять до властивої суб'єктивності та розбіжності в результатах оцінки. Процес здійснення облікових оцінок передбачає вибір та застосування методу, в якому використовуються припущення та дані, що потребують судження управлінського персо-

налу та можуть призводити до складності оцінки. Вплив складності, суб'єктивності чи інших чинників властивого ризику на оцінку цих монетарних сум впливає на їх чутливість до викривлення.

Хоча цей МСА застосовується до всіх облікових оцінок, ступінь залежності облікової оцінки від невизначеності оцінювання суттєво варіюватиметься. Характер, час та обсяг процедур оцінки ризику та подальших аудиторських процедур, які вимагаються цим МСА, варіюватиметься залежно від невизначеності оцінювання та оцінок пов'язаних із нею ризиків суттєвого викривлення. Для певних облікових оцінок невизначеність оцінювання може бути дуже низькою залежно від їх характеру; складність та суб'єктивність, пов'язані з їх здійсненням, також можуть бути дуже низькими. Не очікується, що для таких облікових оцінок процедури оцінки ризиків та подальші аудиторські процедури, які вимагаються цим МСА, будуть розширеними. Якщо невизначеність оцінювання, складність або суб'єктивність дуже високі, очікується, що такі процедури будуть більш розширеними. Цей МСА містить керівництво щодо можливості масштабування вимог цього МСА.

Облікова оцінка передбачає як відносно високий, так і низький рівень невизначеності облікової оцінки та може призводити до менших ризиків суттєвого викривлення (рис. 4.17).

Приклади облікових оцінок, що стосуються класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації наведені на рис. 4.18.

Перевіряючи облікове оцінювання суб'єкта господарювання, аудитор повинен обрати один підхід або поєднання таких підходів:

− огляд і тестування процесу, що використовується управлінським персоналом для здійсненням оцінювання;

− використання незалежного оцінювання для порівняння із тим, що було підготовлено управлінським персоналом;

− огляд подальших подій, які надають аудиторські докази обґрунтованості зробленої облікової оцінки.

Рисунок 4.17 – Вплив облікової оцінки на рівень суттєвого викривлення відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Характер облікових оцінок» [складено авторами за [3, с. 419]

Аудитор повинен отримати розуміння процесу, що застосовується суб'єктом господарювання для визначення оцінок за справедливою вартістю і розкриття інформації, а також відповідних заходів контролю, достатнє для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень, а також розробки та виконання подальших аудиторських процедур.

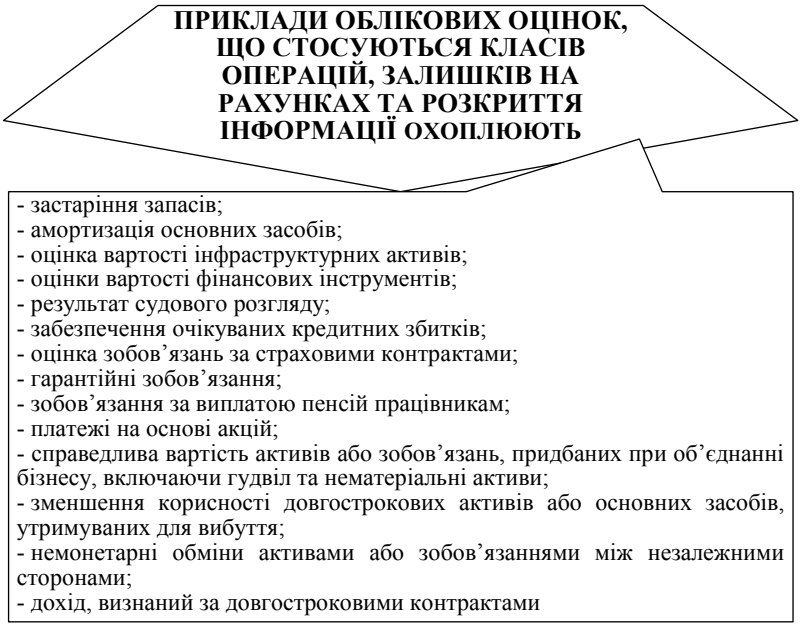


Рисунок 4.18 – Приклади облікових оцінок, що стосуються класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Характер облікових оцінок» [складено авторами за [3, с. 430]

Отримання розуміння досягається аудитором через розгляд:

− відповідних заходів контролю за процесом, що застосовується для визначення оцінювання за справедливою вартістю;

− компетентності та досвіду тих осіб, які визначають оцінку за справедливою вартістю;

− ролі інформаційних технологій у цьому процесі;

− якою мірою суб'єкт господарювання використовує роботу експерта при проведенні оцінки за справедливою вартістю і розкритті інформації;

− важливих припущень управлінського персоналу, які використані при визначенні справедливої вартості;

− документів, що підтверджують припущення управлінського персоналу;

− методів, використаних для розробки та застосування припущень управлінського персоналу і для моніторингу змін у таких припущеннях;

− цілість заходів контролю за змінами та процедур забезпечення захисту моделей оцінки та відповідних інформаційних систем, включаючи процедури затвердження;

− заходи контролю за послідовністю, своєчасністю та достовірністю даних, використаних у моделях оцінки.

Огляд і тестування процесу, що використовується управлінським персоналом для здійснення оцінювання, виконується шляхом: оцінювання даних і розгляд припущень; тестування обчислень; порівняння попередніх оцінок з фактичними результатами; розгляду процедур затвердження управлінським персоналом.

Спираючись на знання бізнесу клієнта і того, чи узгоджується оцінювання з іншими аудиторськими доказами, отриманими у процесі аудиторської перевірки, аудитор повинен зробити остаточну оцінку обґрунтованості облікового оцінювання.

За результатами аудиту облікового оцінювання, аудитор повинен включити до аудиторської документації: основу для висновку щодо обґрунтованості облікових оцінок і розкриття інформації про них, а також ознаки можливої упередженості управлінського персоналу (за їх наявності).

Аудитор повинен включати до аудиторської документації:

− основні елементи розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання, пов'язаний з обліковими оцінками суб'єкта господарювання;

− зв'язок подальших аудиторських процедур аудитора з оціненими ризиками суттєвого викривлення на рівні тверджень, беручи до уваги причини (незалежно від того, чи пов'язані вони із властивим ризиком або ризиком контролю), що пояснюють оцінку цих ризиків;

– дія (дії) аудитора у відповідь, якщо управлінський персонал не вжив прийнятних заходів, щоб зрозуміти та реагувати на невизначеність оцінювання;

– ознаки можливої упередженості управлінського персоналу, що стосуються облікових оцінок, якщо такі є, та оцінювання аудитором наслідків для аудиту;

– значні судження, що стосуються визначення аудитором того, чи є облікові оцінки та пов'язане з ними розкриття інформації обґрунтованими в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування, або чи є вони викривленими.

У Додатках до МСА 540 (переглянутий) наведено:

Додаток 1: Чинники властивого ризику [3, с. 472–477].

Додаток 2: Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями [3, с. 478–479].

МСА 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язані з ними розкриття інформації» слід читати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

4.8. МСА 550 «Пов'язані сторони»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 550 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 550 розглядає відповідальність аудитора стосовно відносин та операцій з пов'язаними сторонами під час аудиту фінансової звітності. В МСА 550 показано, як мають бути застосовані МСА 315 (переглянутий), МСА 330 та МСА 240 стосовно ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами й операціями з пов'язаними сторонами.

ВИЗНАЧЕННЯ

Ринкова угода – операція, яку здійснюють на таких умовах, якщо, наприклад, зацікавлений покупець і зацікавлений продавець, які не є пов'язаними сторонами, діють незалежно один від одного і переслідують свої власні найкращі інтереси [3, с. 484].

Пов'язана сторона – сторона, яка є однією з таких:

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

− 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;

− інший суб'єкт господарювання, який перебуває під спільним контролем разом із суб'єктом господарювання, що звітує, через: спільного контролюючого власника (власників); власників, які є близькими родичами; або спільний ключовий управлінський персонал.

Проте суб'єкти господарювання, що перебувають під спільним контролем держави (органів національного, регіонального або місцевого уряду), не вважаються пов'язаними, за винятком того, якщо вони спільно здійснюють значні господарські операції або в значній мірі використовують спільні ресурси [3, с. 484].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілями аудитора є:

− отримати достатнє розуміння відносин і операцій із 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, якщо такі є, внаслідок відносин і операцій із пов'язаними сторонами, що є доречними для виявлення і оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;

− дійти висновку на основі отриманих аудиторських доказів, чи є фінансова звітність, враховуючи вплив на неї таких відно-

син і операцій, такою, що: забезпечує достовірне подання (для концептуальних основ достовірного подання); або не вводить в оману (для концептуальних основ дотримання вимог);

− отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі належного виявлення, відображення в обліку та розкриття інформації щодо відносин і операцій із пов'язаними сторонами у фінансовій звітності відповідно до цієї концептуальної основи, якщо вона встановлює вимоги до пов'язаних сторін.

Пов'язані сторони через свою здатність здійснювати контроль або значний вплив можуть справляти домінуючий вплив на суб'єкт господарювання або його управлінський персонал.

Розгляд такої поведінки є доречним під час виявлення й оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Тому, аудитор повинен:

− отримати розуміння відносин і операцій з пов'язаними сторонами (для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства);

− отримати достатні та прийнятні аудиторські докази належної ідентифікації, обліку і розкриття відносин і операції з пов'язаними сторонами у фінансовій звітності;

− на підставі отриманих аудиторських доказів, дійти висновку чи є фінансова звітність, враховуючи вплив на неї таких відносин і операцій, такою, що забезпечує достовірне подання (для концептуальних основ достовірного подання) або не вводить в оману (для концептуальних основ дотримання вимог).

Аудитор повинен перевірити інформацію, надану управлінським персоналом (у тому числі найвищим), яка подає назви всіх відомих пов'язаних сторін і виконати наступні аудиторські процедури щодо визначення повноти цієї інформації:

− огляд робочих документів за попередній рік стосовно назв відомих пов'язаних сторін;

− перевірка процедур суб'єкта господарювання щодо визначення третіх сторін;

– запит стосовно зв'язків найвищого управлінського персоналу та головних службовців з іншими суб'єктами господарювання;

– перевірка списку основних акціонерів;

– огляд протоколів зборів акціонерів, найвищого управлінського персоналу, а також інших відповідних установчих документів;

– запит інших аудиторів, що беруть участь у проведенні аудиторської перевірки, або попередніх аудиторів стосовно їх знання про інші пов'язані сторони;

– перевірка декларацій про податок на прибуток суб'єкта господарювання й іншої інформації, що подається до регулятивних органів.

Іншим персоналом суб'єкта господарювання вважаються ті, хто, вірогідно, знає про відносини й операції суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами, та про заходи контролю суб'єкта господарювання за цими відносинами і операціями. До таких осіб можуть належати, якщо вони не входять до управлінського персоналу:

– ті, кого наділено найвищими повноваженнями;

– персонал, що обіймає посади, які дають змогу ініціювати, обробляти або реєструвати операції, що є значними і виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, а також особи, які здійснюють нагляд чи моніторинг за таким персоналом;

– служба внутрішнього аудиту;

– штатні юристи;

– особа, яка відповідає за дотримання етичних вимог, або інша аналогічна особа.

Відповідно до МСА 315 (переглянутий) щодо отримання розуміння середовища контролю аудитор може розглядати такі характеристики середовища контролю, що стосуються зниження ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами й операціями з пов'язаними сторонами, зокрема:

– внутрішні кодекси етики, що було належним способом повідомлено персоналу суб'єкта господарювання та впровадже-

но, що регулюють обставини, за яких суб'єкт господарювання може здійснювати особливі типи операцій з пов'язаними сторонами;

− політики та процедури відкритого і своєчасного розкриття зацікавленості управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в операціях з пов'язаними сторонами;

− розподіл обов'язків щодо виявлення, реєстрації, узагальнення та розкриття інформації стосовно операцій з пов'язаними сторонами суб'єкта господарювання;

− своєчасне розкриття інформації й обговорення між управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями, значних операцій з пов'язаними сторонами, які виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, включно з тим, чи розглядали у належний спосіб ті, кого наділено найвищими повноваженнями, економічне обґрунтування таких операцій (наприклад, консультуючись з зовнішніми професійними консультантами);

− чітке керівництво щодо схвалення операцій з пов'язаними сторонами, які включають фактичні або передбачувані конфлікти інтересів, наприклад схвалення підкомітетом з числа тих, кого наділено найвищими повноваженнями й які не залежать від управлінського персоналу;

− періодичні перевірки відділом внутрішнього аудиту, де це застосовно.

Проактивні дії управлінського персоналу для розв'язання питань щодо розкриття інформації про пов'язані сторони, зокрема отримання роз'яснення від аудитора або зовнішнього юриста.

Протягом аудиту аудитор може інспектувати записи або документи, які можуть надавати інформацію про відносини й операції з пов'язаними сторонами, наприклад:

− підтвердження від третіх сторін, отримані аудитором (на додаток до підтверджень від банків або зовнішніх юристів);

− декларації суб'єкта господарювання з податку на прибуток;

− інформацію, що надається суб'єктом господарювання регуляторним органам;

− реєстри акціонерів для виявлення основних акціонерів суб'єкта господарювання;

− заяви про конфлікти інтересів від управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями;

− записи про інвестиції суб'єкта господарювання та його пенсійні плани;

− контракти й угоди з ключовим управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями;

− значні контракти і угоди, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання;

− особливі рахунки-фактури й листування з професійними консультантами суб'єкта господарювання;

− поліси (контракти) страхування життя, придбані суб'єктом господарювання;

− значні контракти, умови яких переглянуті суб'єктом господарювання протягом періоду;

− звіти відділу внутрішнього аудиту;

− документи, які надавалися суб'єктом господарювання регуляторному органу на ринку цінних паперів (наприклад, проспекти емісії).

Домовленість включає офіційну або неофіційну угоду між суб'єктом господарювання та однією чи кількома сторонами для таких цілей, як:

− встановлення ділових відносин через прийнятні механізми або структури;

− проведення окремих типів операцій на особливих умовах;

− надання визначених послуг або фінансової підтримки.

Прикладами домовленостей, що можуть вказувати на існування відносин або операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал раніше не виявив або не розкрив інформацію аудитору, включають:

− участь у партнерствах, що не мають статусу юридичної особи, з іншими сторонами;

− домовленості про надання послуг певним сторонам на умовах, які виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності;

− гарантії та відносини з поручителем.

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: *(і) звернутись із запитом до управлінського персоналу щодо виявлення всіх операцій з щойно виявленими пов'язаними сторонами для подальшої оцінки аудитором; та (іі) 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;

− 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.

Аудитор повинен отримати письмові запевнення від управлінського персоналу і, де це доречно, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, 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 обліку і розкриттів інформації щодо таких відносин та операцій відповідно до вимог концептуальної основи.

Обставин, за яких може виявитися прийнятним отримати письмові запевнення тих, кого наділено найвищими повноваженнями, включають:

− якщо вони схвалили особливі операції з пов'язаними сторонами, що: *суттєво впливають на фінансову звітність або 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 нерозкриту інформацію щодо додаткових угод.

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

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні питання, які виникли під час аудиту в зв'язку з пов'язаними сторонами суб'єкта господарювання, допомагає аудитору порозумітися з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо характеру й вирішення цих питань.

Приклади значних питань щодо пов'язаних сторін наведено на рис. 4.19.

Аудитор повинен включити до аудиторської документації назви виявлених пов'язаних сторін і характер відносин між пов'язаними сторонами.

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ, ПРО ЗНАЧНІ ПИТАННЯ, ЯКІ ВИНИКЛИ ПІД ЧАС АУДИТУ В ЗВ'ЯЗКУ З ПОВ'ЯЗАНИМИ СТОРОНАМИ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

Допомагає аудитору порозумітися з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо характеру й вирішення цих питань.
Приклади значних питань щодо пов'язаних сторін:

- 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 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

Рисунок 4.19 – Приклади значних питань щодо пов'язаних сторін відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями» [складено авторами за [3, с. 503]

МСА 550 «Пов'язані сторони» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

4.9. МСА 560 «Події після звітного періоду»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 560 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 560 розглядає відповідальність аудитора, що стосується подій після звітного періоду під час аудиту фінансової звітності.

ВИЗНАЧЕННЯ

Дата фінансової звітності – дата, на яку припадає кінець останнього періоду, який охоплює фінансова звітність [3, с. 506].

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 [3, с. 506].

У деяких юрисдикціях закони чи нормативні акти визначають осіб або органи (наприклад, управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями), які несуть відповідальність за висновок про те, що всі звіти, що входять до складу фінансової звітності, включаючи відповідні примітки, були складені, і визначають необхідний процес затвердження. В інших юрисдикціях процес затвердження не встановлюється законами або нормативними актами, і суб'єкт господарювання дотримується власних процедур при складанні та затвердженні своєї фінансової звітності з урахуванням структури управлінського персоналу й корпоративного управління. У деяких юрисдикціях вимагається остаточне затвердження фінансової звітності акціонерами. У цих юрисдикціях остаточне затвердження акціонерами не потрібно для того, щоб аудитор дійшов висновку, що отримано прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, які є основою для думки аудитора щодо фінансової звітності.

Датою затвердження фінансової звітності для цілей МСА є більш рання з дат: дата, на яку наділені визнаними повноваженнями особи визначили, що всі звіти, які входять до складу фінансової звітності, включаючи відповідні примітки, були складені, або дата, на яку ті, кого наділено визнаними повноваженнями, підтвердили, що вони беруть на себе відповідальність за цю фінансову звітність.

Дата звіту аудитора – дата, якою аудитор датує звіт аудитора щодо фінансової звітності відповідно до МСА 700 [3, с. 506].

Звіт аудитора не може бути датований раніше ніж дата, на яку аудитор отримав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, що є основою для думки щодо фінансової звітності,

включаючи докази того, що всі звіти, які входять до складу фінансової звітності, включаючи відповідні примітки, були складені і що ті, кого наділено визнаними повноваженнями, підтвердили, що вони беруть на себе відповідальність за цю фінансову звітність.

Отже, дата звіту аудитора не може бути раніше ніж дата затвердження фінансової звітності. Через адміністративні питання може пройти певний період часу між датою звіту аудитора і датою надання звіту аудитора суб'єкту господарювання.

Дата оприлюднення фінансової звітності – дата, коли звіт аудитора і фінансова звітність, що підлягала аудиту, стали доступними третім сторонам [3, с. 506].

Дата оприлюднення фінансової звітності в основному залежить від правового середовища суб'єкта господарювання. За деяких обставин датою оприлюднення фінансової звітності може бути дата її подання до регуляторного органу. Оскільки фінансова звітність, яка підлягала аудиту, не може бути оприлюднена без звіту аудитора, дата оприлюднення фінансової звітності, яка підлягала аудиту, повинна бути не тільки однаковою або пізнішою, ніж дата звіту аудитора, а й однаковою або пізнішою, ніж дата надання звіту аудитора суб'єкту господарювання.

Події після звітного періоду – події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора, і факти, що стають відомими аудитору після дати звіту аудитора [3, с. 506].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілями аудитора є:

− отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі того, що події, які відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора і потребують коригування або розкриття 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 цю дату, могли б призвести до внесення аудитором змін до звіту аудитора.

Подальші події можуть надати інформацію про ситуацію на дату балансу, що може потребувати коригувань – наприклад, умовні зобов'язання, які існували на дату балансу або ситуації, що виникли після дати складання фінансової звітності, які можуть потребувати розкриття (рис. 4.20).

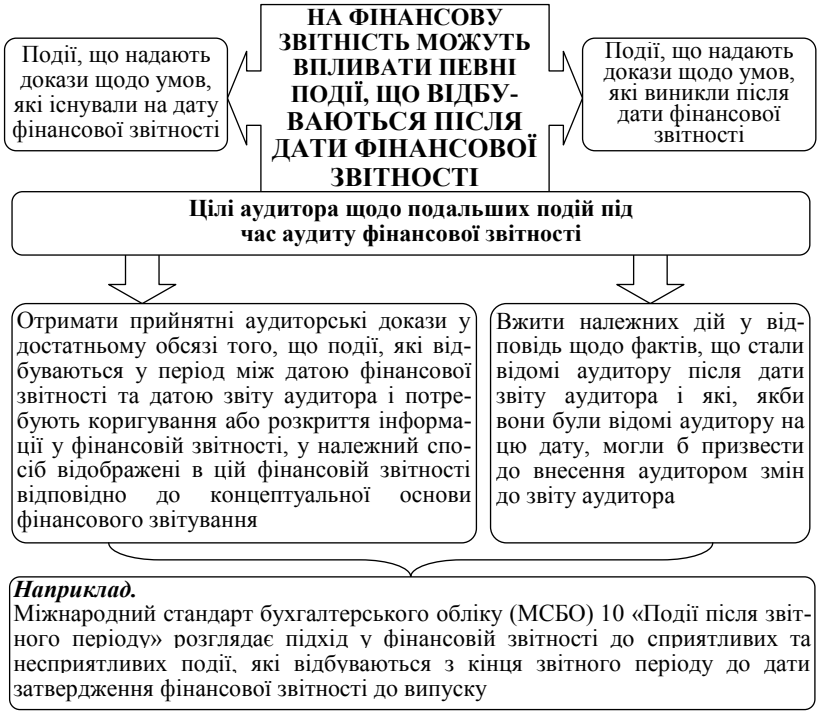


Рисунок 4.20 – Вплив на фінансову звітність подальших подій, що відбуваються після дати фінансової звітності відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Сфера застосування цього МСА» [складено авторами за [3, с. 505]

Аудитор повинен виконати аудиторські процедури, призначені для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі того, що всі події, які відбуваються у період між

датою фінансової звітності та датою звіту аудитора і потребують коригування або розкриття у фінансовій звітності, були виявлені. Проте не очікується, що аудитор виконуватиме додаткові аудиторські процедури стосовно питань, до яких аудиторські процедури застосовувалися і були отримані задовільні висновки.

Залежно від оцінювання ризиків аудитором аудиторські процедури можуть включати процедури, необхідні для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, включаючи огляд або тестування бухгалтерських записів чи операцій, які відбуваються між звітною датою та датою звіту аудитора.

Аудиторські процедури здійснюються додатково до процедур, які аудитор може виконати для інших цілей і які, втім, можуть надати докази щодо подій після звітного періоду (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).

Додатково до аудиторських процедур, аудитор може вважати необхідним і доречним:

− ознайомитися з останніми доступними бюджетами, прогнозами руху грошових коштів та іншими відповідними управлінськими звітами суб'єкта господарювання за періоди після звітної дати;

− зробити запити або розширити попередні письмові чи усні запити до юриста суб'єкта господарювання стосовно судових розглядів і позовів;

− розглянути, чи можуть бути потрібними письмові запевнення щодо певних подій після звітного періоду для підтвердження інших аудиторських доказів і, отже, отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.

Аудитор повинен виконувати процедури, так, щоб вони охоплювали період з дати фінансової звітності до дати звіту аудитора або якнайближче до цієї дати. Аудитор повинен брати до уваги оцінювання ризиків аудитором під час визначення

характеру і обсягу аудиторських процедур, що повинні включати таке:

− отримання розуміння будь-яких процедур, установлених управлінським персоналом з метою забезпечення виявлення всіх подій після звітного періоду;

− здійснення запитів до управлінського персоналу і, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, чи відбулися будь-які події після звітного періоду, що могли б вплинути на фінансову звітність;

− ознайомлення з протоколами засідань, якщо вони є, за участю власників суб'єкта господарювання, його управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що проводилися після дати фінансової звітності, та здійснення запитів щодо питань, які обговорювалися на тих засіданнях, протоколи яких недоступні;

− ознайомлення з останньою подальшою проміжною фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, якщо вона є.

Якщо в результаті процедур, аудитор виявляє події, які потребують коригування або розкриття інформації у фінансовій звітності, він повинен визначити, чи кожна така подія належно відображена в цій фінансовій звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Події, що стали відомі аудитору після дати звіту аудитора, але до дати оприлюднення фінансової звітності представлені на рис. 4.21.

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 розкриття інформації, були відкориговані або розкриті.

Якщо закони, нормативні акти чи концептуальна основа фінансового звітування не забороняють управлінському персоналу обмежити зміни фінансової звітності відображенням впливу події після звітного періоду або подій, що спричиняють цю зміну, а тим, хто є відповідальними за затвердження фінансової

звітності, не забороняється обмежувати затвердження цієї зміни, аудитору дозволяється обмежити аудиторські процедури щодо подій після звітного періоду, які вимагаються цією зміною (рис. 4.22).

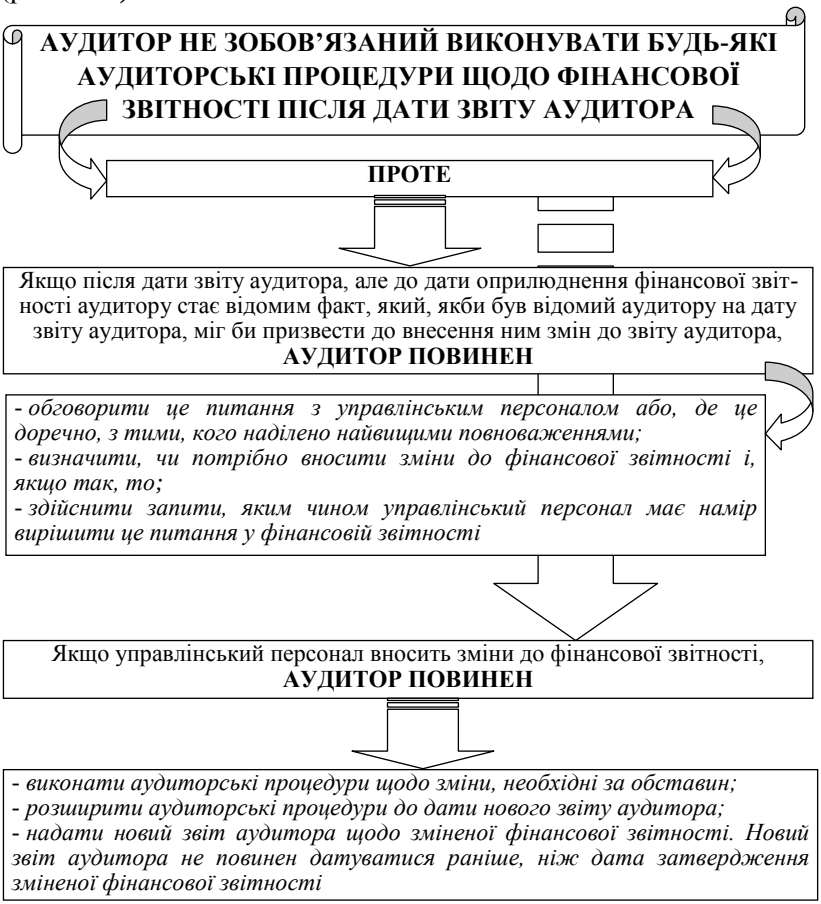


Рисунок 4.21 – Дії аудитора після дати звіту аудитора відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Факти, що стали відомі аудитору після дати звіту аудитора, але до дати оприлюднення фінансової звітності» [складено авторами за [3, с. 507]

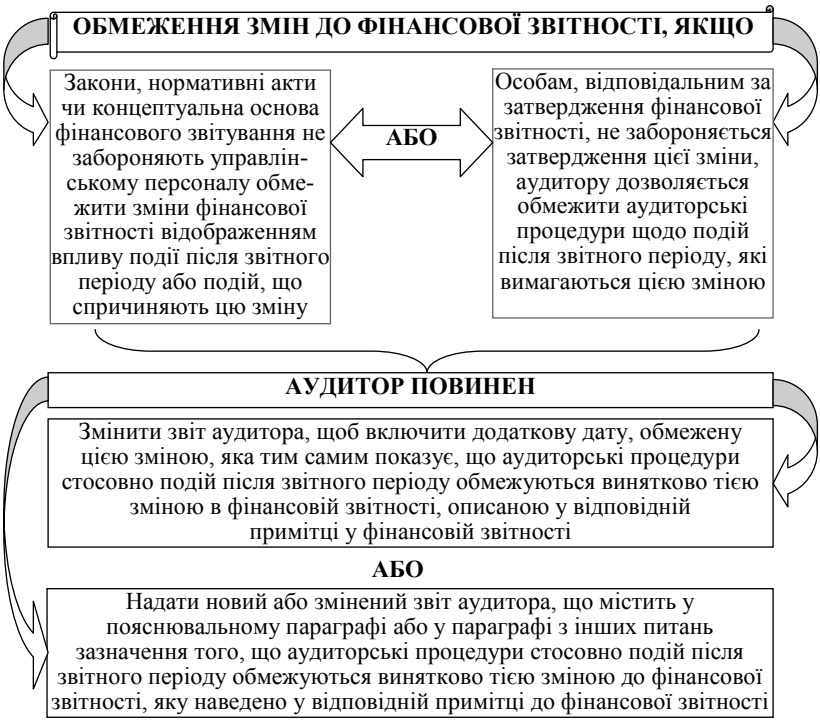


Рисунок 4.22 – Обмеження змін до фінансової звітності відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Факти, що стали відомі аудитору після дати звіту аудитора, але до дати оприлюднення фінансової звітності» [складено авторами за [3, с. 507]

Якщо за обставин, аудитор вносить зміну до звіту аудитора, щоб включити додаткову дату, обмежену цією зміною, дата звіту аудитора щодо фінансової звітності, що передує цій подальшій зміні, зробленій управлінським персоналом, залишається незмінною, оскільки ця дата інформує користувача про дату завершення аудиту цієї фінансової звітності. Проте додаткова дата включається до звіту аудитора, щоб поінформувати користувачів, що аудиторські процедури після цієї дати були обмежені подальшою зміною фінансової звітності.

Після оприлюднення фінансової звітності аудитор не зобов'язаний виконувати будь-які аудиторські процедури стосовно такої фінансової звітності (рис. 4.23).

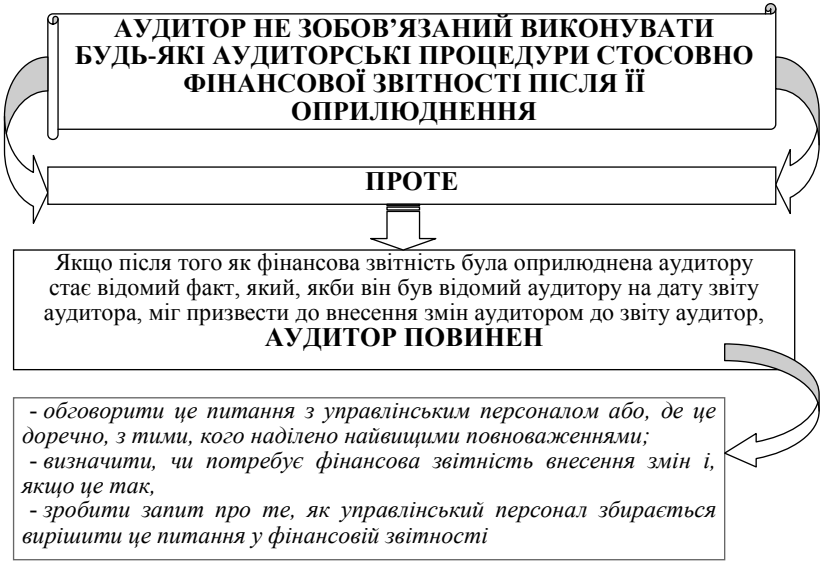


Рисунок 4.23 – Дії аудитора після оприлюднення фінансової звітності відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Факти, що стали відомі аудитору після оприлюднення фінансової звітності»
[складено авторами за [3, с. 508]

Дії аудитора після внесення управлінським персоналом змін до фінансової звітності наведені на рис. 4.24.

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 покладання на звіт 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 покладання на звіт аудитора (рис. 4.25).

Рисунок 4.24 – Дії аудитора після внесення управлінським персоналом змін до фінансової звітності відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Факти, що стали відомі аудитору після оприлюднення фінансової звітності» [складено авторами за [3, с. 508]

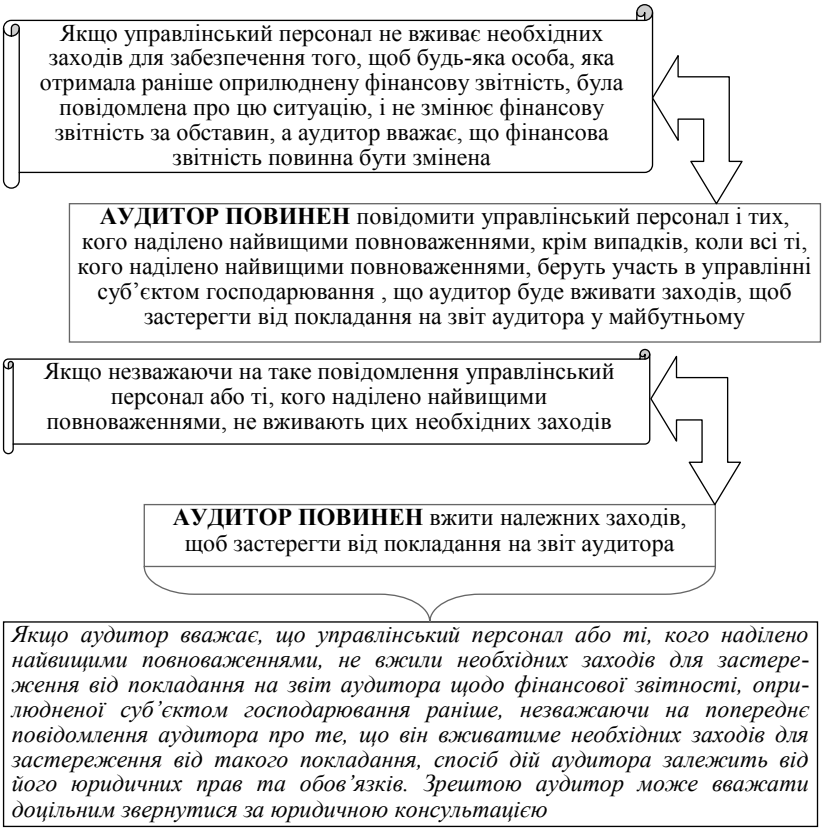


Рисунок 4.25 – Дії аудитора, спрямовані на застереження від покладання на звіт аудитора відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Дії аудитора, спрямовані на застереження від покладання на звіт аудитора» [складено авторами за [3, с. 509]

МСА 560 «Події після звітного періоду» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

4.10. МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 570 (переглянутий) чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються з 15 грудня 2016 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 570 (переглянутий) розглядає відповідальність аудитора під час аудиту фінансової звітності, що стосується безперервності діяльності та впливу на звіт аудитора.

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілями аудитора є:

− отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності;

− дійти висновку, ґрунтуючись на отриманих аудиторських доказах, чи існує суттєва невизначеність стосовно подій чи умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі;

− звітувати відповідно до цього МСА.

Безперервність – основне припущення підготовки фінансової звітності.

Згідно з припущенням про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку фінансова звітність складається на основі припущення, що суб'єкт господарювання є діючим на безперервній основі та продовжуватиме свою діяльність в осяжному майбутньому.

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.

Оцінка управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі включає висловлення судження у певний момент часу про майбутні результати подій чи умов, що є невизначеними за своєю природою (рис. 4.26).

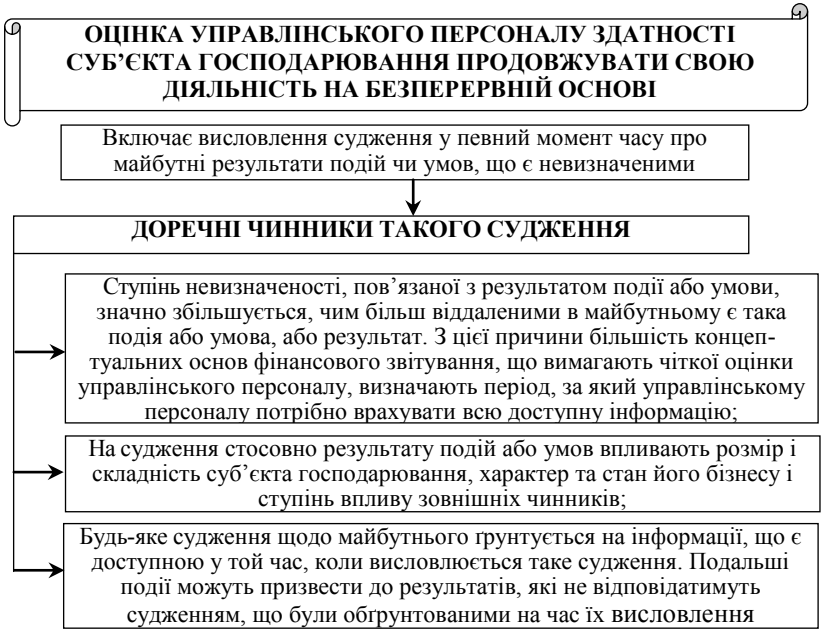


Рисунок 4.26 – Доречні чинники для судження щодо оцінки управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі [складено авторами за [3, с. 516]

Перш за все, аудитор повинен отримати розуміння чи є сумнів у тому, що суб'єкт господарювання може функціонувати безперервно у майбутньому. Тобто, чи доречно застосування принципу безперервності під час підготовки фінансової звітності. Таке розуміння оцінюється аудитором під час: планування; виконання аудиторських процедур; оцінювання результатів аудиторських процедур.

Завдання аудитора щодо процедур з оцінки ризику та відповідних дій наведено на рис. 4.27.

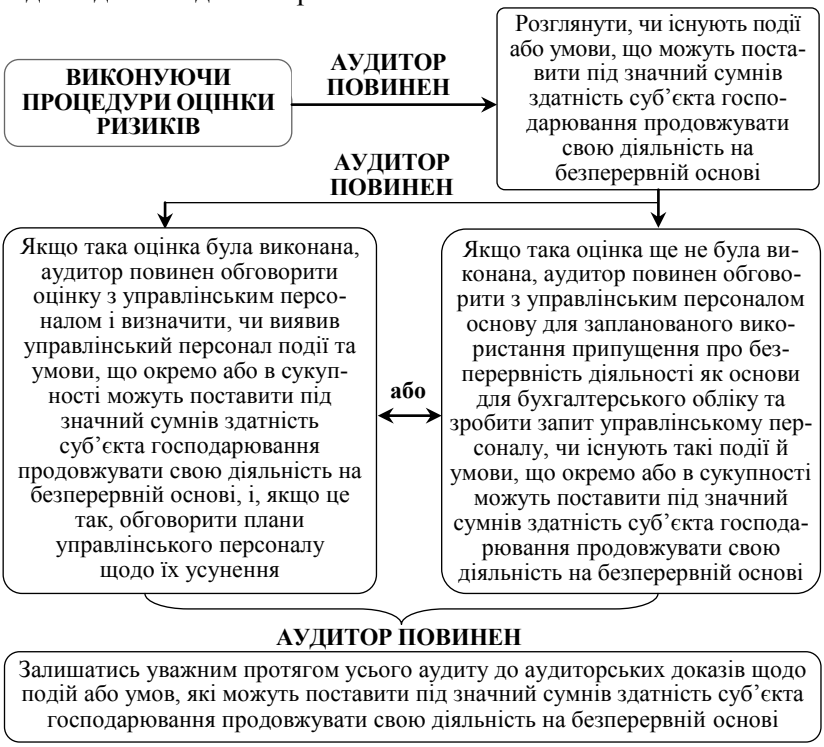


Рисунок 4.27 – Завдання аудитора щодо процедур з оцінки ризику та відповідних дій відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Процедури оцінки ризиків та відповідні дії» [складено авторами за [3, с. 517]

Нижче наведені приклади подій або умов, що окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Цей перелік не є вичерпним, наявність одного або кількох пунктів прикладів не завжди означає, що існує суттєва невизначеність. (рис. 4.28).

ПРИКЛАДИ ПОДІЙ АБО УМОВ, ЩО ОКРЕМО АБО В СУКУПНОСТІ МОЖУТЬ ПОСТАВИТИ ПІД ЗНАЧНИЙ СУМНІВ ЗДАТНІСТЬ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ ПРОДОВЖУВАТИ СВОЮ ДІЯЛЬНІСТЬ НА БЕЗПЕРЕРВНІЙ ОСНОВІ

Фінансові	Перевищення зобов'язань над активами або перевищення поточних зобов'язань над поточними активами. Позики з фіксованим строком, погашення яких наближається, за відсутності реальних перспектив пролонгації чи погашення; або надмірне використання короткострокових позик для фінансування довгострокових активів. Ознаки скасування фінансової підтримки кредиторами. Від'ємні грошові потоки від операційної діяльності, про які свідчить фінансова звітність за попередні періоди або прогнозна фінансова звітність. Негативні ключові фінансові коефіцієнти. Значні операційні збитки або значне зменшення вартості активів, що використовуються для генерування грошових потоків. Борги або припинення виплати дивідендів. Неможливість вчасно платити кредиторам. Неможливість виконувати умови угод про позики. Перехід від системи оплати в кредит за доставлений товар, отриману послугу до системи оплати в момент доставки товару, отримання послуги. Неможливість отримати фінансування для розробки нових основних продуктів або для фінансування інших суттєвих інвестицій
Операційні	Наміри управлінського персоналу ліквідувати суб'єкт господарювання або припинити діяльність. Втрата ключового управлінського персоналу без його заміни. Втрата основного ринку, ключового клієнта (клієнтів), франшизи, ліцензії або головного постачальника (постачальників). Труднощі з робочою силою. Нестача важливих ресурсів. Поява дуже успішного конкурента
Інші	Недотримання вимог до рівня капіталу або інших законодавчих чи нормативних вимог, таких як вимоги до платоспроможності чи ліквідності для фінансових установ. Незавершені судові або регуляторні провадження проти суб'єкта господарювання, які у разі їх задоволення можуть призвести до претензій, які суб'єкт господарювання з великою вірогідністю не зможе задовольнити. Зміни у законах чи нормативних актах або урядовій політиці, що, за очікуванням, негативно вплинуть на суб'єкт господарювання. Відсутність страхування чи недостатнє страхування від катастроф у разі їх настання

Рисунок 4.28 – Приклади подій або умов, що окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Процедури оцінки ризиків та відповідні дії» [складено авторами за [3, с. 521–522]

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, за допомогою виконання додаткових аудиторських процедур, включаючи розгляд пом'якшувальних чинників (рис. 4.29).

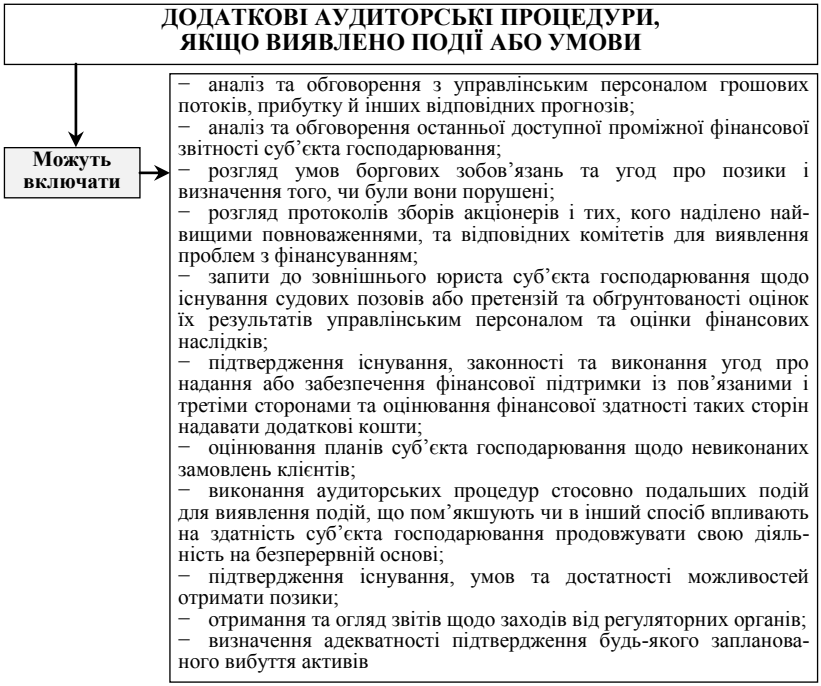


Рисунок 4.29 – Додаткові аудиторські процедури, якщо виявлено події або умови відповідно Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Додаткові аудиторські процедури, якщо виявлено події або умови» [складено авторами за [3, с. 525–526]

Додатково до процедур, 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.

Якщо фінансова звітність була складена з використанням припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського 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.

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:

− привернути увагу до примітки у фінансовій звітності;

− 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.

Якщо інформація про суттєву невизначеність не розкрита належно у фінансовій звітності, аудитор повинен:

− висловити думку із застереженням або негативну думку, що є доречним, відповідно до МСА 705 (переглянутий);

− 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 фінансова звітність не розкриває належно інформацію про це питання.

У Додатку до МСА 570 (переглянутий) наведено приклади звітів аудитора, що стосуються безперервності діяльності [3, с. 530–539].

МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора і проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

4.11. МСА 580 «Письмові запевнення»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 580 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

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

ВИЗНАЧЕННЯ

Письмові запевнення – письмове декларування управлінського персоналу, надане аудитору для підтвердження певних питань або додаткової підтримки інших аудиторських доказів. У цьому контексті письмові запевнення не включають фінансову звітність, твердження, які вона містить, або облікові регістри та записи, на які ця фінансова звітність спирається [3, с. 542–543].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілі аудитора щодо розгляду письмових запевнень управлінського персоналу наведено на рис. 4.30.

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.

Рисунок 4.30 – Цілі аудитора щодо розгляду письмових запевнень управлінського персоналу [складено авторами за [3, с. 542]

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

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

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

− він надав аудитору всю доречну інформацію і доступ до неї, як узгоджено в умовах завдання з аудиту;

− усі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності.

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

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

Письмові запевнення повинні бути у формі листа-запевнення, адресованого аудитору. Якщо закон або нормативний акт вимагає, щоб управлінський персонал робив письмові публічні заяви про свою відповідальність, і аудитор визначає, що такі заяви надають деякі або всі із запевнень, то відповідні питання, що охоплюються такими заявами, не потрібно включати до листа-запевнення.

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 (рис. 4.31).

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 (рис. 4.32).

Аудитор повинен відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності відповідно до МСА 705 (переглянутий), якщо:

− аудитор доходить висновку про існування достатніх сумнівів щодо чесності управлінського персоналу таким, що письмові запевнення не є надійними;

− управлінський персонал не надає письмові запевнення.

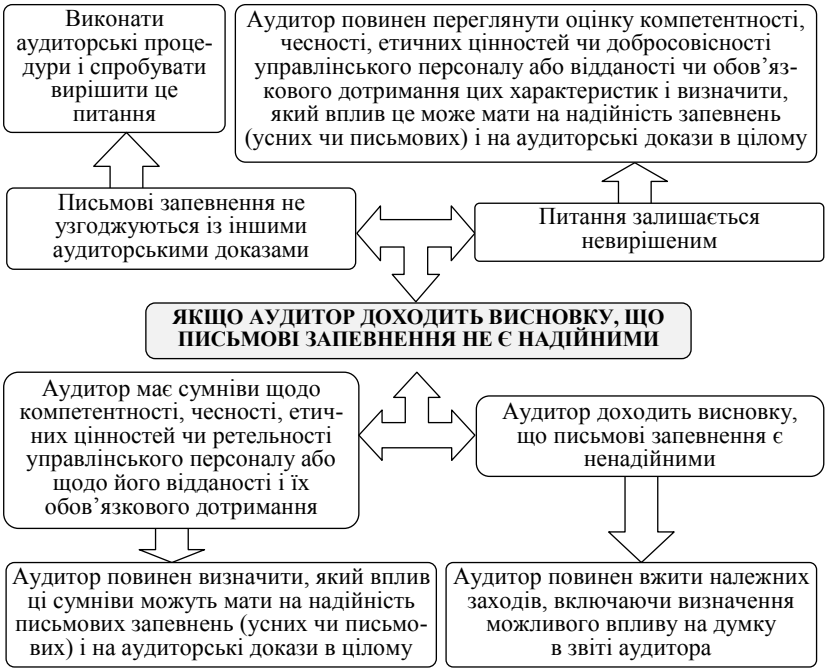


Рисунок 4.31 – Вплив сумнівів на надійність письмових запевнень відповідно Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Сумніви щодо надійності письмових запевнень» [складено авторами за [3, с. 544]

Рисунок 4.32 – Дії аудитора, якщо управлінський персонал не надає одного чи кількох письмових запевнень, що яких було звернення [складено авторами за [3, с. 544]

У Додатках до МСА 580 наведено:

Додаток 1. Перелік МСА, що містять вимоги щодо письмових запевнень [3, с. 551].

Додаток 2. Приклад листа-запевнення [3, с. 552–553].

МСА 580 «Письмові запевнення» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

4.12. МСА 600 «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 600 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 600 розглядає особливі положення, що застосовуються до аудитів групи, зокрема до тих завдань, в яких беруть участь аудитори компонентів.

ВИЗНАЧЕННЯ

Компонент – 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 [3, с. 557].

Аудитор компонента – аудитор, який на замовлення команди із завдання для групи виконує роботу щодо фінансової інформації компонента для цілей аудиту групи [3, с. 557].

Управлінський персонал компонента – управлінський персонал, відповідальний за складання фінансової інформації компонента [3, с. 557].

Суттєвість компонента – рівень суттєвості для компонента, визначений командою із завдання для групи [3, с. 557].

Група – усі компоненти, фінансова інформація яких включена до складу фінансової звітності групи. Група завжди більша, ніж один компонент [3, с. 557].

Аудит групи – аудит фінансової звітності групи [3, с. 557].

Аудиторська думка щодо групи – аудиторська думка щодо фінансової звітності групи [3, с. 557].

Партнер із завдання для групи – партнер або інша особа у фірмі, яка несе відповідальність за завдання з аудиту групи та його виконання, а також за звіт аудитора щодо фінансової звітності групи, який надається від імені фірми. Якщо аудит групи здійснюють спільні аудитори, спільні партнери із завдання та їх команди із завдання вважаються партнером із завдання для групи та командою із завдання для групи відповідно. Однак цей МСА не розглядає взаємозв'язки між спільними аудиторами або роботу, яку виконує один спільний аудитор, стосовно роботи іншого спільного аудитора [3, с. 557].

Команда із завдання для групи – партнери, у тому числі партнер із завдання для групи, і штатні працівники, які визначають загальну стратегію аудиту групи, обмінюються інформацією з аудиторами компонентів, виконують роботу щодо процесу консолідації та оцінюють висновки, сформовані на підставі аудиторських доказів як основи для формування думки щодо фінансової звітності групи [3, с. 557].

Фінансова звітність групи – 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 [3, с. 557–558].

Управлінський персонал групи – управлінський персонал, який несе відповідальність за складання фінансової звітності групи [3, с. 558].

Заходи контролю на рівні групи – заходи контролю, розроблені, впроваджені та підтримувані управлінським персоналом групи щодо фінансової звітності групи [3, с. 558].

Значущий компонент – компонент, ідентифікований командою із завдання для групи, який має індивідуальну фінансову значущість для групи, або ймовірно, через свій особливий характер чи обставини може містити значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи [3, с. 558].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілями аудитора є:

− визначення того, чи слід йому діяти як аудитору фінансової звітності групи;

− 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*.

Чинники, які можуть впливати на рішення команди із завдання для групи, чи використовувати аудит, що вимагається за законом, нормативним актом або з іншої причини, для надання аудиторських доказів для аудиту групи наведені на рис. 4.33.

ЧИННИКИ, ЯКІ МОЖУТЬ ВПЛИВАТИ НА РІШЕННЯ КОМАНДИ ІЗ ЗАВДАННЯ ДЛЯ ГРУПИ,
чи використовувати аудит, що вимагається за законом, нормативним актом або з іншої причини, для надання аудиторських доказів для аудиту групи, охоплюють:

- відмінності між концептуальною основою фінансового звітування, що застосовується при складанні фінансової звітності компонента, та основою, що застосовується при складанні фінансової звітності групи;
- відмінності між стандартами аудиту та іншими стандартами, що застосовуються аудитором компонента, та стандартами, що застосовуються під час проведення аудиту фінансової звітності групи;
- чи буде вчасно завершений аудит фінансової звітності компонента для дотримання графіка звітності групи.

Рисунок 4.33 – Чинники, які можуть впливати на рішення команди із завдання для групи відповідно Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Компоненти, що підлягають аудиту за законом, нормативним актом або з іншої причини» [складено авторами за [3, с. 567]

Аудитор може залучати інших аудиторів до аудиту фінансової звітності, що не є фінансовою звітністю групи. Наприклад, аудитор може залучити іншого аудитора для спостереження за проведенням інвентаризації або перевірки фізичної наявності основних засобів у відокремленому підрозділі суб'єкта господарювання.

Структура групи впливає на те, як ідентифіковано компоненти (рис. 4.34).

Рисунок 4.34 – Вплив структури аудиторської групи із завдання на ідентифікацію компонента відповідно Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Компонент» [складено авторами за [3, с. 567]

На визначення командою із завдання для групи типу роботи, яку необхідно виконати щодо фінансової інформації компонента, та її участі в роботі аудитора компонента впливає:

− значущість компонента;

− ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи;

− оцінювання командою із завдання для групи структури заходів контролю на рівні групи та визначення того, чи запроваджені такі заходи контролю;

− розуміння аудитора компонента командою із завдання для групи.

На рис. 4.35 показано, як значущість компонента впливає на визначення командою із завдання для групи типу роботи, яку необхідно виконати щодо фінансової інформації компонента.

Команда із завдання для групи повинна описати у аудиторській документації такі питання:

− аналіз компонентів із зазначенням значущих компонентів і типу робіт, виконаних щодо фінансової інформації компонентів;

− характер, час та обсяг участі команди із завдання для групи в роботі, виконаній аудиторами компонентів на значущих компонентах, включаючи, якщо прийнятно, перегляд командою із завдання для групи доречних частин аудиторської документації аудиторів компонентів та висновки про них;

− обмін письмовою інформацією між командою із завдання для групи та аудиторами компонентів про вимоги команди із завдання для групи.

У Додатках до МСА 600 наведено:

Додаток 1. Приклад звіту аудитора, якщо команда із завдання для групи не змога отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, як використання їх як основи для аудиторської думки про групу [3, с. 585–588].

Додаток 2. Приклади питань, розуміння яких отримує команда із завдання для групи [3, с. 589–591].

Додаток 3. Приклади умов або подій, що можуть свідчити про ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності групи [3, с. 592].

Рисунок 4.35 – Вплив значущості компонента на визначення командою із завдання для групи типу роботи відповідно Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Визначення типу роботи, яку необхідно виконати щодо фінансової інформації компонентів» [складено авторами за [3, с. 579]

Додаток 4. Приклади підтверджень аудитора компонента [3, с. 593–594].

Додаток 5. Обов'язкова та додаткова інформація, включена в лист-інструкцію команди із завдання для групи [3, с. 595–596].

МСА 600 «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

4.13. МСА 610 (переглянутий у 2013 р.) «Використання роботи внутрішніх аудиторів»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 610 (переглянутий у 2013 р.) чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2014 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 610 (переглянутий у 2013 р.) розглядає відповідальність зовнішнього аудитора, якщо використовується робота внутрішніх аудиторів включно з використанням роботи відділу внутрішнього аудиту для отримання аудиторських доказів, та використанням внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги під керівництвом і наглядом зовнішнього аудитора з подальшою перевіркою ним їх роботи.

ВИЗНАЧЕННЯ

Відділ внутрішнього аудиту – відділ суб'єкта господарювання, що передбачає надання впевненості та консультування, призначені для оцінювання й поліпшення ефективності процесу управління суб'єктом господарювання, а також процесів управління ризиками і внутрішнього контролю [3, с. 600].

Пряма допомога – використання внутрішніх аудиторів для виконання аудиторських процедур під керівництвом та наглядом зовнішнього аудитора з подальшою перевіркою ним їхньої роботи [3, с. 600].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілі зовнішнього аудитора, якщо у суб'єкта господарювання є відділ внутрішнього аудиту, і зовнішній аудитор планує використати його роботу для модифікації характеру або часу чи зменшення обсягу аудиторських процедур, які має виконувати безпосередньо зовнішній аудитор, або використати внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги, такі:

− визначити, чи можна використати роботу відділу внутрішнього аудиту або внутрішніх аудиторів або пряму допомогу внутрішніх аудиторів, та, якщо це так, на яких ділянках і в якому обсязі;

та після цього:

− визначити, чи є робота достатньою для цілей аудиту в разі використання роботи відділу внутрішнього аудиту;

− при використанні внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги – забезпечити відповідне керівництво і нагляд з подальшою перевіркою їх роботи.

Діяльність відділу внутрішнього аудиту – діяльність із оцінювання, яка організована як окремий відділ суб'єкта господарювання або надається йому як пряма допомога.

Цілі й обсяг відділу внутрішнього аудиту в основному містять діяльність з надання впевненості та консультацій, призначену для оцінювання та покращення ефективності процесів управління суб'єктом господарювання, а також процесів управління ризиками і внутрішнього контролю, яку наведено на рис. 4.36.

Діяльність, подібну до діяльності, що виконується відділом внутрішнього аудиту, можуть виконувати в межах суб'єкта господарювання підрозділи під іншими назвами. Деякий або всі види діяльності відділу внутрішнього аудиту можуть також передаватися третій стороні – постачальнику послуг.

Хоча цілі відділу внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання і зовнішнього аудитора різні, відділ внутрішнього аудиту може виконувати аудиторські процедури, подібні до процедур, виконуваних зовнішнім аудитором під час аудиту фінансової звітності.

Рисунок 4.36 – Складові діяльності відділу внутрішнього аудиту відповідно Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Визначення діяльності внутрішніх аудиторів» [складено авторами за [3, с. 605–606]

Якщо це так, зовнішній аудитор може використовувати відділ внутрішнього аудиту для цілей аудиту одним чи кількома наведеними далі способами:

− для отримання інформації, яка є доречною для оцінок зовнішнім аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок помилок або шахрайства. Стосовно цього МСА 315 (переглянутий) вимагає, щоб зовнішній аудитор отримав розуміння характеру відповідальності відділу внутрішнього аудиту, його статусу в організації та виконаної діяльності або діяльності, яку вони мають виконувати, та зробив запити відповідним працівникам із числа внутрішніх аудиторів (якщо у суб'єкта господарювання є такі працівники);

− зовнішній аудитор після прийнятної оцінки може, якщо це не забороняє чи не обмежує деякою мірою законодавчий або нормативний акт, прийняти рішення використовувати роботу, яку виконав відділ внутрішнього аудиту протягом періоду для часткової заміни аудиторських доказів, які має отримати безпосередньо зовнішній аудитор.

Крім того, якщо це не забороняє чи не обмежує деякою мірою законодавчий або нормативний акт, зовнішній аудитор може використовувати внутрішніх аудиторів для виконання аудиторських процедур під своїм керівництвом та наглядом з подальшої перевіркою їх роботи (в цьому МСА іменується «прямою допомогою»).

Зовнішній аудитор повинен визначити, чи можна використати роботу відділу внутрішнього аудиту для цілей аудиту, оцінюючи таке:

− обсяг, в якому організаційний статус і відповідні політики та процедури відділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів;

− рівень компетентності відділу внутрішнього аудиту;

− чи застосовують відділ внутрішнього аудиту систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості.

Зовнішній аудитор не повинен використовувати роботу відділу внутрішнього аудиту, якщо він визначає, що:

− організаційний статус і відповідні політики та процедури відділу внутрішнього аудиту недостатньо сприяють об'єктивності внутрішніх аудиторів;

– відділ не має достатньої компетентності;

– відділ не застосовує систематичний і дисциплінований підходи, включаючи контроль якості (рис. 4.37).

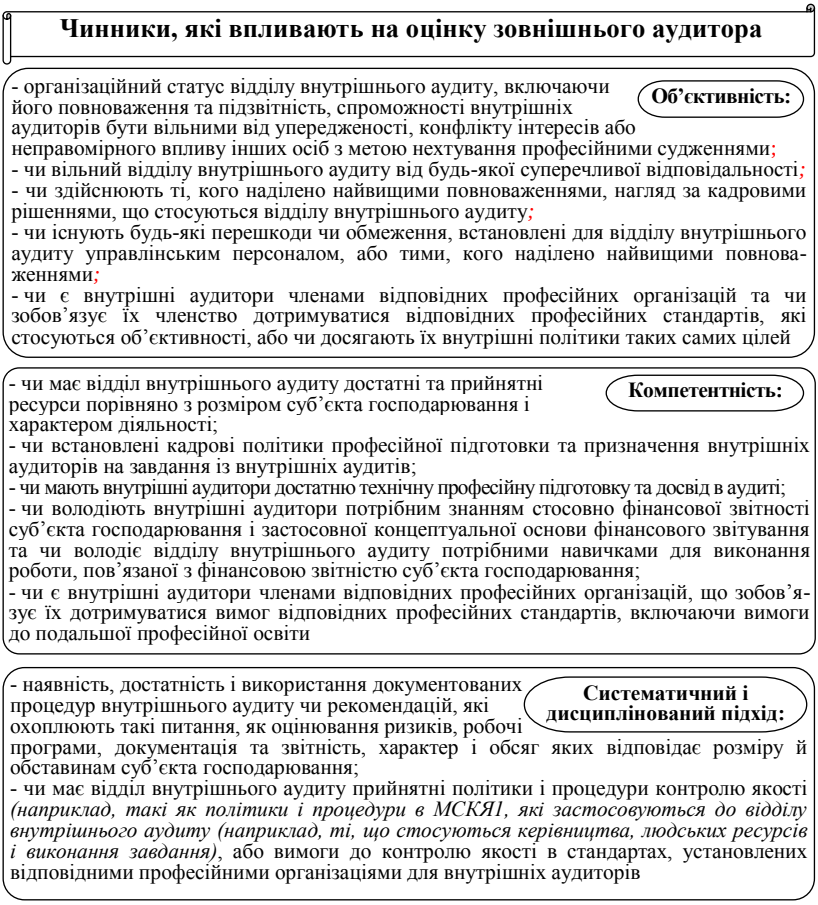


Рисунок 4.37 – Чинники, які впливають на оцінку зовнішнього аудитора відповідно Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Об'єктивність і компетентність», «Застосування систематичного і дисциплінованого підходу» [складено авторами за [3, с. 607–609]

Об’єктивність і компетентність можна вважати тісно пов’язаними між собою. Чим більше організаційний статус і відповідні політика та процедури відділу внутрішнього аудиту підтримують його об’єктивність та чим вищий рівень компетентності відділу внутрішнього аудиту, тим ймовірніше, що зовнішній аудитор може використовувати роботу відділу внутрішнього аудиту на більшій кількості ділянок. Проте організаційний статус і відповідні політика та процедури, які надають вагоме підтвердження об’єктивності внутрішніх аудиторів, не можуть компенсувати відсутність достатньої компетентності відділу внутрішнього аудиту. Однаковою мірою високий рівень компетентності відділу внутрішнього аудиту не може компенсувати недостатність сприяння об’єктивності внутрішніх аудиторів організаційного статусу та політик і процедур.

Застосування систематичного і дисциплінованого підходу до планування, виконання, нагляду, огляду й документування діяльності відрізняє діяльність відділу внутрішнього аудиту від інших видів моніторингу і контролю, які можуть виконуватися в межах суб’єкта господарювання.

Оскільки зовнішній аудитор несе особисту відповідальність за висловлену аудиторську думку, йому потрібно здійснювати значні судження у завданні з аудиту (рис. 4.38).

З метою використання роботи відділу внутрішнього аудиту зовнішній аудитор повинен обговорити з ними сплановане використання роботи як основу для координації відповідної діяльності (рис. 4.39).

Аудиторські процедури зовнішнього аудитора щодо роботи відділу внутрішнього аудиту у цілому, які він планує використати, надають основу для оцінювання загальної якості роботи відділу внутрішнього аудиту та об’єктивності її виконання.

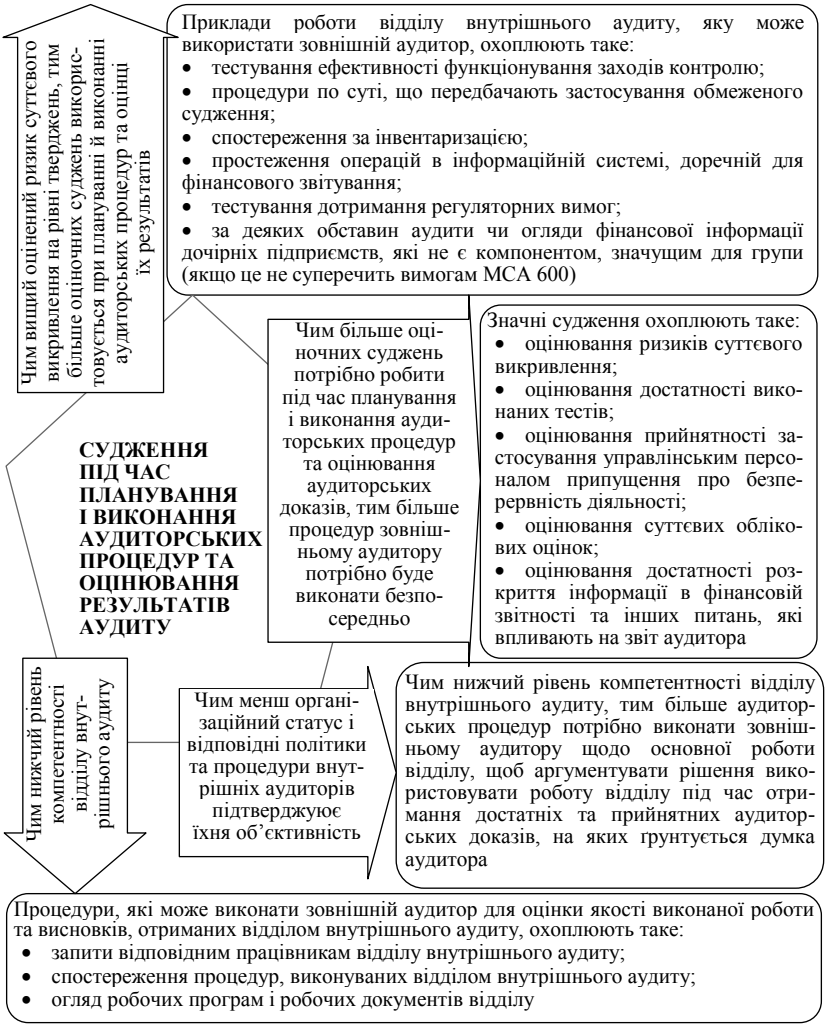


Рисунок 4.38 – Чинники, що впливають на визначення характеру та обсягу роботи відділу внутрішнього аудиту відповідно до інших пояснювальних Матеріалів «Визначення характеру та обсягу, в якому можна використати роботу внутрішніх аудиторів» [складено авторами за [3, с. 609–611]

Рисунок 4.39 – Напрями та процедури використання роботи відділу внутрішнього аудиту відповідно Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Використання роботи відділу внутрішнього аудиту» [складено авторами за [3, с. 611–612]

Процедури, які може виконати зовнішній аудитор для оцінювання якості виконаної роботи і висновків, зроблених відділом внутрішнього аудиту, крім повторного виконання охоплюють таке:

− запити відповідним працівникам з відділу внутрішнього аудиту;

− спостереження процедур, виконуваних відділом внутрішнього аудиту;

− огляд робочих програм і робочих документів відділу внутрішнього аудиту.

Чим більше оціночних суджень застосовується, чим вищий оцінений ризик суттєвого викривлення, тим менш адекватно організаційний статус і відповідні політики та процедури відділу внутрішнього аудиту підтримують об'єктивність внутрішніх аудиторів, або чим нижчий рівень компетентності внутрішніх аудиторів, тим більше аудиторських процедур потрібно виконати зовнішньому аудитору щодо основної роботи внутрішніх аудиторів, щоб аргументувати рішення використовувати роботу відділу внутрішнього аудиту під час отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, на яких ґрунтується аудиторська думка.

Повторне виконання передбачає самостійне виконання зовнішнім аудитором процедур з метою підтвердження правильності висновків, зроблених відділом внутрішнього аудиту. Цієї мети можна досягти перевіркою статей, уже перевірених відділом внутрішнього аудиту, або, якщо це неможливо зробити, такої самої мети можна досягти перевіркою достатньої кількості інших статей, фактично не перевірених відділом внутрішнього аудиту. Повторне виконання надає переконливіші докази стосовно достатності роботи відділу внутрішнього аудиту порівняно із іншими процедурами, які зовнішній аудитор може виконувати.

Оскільки зовнішньому аудитору немає потреби повторно виконувати процедури щодо кожного аспекту роботи відділу внутрішнього аудиту, який використовується, повторне виконання деяких процедур потрібно для оцінювання роботи відділу внутрішнього аудиту в цілому, яку зовнішній аудитор планує. Ймовірніше, що зовнішній аудитор зосередить повторне виконання на тих аспектах, де відділ внутрішнього аудиту застосовувався значні судження під час планування, виконання

й оцінювання результатів аудиторських процедур, й на аспектах підвищеного ризику суттєвого викривлення.

Чим більше оціночних суджень застосовується, чим вищий оцінений ризик суттєвого викривлення, тим менш адекватно організаційний статус і відповідні політики та процедури відділу внутрішнього аудиту підтримують об'єктивність внутрішніх аудиторів, або чим нижчий рівень компетентності внутрішніх аудиторів, тим більше аудиторських процедур потрібно виконати зовнішньому аудитору щодо основної роботи внутрішніх аудиторів, щоб аргументувати рішення використовувати роботу відділу внутрішнього аудиту під час отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, на які спирається аудиторська думка.

Зовнішньому аудитору законодавчими чи нормативними актами може заборонятись отримувати пряму допомогу від внутрішніх аудиторів.

Якщо використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги не забороняється законодавчими чи нормативними актами, а зовнішній аудитор планує використати внутрішніх аудиторів для надання йому прямої допомоги під час аудиту, він повинен оцінити існування та значущість загроз об'єктивності, а також рівень компетентності внутрішніх аудиторів, які надаватимуть таку допомогу. 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.

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.

Визначаючи характер та обсяг роботи, яку можна доручити внутрішнім аудиторам, а також характер, час і обсяг керів-

ництва, нагляду і перевірки їх роботи відповідно до обставин завдання, зовнішній аудитор повинен враховувати:

− ступінь використання судження під час: *планування й виконання доречних аудиторських процедур; та 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 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;

− стосуються роботи, якою займалися внутрішні аудитори, звіт щодо якої вже було надано чи буде надано ними управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями;

− стосуються рішень, які зовнішній аудитор приймає відповідно до цього МСА щодо відділу внутрішнього аудиту та використання його роботи або прямої допомоги.

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.

Зовнішній аудитор повинен оцінити, чи буде він достатньо зайнятий у виконанні завдання, якщо він планово використає не тільки внутрішніх аудиторів для надання йому прямої допомоги

в запланованому обсязі, а й роботу внутрішніх аудиторів, оскільки лише він несе відповідальність за висловлену аудиторську думку.

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.

Зовнішній аудитор повинен управляти роботою, наглядати та перевіряти результати роботи, виконаної внутрішніми аудиторами під час аудиту. При цьому:

− характер, час та обсяг управління, нагляду і перевірки результатів роботи мають враховувати, що внутрішні аудитори не є незалежними від суб'єкта господарювання, та бути чутливими до результатів оцінювання чинників;

− процедури перевірки мають включати перевірку зовнішнім аудитором аудиторських доказів, отриманих під час деяких робіт, виконаних внутрішніми аудиторами.

Керівництво, нагляд і перевірка зовнішнім аудитором роботи, виконаної внутрішніми аудиторами, повинні бути достатніми для його впевненості, що внутрішні аудитори отримали прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі на підтримку висновків, що ґрунтуються на цій роботі.

Управляючи роботою, виконаною внутрішніми аудиторами, наглядаючи за нею та перевіряючи її, зовнішній аудитор повинен бути пильним щодо наявності ознак, що його оцінки можуть втратити свою актуальність.

За умови використання роботи відділу внутрішнього аудиту зовнішній аудитор повинен включити до аудиторської документації:

− оцінку: *чи достатньо організаційний статус і відповідні політика та процедури відділу внутрішнього аудиту підтримують об'єктивність внутрішніх аудиторів; рівня компетентності відділу внутрішнього аудиту; та чи застосовують відділ внутрішнього аудиту систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості*;

− характер та обсяг використаної роботи і підстави для такого рішення; та

− аудиторські процедури, виконані зовнішнім аудитором для оцінювання достатності використаної роботи.

Якщо зовнішній аудитор використовує внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги у виконанні аудиту, він повинен включити до аудиторської документації:

− оцінку існування й суттєвості загроз для об'єктивності внутрішніх аудиторів, а також рівень компетентності внутрішніх аудиторів, використаних для надання ними прямої допомоги;

− основу для рішення щодо характеру й обсягу роботи, виконаної внутрішніми аудиторами;

− хто перевіряв виконану роботу, а також дату та обсяг такої перевірки;

− письмові згоди, отримані від уповноваженого представника суб'єкта господарювання та внутрішніх аудиторів;

− робочі документи, підготовлені внутрішніми аудиторами, які надавали пряму допомогу під час виконання завдання з аудиту.

МСА 610 (переглянутий в 2013 році) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

4.14. МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 620 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 620 розкриває відповідальність аудитора, що стосується роботи особи або організації, яка володіє спеціальними знаннями в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, і робота якої у цій галузі використовується аудитором, щоб допомогти йому отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі.

ВИЗНАЧЕННЯ

Експерт аудитора – особа або організація, яка володіє спеціальними знаннями в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, і роботу якої у цій галузі використовує аудитор для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів. Експерт аудитора може бути або внутрішнім експертом аудитора (який є партнером або штатним працівником, у тому числі тимчасовим працівником фірми аудитора або мережевої фірми), або зовнішнім експертом аудитора [3, с. 617–618].

У багатьох випадках розмежування між спеціальними знаннями у сфері бухгалтерського обліку або аудиту та спеціальними знаннями в іншій галузі буде зрозумілим навіть у тому разі, якщо воно охоплює спеціалізовану сферу бухгалтерського обліку або аудиту (рис. 4.40).

Спеціальні знання – навички, знання і досвід у певній галузі [3, с. 618].

Якщо спеціальні знання в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, необхідні для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, аудитор повинен визначити, чи потрібно використовувати роботу експерта аудитора.

Експерт управлінського персоналу – особа або організація, яка володіє спеціальними знаннями в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, і робота якої у цій галузі використовується суб'єктом господарювання, щоб допомогти йому в складанні фінансової звітності [3, с. 618].

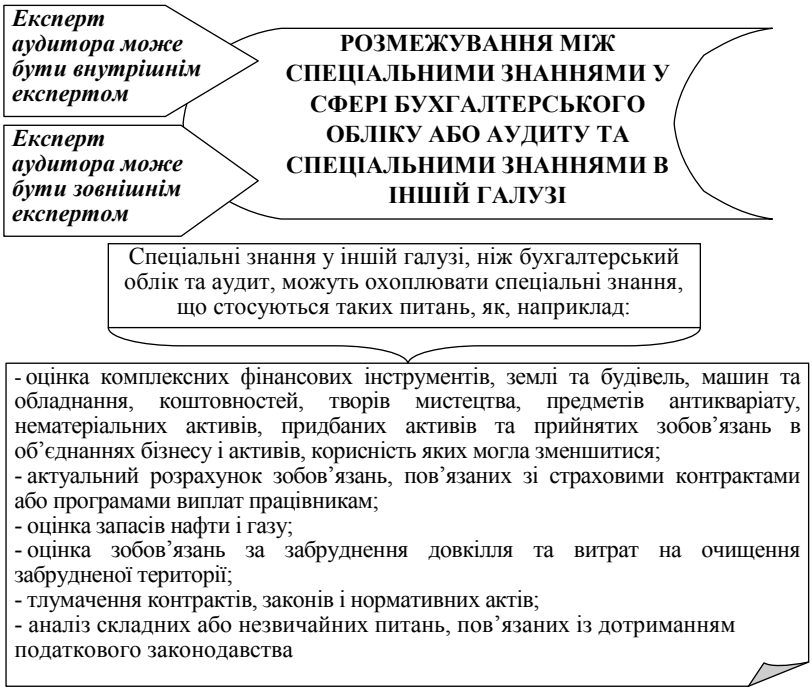


Рисунок 4.40 – Розмежування між спеціальними знаннями у сфері бухгалтерського обліку або аудиту та спеціальними знаннями в іншій галузі відповідно Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Визначення експерта аудитора» [складено авторами за [3, с. 619–620]

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілі аудитора такі:

− визначити, чи використовувати роботу експерта аудитора;

− при використанні роботи експерта аудитора встановити, чи є ця робота достатньою для цілей аудитора.

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, наприклад, через:

− досвід аудиту суб'єктів господарювання, який вимагає таких спеціальних знань при складанні їх фінансової звітності;

− освіту або професійний розвиток у певній галузі. Це може включати офіційні курси або обговорення з особами, що мають спеціальні знання у відповідній галузі, з метою підвищення власної спроможності аудитора щодо вирішення питань у цій галузі. Таке обговорення відрізняється від консультації з експертом аудитора стосовно конкретного набору обставин, що виникли під час завдання, при яких цьому експерту надаються всі відповідні факти, які дадуть йому змогу надати консультацію на основі повної інформації про певне питання;

− обговорення з аудиторами, які виконували подібні завдання (рис. 4.41).

Аудитор повинен оцінити, чи має експерт необхідну компетентність, уміння та об'єктивність для цілей аудитора. Компетентність, уміння та об'єктивність експерта аудитора є чинниками, які суттєво впливають на те, чи буде робота експерта аудитора достатньою 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.

Аудитор повинен отримати достатнє розуміння галузі спеціальних знань експерта аудитора, щоб мати змогу:

− визначити характер, обсяг та цілі роботи цього експерта для цілей аудитора;

− оцінити достатність цієї роботи для цілей 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.

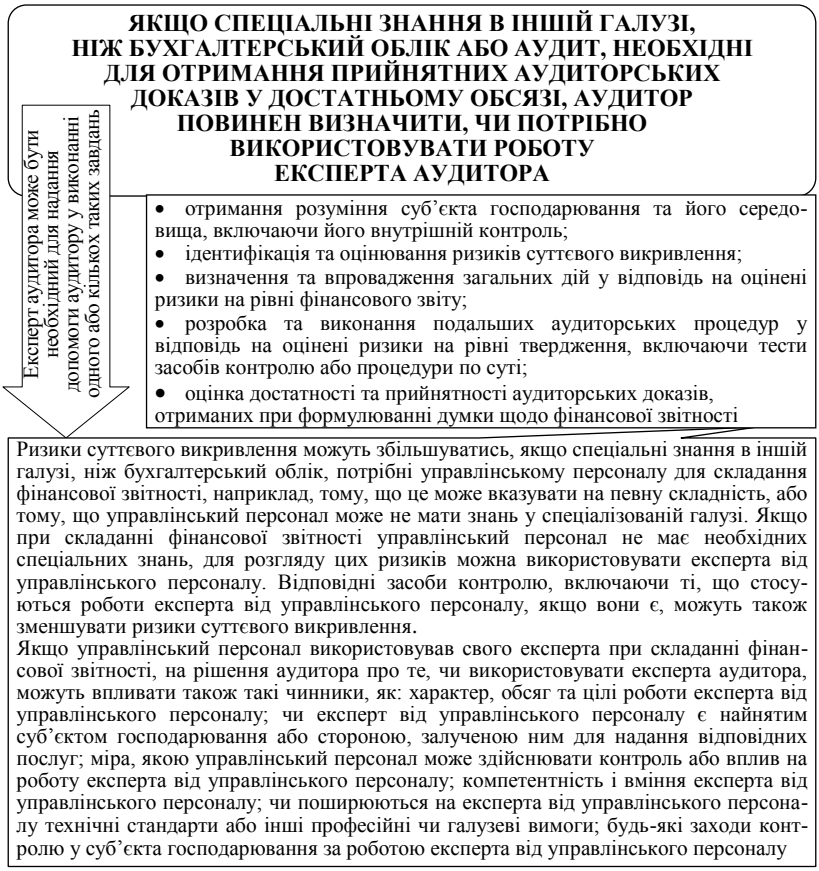


Рисунок 4.41 – Особливості використання роботи експерта аудитора відповідно Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Визначення необхідності використання роботи експерта аудитора» [складено авторами за [3, с. 620–622]

Аудитор оцінює достатність роботи експерта аудитора для цілей аудитора, включаючи:

− відповідність і обґрунтованість результатів або висновків цього експерта та їх узгодженість з іншими аудиторськими доказами;

− якщо робота цього експерта охоплює використання значущих припущень і методів, доречність та обґрунтованість цих припущень і методів за певних обставин;

− якщо робота цього експерта охоплює використання первинних даних, що є значущими для роботи цього експерта, доречність, повноту і точність цих первинних даних.

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.

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, аудитор повинен зазначити в звіті аудитора, що це посилання не зменшує відповідальності аудитора за думку аудитора.

Якщо аудитор робить посилання на роботу свого експерта в звіті аудитора, оскільки таке посилання є доречним для розуміння модифікації думки аудитора, він повинен зазначити в звіті аудитора, що таке посилання не зменшує відповідальності аудитора за цю думку.

У Додатку «Міркування щодо угоди між аудитором і зовнішнім експертом аудитора» до МСА 620 перелічені питання, які аудитор може розглядати для включення в будь-яку угоду із зовнішнім експертом аудитора. Наведений перелік ілюстративний і не є вичерпним; він має бути лише рекомендацією, яка може використовуватися разом із положеннями, поданими в цьому МСА. Необхідність включення конкретних питань до угоди залежить від обставин завдання. Перелік може також допомогти при розгляді питань, які слід включити до угоди з внутрішнім експертом аудитора.

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 620 «Використання роботи експерта аудитора» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

Питання для самоконтролю до розділу 4

1. Поняття аудиторських доказів та основні вимоги до них.
2. Достатність і відповідність аудиторських доказів.
3. Джерела і процедури отримання аудиторських доказів.
4. Рівні надійності аудиторських доказів.
5. Відповідальність аудитора за розробку і виконання аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів.
6. Відповідальність аудитора щодо залишків на початок періоду під час виконання першого завдання з аудиту.
7. Поняття аудиторської документації.
8. Вимоги до аудиторської документації.
9. Оформлення аудиторської документації (формування аудиторського досьє).
10. Поняття та методи аудиторської вибірки.
11. Етапи здійснення аудиторської вибірки.
12. Поняття і класифікація подальших подій.
13. Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту.
14. Оцінка безперервності діяльності суб'єкта господарювання.
15. Аудит облікових оцінок та пов'язані з ними розкриття інформації.
16. Використання роботи експерта аудитора: роботи особи або організації, які володіють спеціальними знаннями в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит.
17. Відповідальність аудитора за отримання письмових запевнень від управлінського персоналу.
18. Складові діяльності відділу внутрішнього аудиту
19. Використання роботи внутрішніх аудиторів.
20. Використання роботи експерта аудитора.

Розділ 5
МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ ФОРМУВАННЯ ДУМКИ АУДИТОРА І СКЛАДАННЯ ЗВІТУ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

5.1. МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності».

5.2. МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора».

5.3. МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

5.4. МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора».

5.5. МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність».

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

Питання для самоконтролю до розділу 5.

Вивчивши цей розділ, Ви будете

знати:

− зміст звіту незалежного аудитора щодо фінансової звітності;

− типи й умови модифікації думки у звіті незалежного аудитора;

− відповідальність аудитора: за формування думки щодо фінансової звітності; за повідомлення інформації з ключових питань аудиту; пов'язану з порівняльною інформацією під час аудиту фінансової звітності; щодо іншої інформації, незалежно від того, чи є вона фінансовою або нефінансовою;

− перелік МСА, що містять вимоги щодо пояснювальних параграфів;

− перелік МСА, що містять вимоги щодо параграфів з інших питань;

уміти:

− складати звіт незалежного аудитора визначеного типу;

− визначати причини модифікації думки аудитора у звіті незалежного аудитора;

− пояснювати можливі наслідки модифікації думки аудитора у звіті незалежного аудитора.

5.1. МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 700 (переглянутий) чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються з 15 грудня 2016 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 700 (переглянутий) розглядає відповідальність аудитора за формування думки щодо фінансової звітності. Він також розглядає форму і зміст звіту аудитора, що надається за результатами аудиту фінансової звітності.

ВИЗНАЧЕННЯ

Фінансова звітність загального призначення – фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи загального призначення [3, с. 634].

Концептуальна основа загального призначення – 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*** 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;

− 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*** уживається для зазначення концептуальної основи фінансового звіту-

вання, яка вимагає дотримання, але не містить підтверджень [3, с. 634].

Немодифікована думка – думка, висловлена аудитором, якщо аудитор дійшов висновку про те, що фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування [3, с. 634].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілями аудитора є:

− сформувати думку щодо фінансової звітності виходячи із оцінювання висновків на основі отриманих аудиторських доказів;

− чітко висловити таку думку у письмовому звіті.

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

Аудитор повинен оцінити, чи зроблено в фінансовій звітності належне посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування або її описання.

Таке оцінювання повинно включати розгляд якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання, в тому числі ознаки можливої упередженості суджень управлінського персоналу (рис. 5.1).

Водночас аудитор повинен оцінити, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

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

Аудитор висловлює ***модифіковану думку*** в звіті аудитора, якщо:

− доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів в достатньому обсязі фінансова звітність в цілому містить суттєві викривлення; або

− не може отримати прийнятні аудиторські докази для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність в цілому не містить суттєвих викривлень.

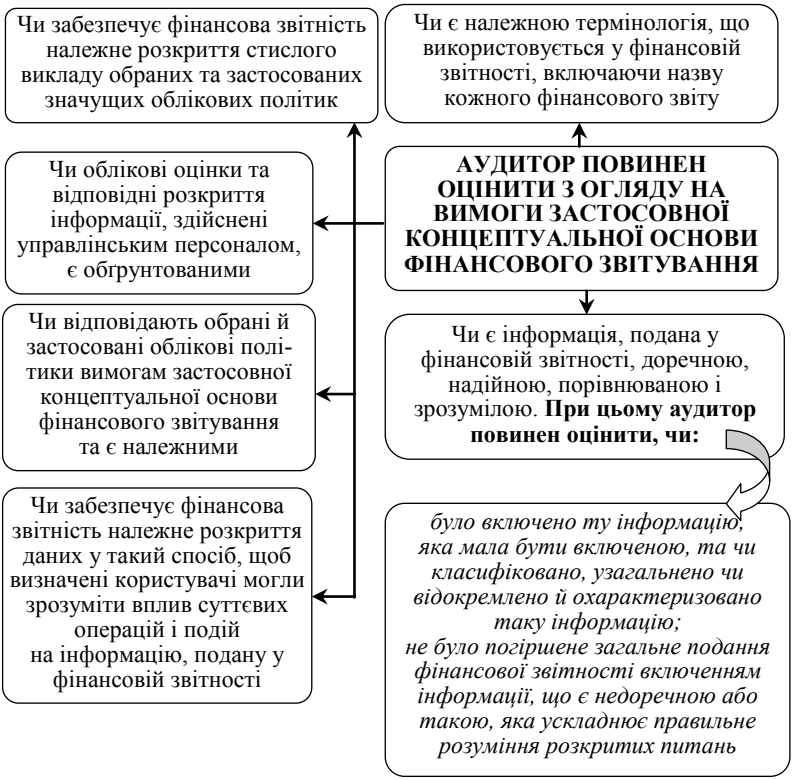


Рисунок 5.1 – Завдання аудитора щодо формування думки щодо того, чи фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування [складено авторами за [3, с. 635–636]

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 у звіті аудитора відповідно до МСА 705 (переглянутий).

Якщо фінансова звітність складається відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, від аудитора не вимагається оцінювати, чи забезпечено достовірне подання фінансової звітності. Проте якщо за надзвичайно рідкісних обставин аудитор доходить висновку, що зазначена фінансова звітність є такою, що вводить в оману, то аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і залежно від результату того, як це питання вирішено, визначити, чи слід відобразити інформацію про це в звіті аудитора та як це потрібно зробити.

Подана інформація в табл. 5.1 розкриває структуру Звіту аудитора для завдань з аудиту, проведених відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

Таблиця 5.1 – Структура Звіту аудитора для завдань з аудиту відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Звіт аудитора» [складено авторами за [3, с. 637–643]

Розділ	Зміст розділу
Назва*	Назва, яка вказує, що звіт є звітом незалежного аудитора, наприклад «Звіт незалежного аудитора»
Адресат	Законом, нормативним актом або умовами завдання може визначатись, кому має адресуватись звіт аудитора у цій конкретній юрисдикції. Як правило, звіт аудитора адресується тим, для кого він був складений, часто – акціонерам або тим, кого наділено найвищими повноваженнями щодо суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого підлягає аудиту
Думка	Вказується суб'єкт господарювання, фінансова звітність якого підлягала аудиту. Зазначається, що фінансова звітність підлягала аудиту. Вказується назва кожного фінансового звіту, що входить до складу фінансової звітності. Робиться посилання на примітки до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик. Вказується дата або період, за який складено кожен фінансовий звіт, що входить до складу фінансової звітності

Продовж. табл. 5.1

Розділ	Зміст розділу
Основа для думки	Зазначається, що аудит було проведено у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту. Міститься посилання на той розділ в звіті аудитора, де викладено відповідальність аудитора відповідно до МСА. Міститься твердження, що аудитор є незалежним від суб'єкта господарювання відповідно до застосовних до аудиту етичних вимог, та те, що аудитор виконав інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Таке твердження повинно зазначити юрисдикцію, звідки походять відповідні етичні вимоги або містити посилання на *Кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності)*, виданий Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ). Стверджується, що аудитор вважає, що отримані ним аудиторські докази є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для висловлення думки аудитора
Ключові питання аудиту	Відображається інформація із ключових питань аудиту відповідно до МСА 701
Інша інформація	Там, де це застосовно, аудитор повинен звітувати відповідно до МСА 720 (переглянутий)
Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність	Описання має включати пояснення того, що управлінський персонал несе відповідальність за: складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначить потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки; та оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, а також доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та відповідності розкриття питань, що стосуються безперервності діяльності, якщо це застосовно

Продовж. табл. 5.1

Розділ	Зміст розділу
Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності	Зазначається, що: - відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансової звітності на основі результатів аудиту; - аудит проводився відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Пояснюється, що ці стандарти вимагають від аудитора дотримання етичних вимог, а також планування та виконання аудиту для отримання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Аудит повинен бути описаний з огляду на те, що: а) аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриттів у фінансовій звітності; б) вибір процедур залежить від судження аудитора включно з оцінкою ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Оцінюючи ризики, аудитор розглядає ті аспекти внутрішнього контролю, що стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності для розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. У разі, якщо аудитор також несе відповідальність за висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю в зв'язку з аудитом фінансової звітності, він не повинен вписувати формулювання, що розгляд внутрішнього контролю виконується не для висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю; в) аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та загального подання фінансової звітності. Зазначається, чи забезпечують отримані аудиторські докази, на думку аудитора, достатню та відповідну основу для висловлення аудиторської думки

Продовж. табл. 5.1

Розділ	Зміст розділу
Інша відповідальність щодо звітування	Якщо в звіті аудитора щодо фінансової звітності аудитор розкриває іншу відповідальність щодо звітування, яка є додатковою до вимог відповідальності аудитора відповідно до МСА, він повинен розкрити таку додаткову відповідальність в окремому розділі звіту аудитора під заголовком «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів» або в інший спосіб, який би відповідав змісту розділу, крім випадків, якщо ця інша відповідальність стосується тих самих питань, як і відповідальність згідно з МСА; в такому випадку про іншу відповідальність щодо звітування можна вказати в розділі, який є одним з елементів звіту відповідно до вимог МСА (параграфи А58–А60)
	Якщо іншу відповідальність щодо звітування викладено у розділі, який є одним з елементів звіту відповідно до вимог МСА, звіт аудитора повинен чітко відокремлювати таку іншу відповідальність щодо звітування від звітування згідно з вимогами МСА (параграф А60)
	Якщо звіт аудитора містить окремий розділ, де розкривається інша відповідальність щодо звітування, вимоги, викладені в параграфах 21–40 цього МСА, повинні враховуватись в розділі під заголовком «Звіт щодо аудиту фінансової звітності». Розділ «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів» повинен йти після розділу під заголовком «Звіт щодо аудиту фінансової звітності» (параграф А60)
Повне ім'я партнера із завдання	Вказується повне ім'я партнера із завдання
Підпис аудитора	Підпис аудитора робиться від імені аудиторської фірми, власним повним іменем або двома підписами, як це доречно у конкретній юрисдикції. Крім підпису аудитора в окремих юрисдикціях від аудитора може вимагатися зазначення в звіті аудитора своєї професійної приналежності або того факту, що аудитор чи аудиторська фірма (де це доречно) були визнані відповідним органом ліцензування в цій юрисдикції.

Продовж. табл. 5.1

Розділ	Зміст розділу
Підпис аудитора	У деяких випадках законодавчим чи нормативним актом може дозволятись використання в звіті аудитора електронних підписів
Адреса аудитора	Вказується адреса в юрисдикції, де аудитор проводить свою діяльність
Дата звіту аудитора	Звіт аудитора повинен бути датований не раніше від дати, на яку аудитор отримав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, на основі яких буде ґрунтуватися думка аудитора щодо фінансової звітності

Якщо разом з 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 є невід'ємною частиною фінансової звітності внаслідок її характеру чи способу подання.

Характеристика додаткової інформації, що надається разом із фінансовою звітністю наведено на рис. 5.2.

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.

У додатку до МСА 700 (переглянутий) наведено приклади звітів незалежного аудитора щодо фінансової звітності [3, с. 662–676].

ДОДАТКОВА ІНФОРМАЦІЯ, ЩО НАВЕДЕНА РАЗОМ ІЗ ФІНАНСОВОЮ ЗВІТНІСТЮ

А78. За деяких обставин від суб'єкта господарювання може вимагатися надавати (за законом, нормативними актами або стандартами) або суб'єкт господарювання може вирішити добровільно надавати разом із фінансовою звітністю додаткову інформацію, що не вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування *(наприклад, додаткова інформація може надаватися для кращого розуміння користувачем застосовної концептуальної основи фінансового звітування або подальшого пояснення окремих статей фінансової звітності. Як правило, така інформація надається у додаткових таблицях або додаткових примітках)*

А79. Думка аудитора поширюється і на допоміжну інформацію, яка є невід'ємною частиною фінансової звітності внаслідок або свого характеру, або способу її подання

А80. На додаткову інформацію, на яку поширюється звіт аудитора, не потрібно робити конкретне посилання в звіті аудитора в тому разі, якщо у звіті аудитора посилання на примітки в описанні звітів, які входять до складу фінансової звітності, є достатнім

А81. Законодавчі чи нормативні акти можуть не містити вимог щодо аудиту додаткової інформації, в такому разі управлінський персонал може прийняти рішення не залучати аудитора до перевірки додаткової інформації в рамках аудиту фінансової звітності

А82. Оцінювання аудитором того, чи додаткова інформація, що не підлягала аудиту, подана у такий спосіб, що її можна інтерпретувати як інформацію, на яку поширюється звіт аудитора, включає, *наприклад, оцінювання того, де саме наведено додаткову інформацію відносно фінансової звітності та будь-якої додаткової інформації, яка підлягала аудиту, та чи її подано з чіткою позначкою «не підлягала аудиту»*

А83. Управлінський персонал може змінити подання додаткової інформації, що не підлягала аудиту, але яка може інтерпретуватися як інформація, на яку поширюється думка аудитора, наприклад через: *вилучення з фінансової звітності будь-яких перехресних посилань на додаткові таблиці або примітки, що не підлягали аудиту, щоб в такий спосіб досить чітко розмежувати інформацію, що підлягала аудиту, та інформацію, що не підлягала аудиту; розміщення додаткової інформації, що не підлягала аудиту, за межами фінансової звітності або, якщо це неможливо за існуючих обставин, то, щонайменше, розміщення приміток, що не підлягали аудиту, в кінці обов'язкових приміток до фінансової звітності та чітке позначення їх як таких, що не підлягали аудиту. Подання приміток, що не підлягали аудиту, поміж приміток, що підлягали аудиту, без чіткого відокремлення може призвести до того, що всі примітки до фінансової звітності будуть помилково сприйматися як такі, що підлягали аудиту*

Рисунок 5.2 – Характеристика додаткової інформації, що наведена разом із фінансовою звітністю відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Додаткова інформація, що наведена разом із фінансовою звітністю» [складено авторами за [3, с. 660–661]

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

5.2. МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 701 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються з 15 грудня 2016 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 701 розглядає відповідальність аудитора за повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті аудитора. Він стосується як судження аудитора стосовно того, про що він хоче повідомити в своєму звіті, так і форми та змісту такого повідомлення.

ВИЗНАЧЕННЯ

Ключові питання аудиту – 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 [3, с. 679].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

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

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

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 в фінансовій звітності, на які робляться посилання у звіті аудитора.

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.

Відповідно питання, стосовно яких аудитору важко отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, або питання, які ускладнюють аудитору формування думки щодо фінансової звітності, можуть виявитись особливо доречними для визначення аудитором ключових питань аудиту.

Зонами, які вимагають значної уваги аудитора, часто є складні питання у фінансовій звітності, або питання, які передбачають значні судження управлінського персоналу, внаслідок чого від аудитора вимагається прийняття важких або складних суджень (рис. 5.3).

У свою чергу, це часто впливає на загальну стратегію проведення аудиту, яку було обрано аудитором, розподіл ресурсів і ступінь зусиль стосовно цих питань. Такий вплив може включати, наприклад, ступінь залучення до завдання з аудиту управлінського персоналу або експерта аудитора чи осіб, які мають досвід у спеціалізованих питаннях обліку або аудиту та є штатними або залученими спеціалістами спеціально для розгляду цих зон.

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 (рис. 5.4).

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.

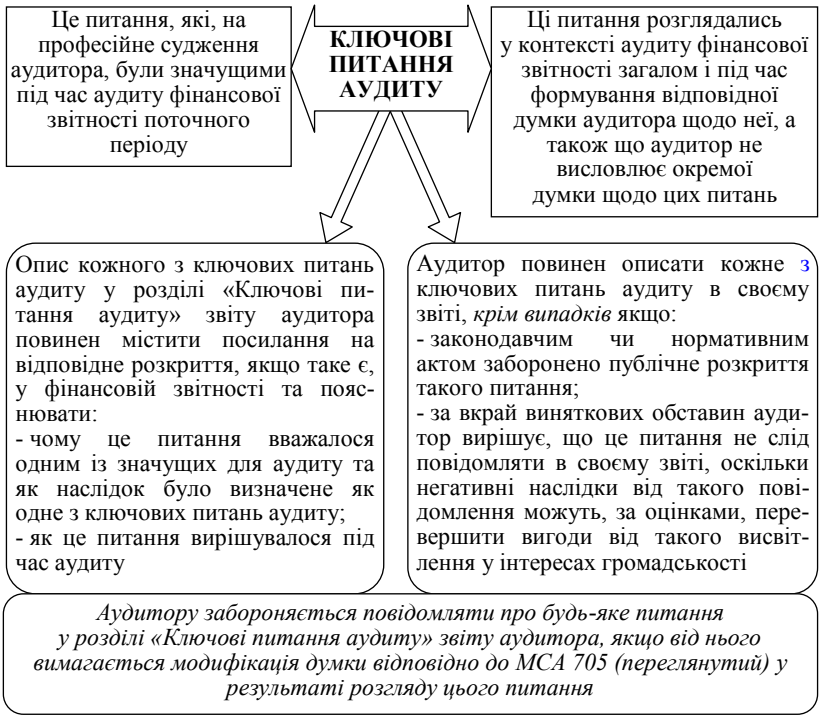


Рисунок 5.3 – Форма і зміст розділу «Ключові питання аудиту» звіту аудитора відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту» [складено авторами за [3, с. 680]

Управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть прийняти рішення щодо врахування нового або більш деталізованого розкриття інформації, яке стосується ключового питання аудиту, у фінансову звітність або в іншу частину річного звіту, враховуючи те, що інформація про це питання буде повідомлятись в звіті аудитора.

Законом або нормативним актом може заборонятись публічне розкриття управлінським персоналом або аудитором конкретного питання, визначеного як одне з ключових питань аудиту.

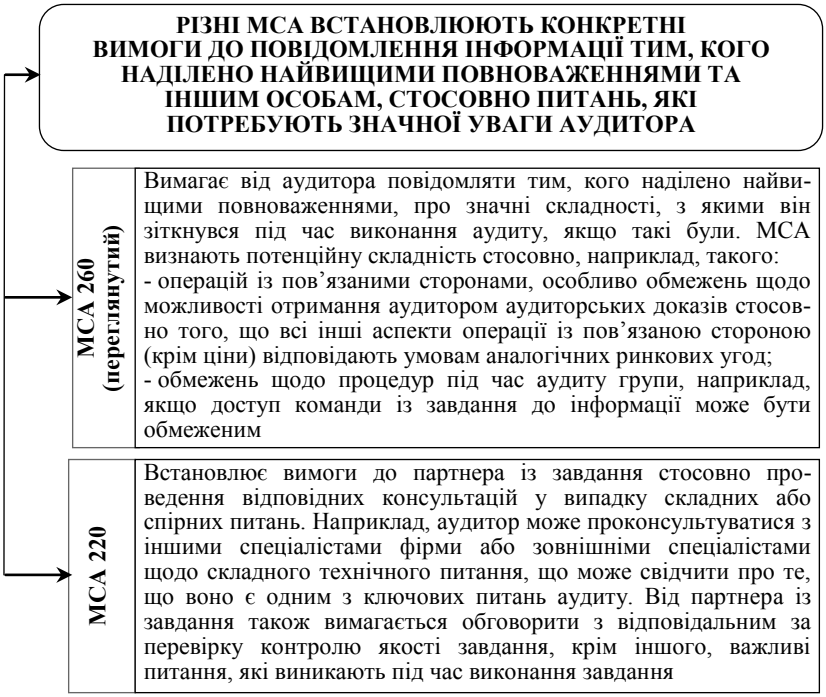


Рисунок 5.4 – Характеристика питань, що вимагають значної уваги аудитора відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Питання, що вимагають значної уваги аудитора» [складено авторами за [3, с. 684–685]

Аудитор може також вважати за потрібне отримати письмове запевнення від управлінського персоналу, чому публічне розкриття питання є неприйнятним, включно із поглядами управлінського персоналу на важливість негативних наслідків, які можуть виникнути у результаті такого розкриття. Для аудитора може також виявитись необхідним розглянути наслідки від повідомлення інформації із питання, визначеного як одне із ключових питань аудиту, у світлі відповідних етичних вимог.

Питання, які аудитор бере до уваги під час прийняття рішення щодо повідомлення інформації з конкретного питання,

є складними та потребують застосування значних суджень аудитора. Внаслідок цього аудитор може вважати за потрібне звернутись за юридичною консультацією.

МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора Міжнародний стандарт аудиту слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

5.3. МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 705 (переглянутий) чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються з 15 грудня 2016 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 705 (переглянутий) розглядає:

− відповідальність аудитора за випуск належного звіту за обставин, якщо під час формування думки відповідно до МСА 700 (переглянутий), аудитор доходить висновку про необхідність модифікації думки аудитора щодо фінансової звітності;

− як впливає висловлення аудитором модифікованої думки на форму та зміст звіту аудитора.

ВИЗНАЧЕННЯ

Всеохоплюючий – термін, що застосовують у контексті викривлень для опису їх впливу на фінансову звітність або можливого впливу на фінансову звітність викривлень (якщо вони є), які залишилися невиявленими через неможливість отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі. Всеохоплюючим впливом на фінансову звітність вважають вплив, який за судженням аудитора:

− не обмежується конкретними елементами, рахунками чи статтями фінансової звітності;

− якщо і є обмеженим, як зазначено вище, охоплює або може охоплювати суттєву частину фінансової звітності;

− відносно розкриття інформації – має принципове значення для розуміння фінансової звітності користувачами [3, с. 698].

Модифікована думка – думка із застереженням, негативна думка або відмова від висловлення думки щодо фінансової звітності [3, с. 699].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Ціллю аудитора 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 в цілому містить суттєве викривлення;

− аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб дійти висновку, що фінансова звітність в цілому не містить суттєвого викривлення.

Аудитор модифікує думку в звіті аудитора в разі, якщо: аудитор доходить висновку на основі отриманих аудиторських доказів, що фінансова звітність в цілому містить суттєві викривлення; або аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, щоб дійти висновку, що фінансова звітність загалом не містить суттєвих викривлень.

У табл. 5.2 показано, як судження аудитора щодо характеру питання, яке призвело до модифікації, та всеохоплюваність його впливу чи можливого впливу на фінансову звітність, впливає на тип думки, яку слід висловити.

Таблиця 5.2 – Визначення типу модифікації думки аудитора [складено авторами за [3, с. 704]

Характер питання, яке призводить до модифікації	**Судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу чи можливого впливу на фінансову звітність**	
	Суттєвий, проте не всеохоплюючий	**Суттєвий і 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

Аудитор висловлює **думку із застереженням**, якщо:

− отримавши прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими щодо фінансової звітності;

− аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.

Аудитор висловлює **негативну думку**, якщо, отримавши прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, доходить висновку, що викривлення, взяті окремо або у сукупності, є одночасно суттєвими та всеохоплюючими щодо фінансової звітності.

Аудитор **відмовляється від висловлення думки**, якщо:

− не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки та доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим;

− за надзвичайно рідкісних обставин, пов'язаних з численними невизначеностями, аудитор доходить висновку, що, незважаючи на отримання прийнятних аудиторських доказів в достатньому обсязі стосовно кожної з індивідуальних невизначеностей, неможливо сформулювати думку щодо фінансової звітності в зв'язку з потенційною взаємодією невизначеностей та їх можливим кумулятивним впливом на фінансову звітність.

З метою формулювання думки щодо фінансової звітності МСА 700 (переглянутий) вимагає від аудитора зробити висновок про те, чи була отримана обґрунтована впевненість щодо того, чи фінансова звітність в цілому не містить суттєвих викривлень. Цей висновок враховує оцінювання аудитором впливу невиправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність відповідно до МСА 450.

МСА 450 визначає викривлення як розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті фінансового звіту та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інфор-

мації, які необхідно визнати для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Відповідно суттєве викривлення фінансової звітності може бути пов'язаним з:

- прийнятністю обраних облікових політик;
- застосуванням обраних облікових політик;
- прийнятністю чи достатністю розкриття інформації в фінансовій звітності (табл. 5.3).

Таблиця 5.3 – Характеристика суттєвих викривлень в фінансовій звітності [складено авторами за [3, с. 704–705]

Прийнятність обраних облікових політик	Застосування обраних облікових політик	Прийнятність чи достатність розкриття інформації у фінансовій звітності
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. 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	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). Внаслідок методу застосування обраних облікових політик (наприклад, ненавмисна помилка при застосуванні)	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. 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

Неможливість виконати конкретну процедуру не являє собою обмеження обсягу аудиту, якщо аудитор спроможний отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі через виконання альтернативних процедур. 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.

Неможливість отримання аудитором прийнятних аудиторських доказів в достатньому обсязі (іменується також «обмеженням обсягу аудиту») може виникати внаслідок:

- обставин поза межами контролю суб'єкта господарювання;
- обставин, що стосуються характеру чи часу виконання роботи аудитором;
- обмежень, установлених управлінським персоналом.

У табл. 5.4 наведено приклади обставини внаслідок яких виникає *неможливість отримання прийнятних аудиторських доказів* (іменується також «обмеження обсягу аудиту»).

Можливість відмови від продовження аудиту на практиці може залежати від стадії завершеності завдання у момент, коли управлінський персонал установлює обмеження обсягу аудиту. Якщо аудитор в основному завершив аудит, аудитор може прийняти рішення про завершення аудиту в тому обсязі, в якому це можливо, відмовитися від висловлення думки та роз'яснити обмеження обсягу в розділі «Основа для відмови від висловлення думки» перед такою відмовою.

За певних обставин відмова від продовження аудиту може бути неможливою, якщо аудитор зобов'язаний продовжувати завдання з аудиту згідно із законодавчим або нормативним актом. Це може статися в тому разі, якщо аудитор призначається для проведення аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання державного сектору. Це може статися також в юрисдикціях, в яких аудитор призначається для проведення аудиту фінансової звітності, яка охоплює конкретний звітний період, або призначається на конкретний період і йому заборонено відмовлятися до завершення аудиту такої фінансової звітності

або до закінчення такого періоду відповідно. Аудитор також може вважати за потрібне включити до звіту аудитора параграф «Інші питання».

Таблиця 5.4 – Приклади обставини внаслідок яких виникає неможливість отримання аудитором прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі [складено авторами за [3, с. 705–706]

Приклади обставин поза межами контролю суб'єкта господарювання	Приклади обставин, що стосуються характеру чи часу виконання роботи аудитором	Приклади обмежень обсягу аудиту, установлених управлінським персоналом
Бухгалтерські записи суб'єкта господарювання були знищені. Бухгалтерські записи значущого компонента були вилучені державними органами на невизначений час	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	Управлінський персонал перешкоджає аудитору спостерігати за інвентаризацією запасів. Управлінський персонал перешкоджає аудитору подавати запити для отримання зовнішніх підтверджень стосовно залишків рахунків

Якщо аудитор доходить висновку, що відмова від продовження аудиту є необхідною у зв'язку з обмеженням обсягу, можуть існувати професійні, правові або регуляторні вимоги до аудитора щодо повідомлення інформації про питання, що стосуються відмови від продовження завдання, регуляторним органам чи власникам суб'єкта господарювання.

Приклади повідомлення інформації про обставини, які не суперечитимуть негативній думці аудитора чи відмові від висловлення думки, такі:

− висловлення немодифікованої думки щодо фінансової звітності, складеної відповідно до визначеної концептуальної основи фінансового звітування, та (у цьому самому звіті аудитора) висловлення негативної думки щодо відповідності цієї самої фінансовій звітності вимогам іншої концептуальної основи фінансового звітування;

− відмова від висловлення думки стосовно результатів діяльності та грошових потоків там, де це доречно, а також висловлення немодифікованої думки щодо фінансового стану. У цьому разі аудитор не відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності загалом.

Коли аудитор модифікує думку аудитора, аудитор повинен використовувати заголовок «Думка із застереженням», «Негативна думка» чи «Відмова від висловлення думки» залежно від обставин для розділу «Думка».

Думка із застереженням

Аудитор висловлює думку із застереженням через суттєве викривлення в фінансовій звітності, аудитор повинен зазначити, що на думку аудитора, за винятком впливу питання (питань), описаного (описаних) у розділі «Основа для думки із застереженням»:

− *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; або*

– *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 модифікація думки є результатом неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен використати відповідну фразу «за винятком можливого впливу питання (питань)» для модифікованої думки.

Негативна думка

Якщо аудитор висловлює негативну думку, аудитор повинен зазначити, що, на думку аудитора, з огляду на значущість питання (питань), описаного (описаних) у розділі «Основа для негативної думки»:

– *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 із концептуальною основою достовірного подання; або*

– *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.*

Відмова від висловлення думки

Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки через неможливість отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен:

– *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, що вимагається параграфом 24(b) МСА 700 (переглянутий), яке зазначає, що фінансова звітність підлягала аудиту, на твердження, що аудитор був залучений до проведення аудиту фінансової звітності.*

Якщо аудитор модифікує думку щодо фінансової звітності, аудитор повинен додатково до конкретних елементів, що вимагаються МСА 700 (переглянутий):

− *змінити заголовок «Основа для думки», що вимагається параграфом 28 МСА 700 (переглянутий), на заголовок «Основа для думки із застереженням», «Основа для негативної думки» або «Основа для відмови від висловлення думки», як це доречно;*

− *включити до цього розділу опис питання, яке призвело до модифікації думки.*

У разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується конкретних сум у фінансовій звітності (включаючи розкриття кількісної інформації), аудитор повинен включити до розділу «Основа для думки» опис і кількісне визначення фінансового впливу викривлення, за винятком випадків, якщо це не є можливим на практиці. Якщо кількісне визначення фінансового впливу не є можливим на практиці, аудитор повинен зазначити це в цьому розділі.

У разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується розкриття якісної інформації, аудитор повинен включити до розділу «Основа для думки» пояснення того, в який спосіб викривлено розкриття інформації.

У разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується відсутності розкриття інформації, яку слід розкривати, аудитор повинен:

− *обговорити факт відсутності розкриття інформації із тими, кого наділено найвищими повноваженнями;*

− *описати у розділі «Основа для думки» характер пропущеної інформації;*

− *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*.

Якщо модифікація думки спричинена неможливістю отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен включити до розділу «Основа для думки» опис причин такої неможливості.

Якщо аудитор висловлює думку із застереженням або негативну думку, аудитор повинен змінити твердження, чи є достатніми та прийнятними отримані аудиторські докази для надання основи для висловлення думки аудитора, на твердження, яке містить слова «із застереженням» або «негативна», як це доречно.

Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності, звіт аудитора не повинен включати елементи, що вимагаються параграфами МСА 700 (переглянутий). Ці елементи такі:

− *посилання на розділ звіту аудитора, в якому описується відповідальність аудитора;*

− *твердження, чи є отримані аудиторські докази достатніми та прийнятними для надання основи для висловлення думки аудитора*.

Навіть якщо аудитор висловив негативну думку або відмовився від висловлення думки щодо фінансової звітності, аудитор повинен описати в розділі «Основа для думки» причини виникнення будь-яких інших питань, відомих аудитору, які вимагали б модифікації думки, та їх вплив.

Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності через неможливість отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен змінити опис відповідальності аудитора у такий спосіб, щоб він містив тільки таке:

− *твердження, що відповідальність аудитора полягає в проведенні аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання відповідно до Міжнародних стандартів аудиту;*

− *твердження, що зважаючи на питання, описане (описані) у 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;*

− *твердження щодо незалежності аудитора та відповідальності за інші етичні вимоги, що вимагаються параграфами 28 (с) МСА 700 (переглянутий)*.

Якщо вимоги законодавчого або нормативного акта не передбачають іншого, в разі відмови аудитора від висловлення думки щодо фінансової звітності звіт аудитора не повинен містити розділу «Ключові питання аудиту» відповідно до МСА 701 або розділу «Інша інформація» відповідно до МСА 720 (переглянутий).

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.

У додатку до МСА 705 (переглянутий) наведено приклади звітів аудитора з модифікаціями думки [3, с. 710–725].

МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

5.4. МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 706 (переглянутий) чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються з 15 грудня 2016 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 706 (переглянутий) 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.

ВИЗНАЧЕННЯ

Пояснювальний параграф – параграф, включений до звіту аудитора, що посилається на питання, яке в належний спосіб подане або розкрите у фінансовій звітності, що, за судженням аудитора, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами [3, с. 728–729].

Параграф з інших питань – параграф, включений до звіту аудитора, що посилається на питання, крім тих, які подані або розкриті у фінансовій звітності, та, за судженням аудитора, є доречним для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора або звіту аудитора [3, с. 729].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

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

− щодо питання, яке хоча й було належно подане чи розкрите у фінансовій звітності, однак настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами;

− якщо це доречно, щодо будь-якого іншого питання, що є доречним для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора або звіту аудитора.

Приклади обставин, за яких аудитор може вважати необхідним включення пояснювального параграфу в звіт аудитора, наведено на рис. 5.5.

Однак широке використання пояснювальних параграфів може зменшити ефективність повідомлення аудитором інформації стосовно таких питань.

Порядок включення пояснювального параграфу в звіт аудитора наведено на рис. 5.6.

Якщо аудитор включає пояснювальний параграф до звіту аудитора, аудитор повинен: розмістити цей параграф в окремому розділі звіту аудитора, з відповідним заголовком, що містив би термін «Пояснювальний параграф»; включити в параграф чітке посилання на питання, до якого привертається

увага, і на те, де у фінансовій звітності можна знайти відповідні розкриття, які описують це питання у повному обсязі. Параграф повинен містити посилання лише на ту інформацію, що подано чи розкрито у фінансовій звітності та зазначати, що думка аудитора не модифікується щодо конкретного питання.

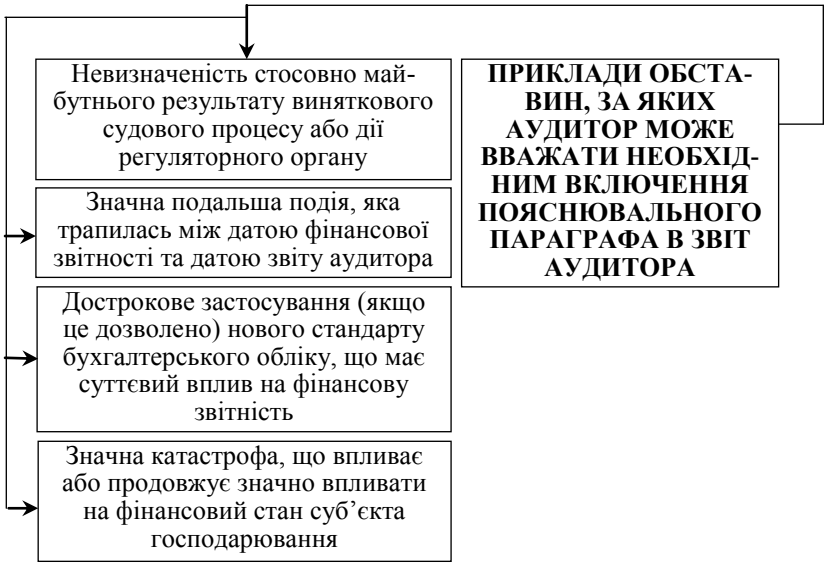


Рисунок 5.5 – Приклади обставин, за яких аудитор може вважати потрібним включення пояснювального параграфа в звіт аудитора відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Обставини, за яких пояснювальний параграф може виявитись необхідним» [складено авторами за [3, с. 731]

Якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів до питання, поданого чи розкритого у фінансовій звітності, яке, за судженням аудитора, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами, аудитор повинен включити до звіту аудитора пояснювальний параграф за умови, що розглянуте питання не вимагає

від аудитора модифікації думки відповідно; і якщо застосовується МСА 701, це питання не було визначене як ключове питання аудиту для повідомлення у звіті аудитора.

Рисунок 5.6 – Порядок включення пояснювального параграфу в звіт аудитора відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Включення пояснювального параграфа в звіт аудитора» [складено авторами за [3, с. 731]

Обставини, за яких параграф з інших питань може бути необхідним, наведено на рис. 5.7.

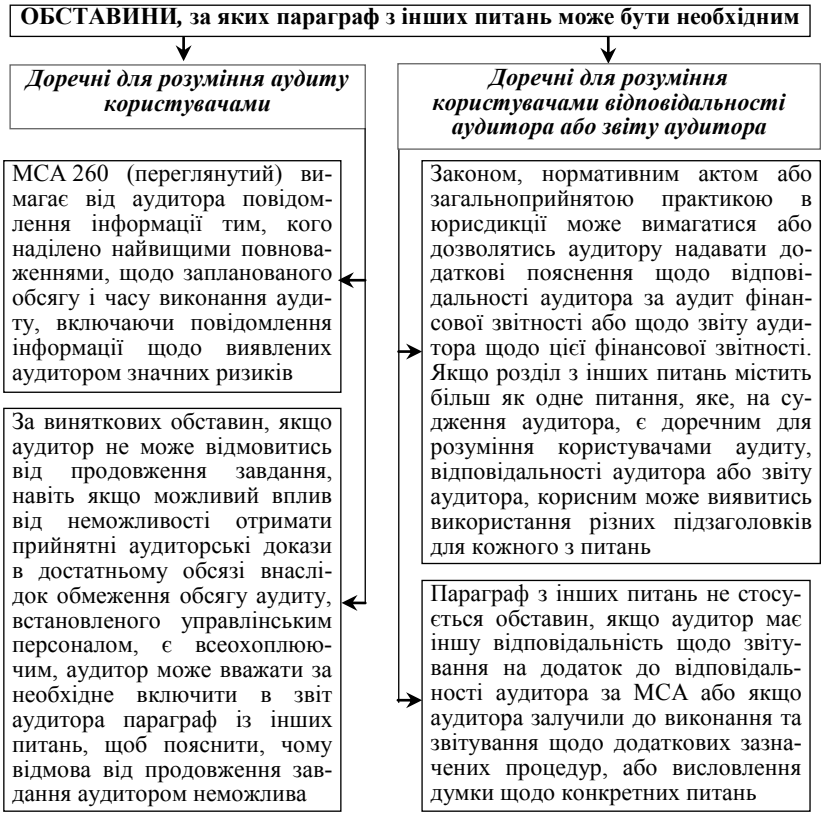


Рисунок 5.7 – Обставини, за яких параграф з інших питань може бути необхідним відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Обставини, за яких параграф з інших питань може бути необхідним» [складено авторами за [3, с. 731–732]

Розміщення пояснювального параграфа або параграфа з інших питань у звіті аудитора залежить від характеру інформації, яка повідомляється, і судження аудитора щодо відносної

значущості цієї інформації для визначених користувачів у порівнянні із іншими елементами, про які слід звітувати відповідно до МСА 700 (переглянутий).

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 прийнятного контексту для думки аудитора.

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 також 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 аудитор включає параграф з інших питань у звіт аудитора, аудитор повинен розмістити цей параграф у окремому розділі під заголовком «Інші питання» або іншим відповідним заголовком (рис. 5.8).

Зміст параграфа з інших питань чітко визначає, що таке інше питання не обов'язково має бути подане чи розкрите у фінансовій звітності. Параграф з інших питань не містить:

− інформації, яку аудитору заборонено надавати згідно із законом, нормативним актом чи іншими професійними стандартами *(наприклад, стандартами етики, що стосуються конфіденційності інформації);*

− інформації, надання якої вимагається від управлінського персоналу.

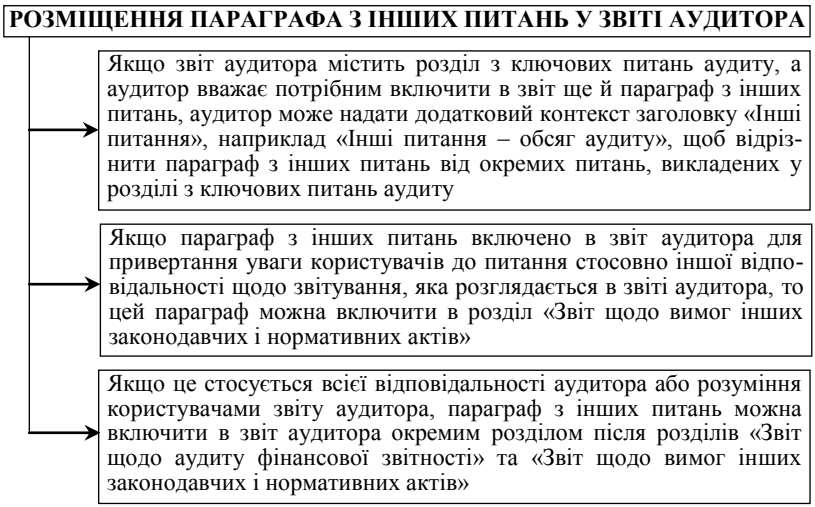


Рисунок 5.8 – Розміщення параграфа з інших питань у звіті аудитора відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Розміщення пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань у звіті аудитора» [складено авторами за [3, с. 733–734]

Суб'єкт господарювання може скласти один комплект фінансової звітності відповідно до концептуальної основи загального призначення *(наприклад, національної концептуальної основи)*, а інший комплект – відповідно до іншої концептуальної основи загального призначення *(наприклад, Міжнародних стандартів фінансової звітності)* та залучити аудитора до звітування щодо обох комплектів фінансової звітності. Якщо аудитор визначив, що обидві концептуальні основи є прийнятними за відповідних обставин, аудитор може включити у звіт аудитора параграф з інших питань, де міститиметься посилання на той факт, що інший комплект фінансової звітності було підготовлено тим самим суб'єктом господарювання відповідно до іншої концептуальної основи загального призначення, та те, що аудитор випустив звіт щодо цієї фінансової звітності.

Якщо аудитор планує включити у звіт аудитора пояснювальний параграф або параграф із інших питань, аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про такий намір і надати текст такого параграфа.

У додатках до МСА 706 (переглянутий) наведено:

Додаток 1. Перелік МСА, що містять вимоги щодо пояснювальних параграфів [3, с. 735].

Додаток 2. Перелік МСА, що містять вимоги щодо параграфів з інших питань [3, с. 736].

Додаток 3. Приклад звіту аудитора, що містить розділ з ключових питань аудиту, пояснювальний параграф та параграф з інших питань [3, с. 737-739].

Додаток 4. Приклад звіту аудитора, що містить думку з застереженням внаслідок відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування та містить пояснювальний параграф [3, с. 740–742].

МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

5.5. МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 710 чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 710 розглядає відповідальність аудитора, пов’язану з порівняльною інформацією під час аудиту фінансової звітності.

ВИЗНАЧЕННЯ

Порівняльна інформація – суми та розкриття інформації, що входять до складу фінансової звітності одного чи кількох попередніх періодів відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування [3, с. 744].

Відповідні показники – порівняльна інформація, що містить суми та розкриття іншої інформації за попередній період, подані як невід'ємна частина фінансової звітності поточного періоду; наведена для розуміння інформації, що стосується поточного періоду (які мають назву «дані поточного періоду»). Рівень деталізації інформації, поданої у відповідних сумах і розкриттях, обумовлюється в основному її доречністю для даних поточного періоду [3, с. 745].

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

Для цілей цього МСА посилання на «попередній період» слід розуміти як «попередні періоди», якщо порівняльна інформація включає суми і розкриття інформації за більш ніж один період [3, с. 745].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілі аудитора такі:

− 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;

− звітувати відповідно до вимог що стосуються відповідальності аудитора щодо звітування.

Характер порівняльної інформації, поданої у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, залежить від вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Існують два різні широкі підходи до відповідальності аудитора щодо звітування, які стосуються порівняльної інформації: відповідні показники і порівняльна фінансова звітність. Підхід, що обирається, часто визначається законодавством або норма-

тивним актом, але може також визначатися умовами виконання завдання.

Основні відмінності у звітуванні аудитора за цими двома підходами полягають у тому, що: за відповідними показниками думка аудитора щодо фінансової звітності стосується лише поточного періоду, тоді як за порівняльною фінансовою звітністю думка аудитора стосується кожного періоду, за який подана фінансова звітність (рис. 5.9).

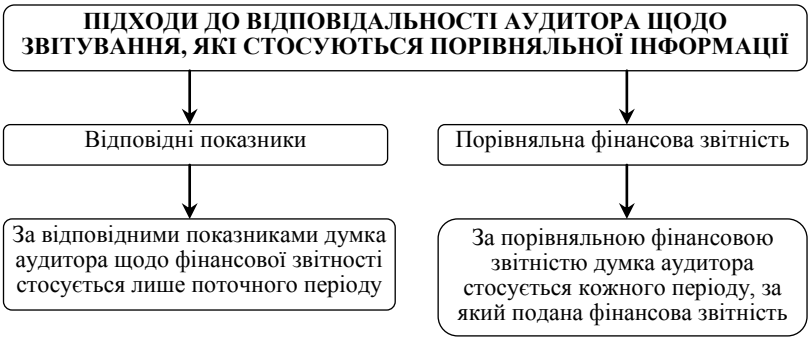


Рисунок 5.9 – Підходи до відповідальності аудитора щодо звітування, які стосуються порівняльної інформації [складено авторами за [3, с. 744]

Процедури оцінки аудитором порівняльної інформації, яка вимагається згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування наведено на рис. 5.10.

Якщо аудитору стає відомо про можливе суттєве викривлення у порівняльній інформації під час проведення аудиту фінансової звітності за поточний період, він повинен виконати такі додаткові аудиторські процедури, які потрібні за цих обставин, щоб отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для визначення факту існування суттєвого викривлення.

Якщо аудитор проводив аудит фінансової звітності за попередній період, він також повинен дотримуватися відповідних вимог МСА 560.

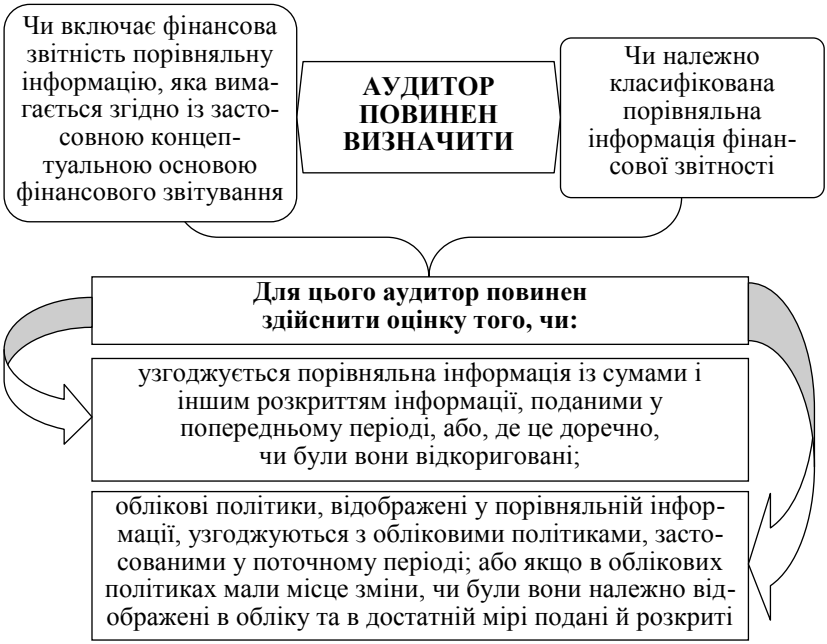


Рисунок 5.10 – Процедури оцінки аудитором порівняльної інформації, яка вимагається згідно її застосовною концептуальною основою фінансового звітування [складено авторами за [3, с. 745]

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

Згідно з вимогами МСА 580 аудитор повинен зробити запит на письмові запевнення за всі періоди, на які є посилання в думці аудитора.

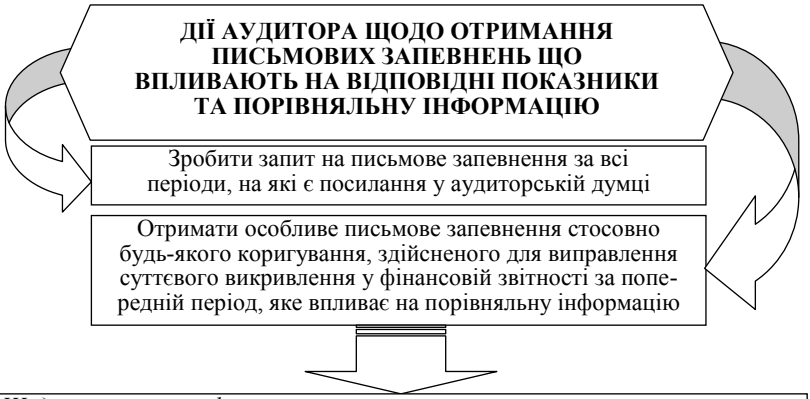
Аудитор також повинен отримати особливе письмове запевнення стосовно будь-якого коригування, здійсненого для виправлення суттєвого викривлення у фінансовій звітності за попередній період, яке впливає на порівняльну інформацію.

Щодо порівняльної фінансової звітності письмові запевнення вимагаються за всі періоди, на які зроблені посилання в думці аудитора, оскільки від управлінського персоналу вимагається

повторно підтвердити, що письмові запевнення, які були надані раніше щодо попереднього періоду, залишаються прийнятними.

Що стосується відповідних показників, то письмові запевнення вимагаються для фінансової звітності лише за поточний період, оскільки думка аудитора стосується цієї фінансової звітності, яка включає відповідні показники.

Однак аудитор вимагає особливого письмового запевнення стосовно будь-якої суми коригування, зробленого для виправлення суттєвого викривлення у фінансовій звітності за попередній період, що впливає на порівняльну інформацію (рис. 5.11).



Щодо порівняльної фінансової звітності письмові запевнення вимагаються за всі періоди, на які зроблені посилання в думці аудитора, оскільки від управлінського персоналу вимагається підтвердити, що письмові запевнення, які були надані раніше щодо попереднього періоду, залишаються прийнятними.

Що стосується відповідних показників, то письмові запевнення вимагаються від фінансової звітності лише за поточний період, оскільки думка аудитора стосується цієї фінансової звітності, яка включає відповідні показники. Однак аудитор вимагає особливого письмового запевнення стосовно будь-якого коригування, зробленого для виправлення суттєвого викривлення у фінансовій звітності за попередній період, що впливає на порівняльну інформацію

Рисунок 5.11 – Вплив письмових запевнень на відносні показники та порівняльну інформацію відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Письмові запевнення» [складено авторами за [3, с. 747–748]

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

У параграфі звіту аудитора, у якому йдеться про основу для модифікації, аудитор повинен:

− 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;

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

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

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

− що аудит фінансової звітності за попередній період був проведений попереднім аудитором;

− тип думки, висловленої попереднім аудитором, та, якщо думка була модифікована, причини цього;

− дату звіту попереднього аудитора.

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

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

При звітуванні щодо фінансової звітності за попередній період у зв'язку з аудитом поточного періоду, якщо думка аудитора щодо такої фінансової звітності за попередній період відрізняється від раніше висловленої аудитором думки, аудитор повинен розкрити суттєві причини для висловлення іншої думки у параграфі «Інші питання» згідно з МСА 706 (переглянутий).

У разі, якщо фінансова звітність за попередній період підлягала аудиту попереднім аудитором, окрім висловлення думки щодо фінансової звітності за поточний період, аудитор повинен зазначити у параграфі «Інші питання»:

− що фінансова звітність за попередній період підлягала аудиту попереднім аудитором;

− тип думки, висловленої попереднім аудитором, та, якщо думка була модифікована, причини цього;

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

У разі, якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення, яке впливає на фінансову звітність за попередній період, щодо якої попередній аудитор раніше надав звіт, що не містив модифікацій, аудитор повинен повідомити про викривлення управлінському персоналу відповідного рівня та за винятком випадків, коли всі, кого наділено найвищими повнова-

женнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, і вимагати, щоб попередній аудитор був про це проінформований.

Якщо у фінансову звітність за попередній період вносяться виправлення та попередній аудитор погоджується випустити новий звіт аудитора щодо виправленої фінансової звітності за попередній період, аудитор повинен надати звіт тільки щодо поточного періоду.

У разі, якщо фінансова звітність за попередній період не підлягала аудиту, аудитор повинен зазначити у параграфі «Інші питання», що порівняльна фінансова звітність не підлягала аудиту. Проте така заява не звільняє аудитора від вимоги щодо отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно того, що залишки на початок періоду не містять викривлень, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період.

У Додатку до МСА 710 наведено приклади звітів незалежних аудиторів [3, с. 751–762].

МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

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

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 720 (переглянутий) чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчується з 15 грудня 2016 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 720 (переглянутий) 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.

ВИЗНАЧЕННЯ

Річний звіт – документ або сукупність документів, який складається, як правило, щороку управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідно до законодавства, нормативного акта чи за звичаєм, призначенням якого є надати власникам (або подібним зацікавленим сторонам) інформацію про діяльність суб'єкта господарювання, його фінансові результати та фінансовий стан, як зазначено у фінансовій звітності. Річний звіт містить фінансову звітність або додається до неї разом із відповідним звітом аудитора та зазвичай містить інформацію про зміни, які відбулися у суб'єкта господарювання, його перспективи на майбутнє, ризики й невизначеності, заяву органу управління суб'єкта господарювання та звіти, які охоплюють питання корпоративного управління [3, с. 776].

Викривлення іншої інформації – викривлення іншої інформації існує, якщо інша інформація неправильно наведена чи в інший спосіб вводить у оману (у тому числі тому, що вона не містить чи приховує інформацію, потрібну для правильного розуміння питання, наведеного в іншій інформації) [3, с. 766].

Інша інформація – фінансова або нефінансова інформація (крім фінансової звітності та звіту аудитора щодо неї), яка входить до складу річного звіту суб'єкта господарювання [3, с. 776].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілі аудитора, який ознайомився із іншою інформацією, такі:

− 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; звітувати відповідно до цього МСА.

Законодавство, нормативний акт або звичай можуть визначати зміст річного звіту та назву, якою його слід іменувати, для суб'єктів господарювання у певній юрисдикції; проте зміст і

назва можуть варіюватися у межах однієї юрисдикції та в різних юрисдикціях.

Як правило, річний звіт складається щороку. Проте якщо фінансова звітність, що підлягає аудиту, складається за період, менший або більший ніж один рік, можна також складати річний звіт, який охоплює такий самий період, що й фінансова звітність.

У деяких випадках річний звіт суб'єкта господарювання може бути одним документом і мати заголовок «річний звіт» або якийсь інший заголовок. В інших випадках законодавство, нормативний акт або звичай можуть вимагати, щоб суб'єкт господарювання надавав звіт власникам (чи подібним зацікавленим сторонам) з інформацією про операційну діяльність суб'єкта господарювання, а також фінансові результати та фінансовий стан суб'єкта господарювання, наведені у фінансовій звітності (тобто річному звіті) у вигляді одного документа або у вигляді двох чи більше окремих документів, які у поєднанні призначені для задоволення тієї самої мети. Наприклад, залежно від законодавства, нормативного акта або звичаїв у певній юрисдикції один чи кілька з наведених нижче документів можуть бути частиною річного звіту:

- 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.

Річний звіт може бути доступний користувачам у друкованій чи електронній формі, у тому числі на веб-сайті суб'єкта господарювання. Документ (або сукупність документів) може відповідати визначенню річного звіту незалежно від того, в який спосіб він стає доступним користувачам.

Річний звіт відрізняється за своїм характером, призначенням і змістом від інших звітів, таких як звіт, складений для задоволення інформаційних потреб конкретної групи зацікавлених

сторін, або звіт, складений з метою дотримання регулятивних вимог щодо звітування (навіть якщо вимагається, щоб такий звіт був загальнодоступним).

Прикладами звітів, які в разі оприлюднення як окремих документів не є, як правило, частиною сукупності документів, що становлять річний звіт (залежно від законодавства, нормативного акту або звичая), і тому не є іншою інформацією у сфері застосування цього МСА, є такі:

- окремі галузеві або нормативні звіти (наприклад, звіти про достатність капіталу), які можуть готуватись у банківській, страховій і пенсійних галузях;
- звіти про корпоративну соціальну відповідальність;
- звіти про сталий розвиток;
- звіти з питань різноманітності і створення рівних можливостей;
- звіти про відповідальність за продукцію;
- звіти про практику трудових відносин і умови праці;
- звіти про права людини.

Якщо інформація про певне питання розкривається в іншій інформації, то така інша інформація може не містити або приховувати інформацію, потрібну для належного розуміння цього питання. Наприклад, якщо метою іншої інформації є розгляд ключових показників ефективності, використаних управлінським персоналом, тоді відсутність ключового показника ефективності, використаного управлінським персоналом, може свідчити про те, що інша інформація вводить в оману.

Інша інформація може містити суми чи інші положення, які, як передбачається, мають бути такими самими, підсумовувати або більш деталізувати суми чи інші позиції у фінансовій звітності. Приклади таких показників чи інших положень можуть містити: *таблиці, діаграми або графіки, що містять витяги з фінансової звітності; розкриття інформації, яке надає більшу деталізацію залишку чи рахунку, поданого у фінансовій звітності*.

Під час оцінки узгодженості відібраних показників чи інших положень в іншій інформації та фінансовій звітності від

аудитора не вимагається порівнювати всі суми чи інші положення в іншій інформації, які, як передбачається, мають бути такими самими, підсумовувати або більш деталізувати суми чи інші позиції фінансової звітності, із такими показниками чи іншими положеннями фінансової звітності. Дії аудитора під час ознайомлення та розгляду іншої інформації наведено на рис. 5.12.

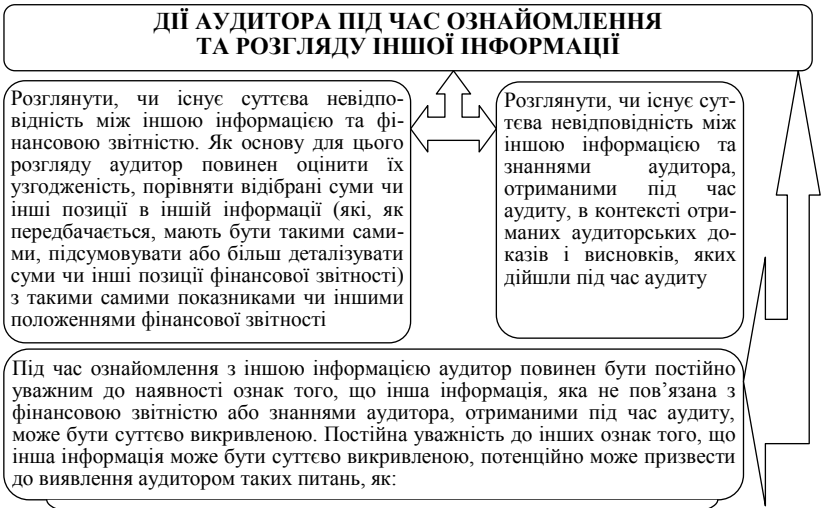


Рисунок 5.12 – Дії аудитора під час ознайомлення та розгляду іншої інформації відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Ознайомлення та розгляд іншої інформації» [складено авторами за [3, с. 767]

Оцінка відповідності відібраних показників чи інших положень в іншій інформації із фінансовою звітністю охоплює спосіб їх подання у порівнянні із фінансовою звітністю, якщо це доречно, враховуючи характер іншої інформації.

Інша інформація може містити суми чи положення, пов'язані зі знаннями аудитора, отриманими під час аудиту. Приклади таких показників чи положень можуть містити:

− розкриття інформації про кількість одиниць виробленої продукції або таблицю, яка підсумовує таке виробництво за географічними регіонами;

− твердження, що «компанія запровадила виробництво продукту X і продукту Y протягом року»;

− стислий опис розташування основних господарських одиниць суб'єкта господарювання, таких як «основний центр операційної діяльності суб'єкта господарювання розташований у країні X, а також є господарські одиниці у країнах Y і Z».

Щодо багатьох питань в іншій інформації міркування аудитора про отримані аудиторські докази і висновки, яких дійшли під час аудиту, можуть бути достатніми для розгляду того, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту. Чим досвідченішим і більш обізнаним із основними аспектами аудиту є аудитор, тим ймовірніше, що міркування аудитора щодо доречних питань будуть достатніми. Наприклад, аудитор може мати можливість розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту на основі вже проведених обговорень з управлінським персоналом чи тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або результатів процедур, проведених під час аудиту, таких як ознайомлення з протоколами засідань органів управління, і такий розгляд не вимагатиме від нього проведення додаткових дій.

Аудитор може визначити, що посилання на відповідну аудиторську документацію або запит відомостей у відповідних членів команди із завдання чи аудиторів відповідного компонента є прийнятною основою для розгляду аудитором питання щодо існування суттєвої невідповідності. Наприклад:

− якщо інша інформація описує заплановане припинення основного напряму виробництва продукції і хоча аудитору відомо про це, він може зробити запит до відповідного члена команди із завдання, який виконував аудиторські процедури

щодо цього питання, щоб підтвердити розгляд аудитора стосовно того, чи існує суттєва невідповідність цього опису знанням аудитора, отриманим під час аудиту;

− якщо інша інформація описує важливі деталі судового процесу, який розглядався під час аудиту, але аудитор не може згадати їх, для підтвердження розгляду аудитора може виявитись необхідним звернутися до аудиторської документації, у якій такі деталі стисло викладені.

Аудитор повинен: *розглянути іншу інформацію з метою ідентифікації суттєвих невідповідностей, якщо вони є, з перевіреною аудитором фінансовою звітністю; домовитися належним чином з управлінським персоналом або з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, про отримання іншої інформації до дати аудиторського звіту.*

Якщо:

− неможливо отримати всю іншу інформацію до дати аудиторського звіту, аудитор повинен розглянути таку інформацію у максимально стислий строк;

− аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації, аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу з вимогою щодо виправлення іншої інформації;

− 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.

Відповідні дії, якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації, отриманої до та після дати звіту аудитора (рис. 5.13).

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.

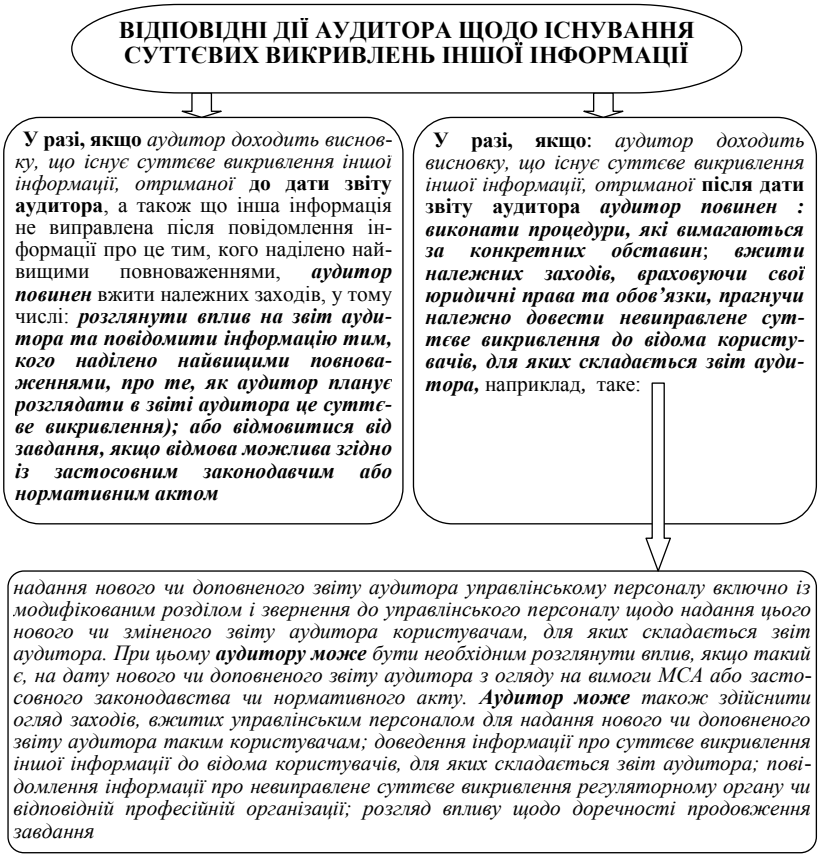


Рисунок 5.13 – Відповідні дії, якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Відповідні дії, якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації» [складено авторами за [3, с. 768, 779]

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.

Під час ознайомлення з іншою інформацією аудитору може стати відомо про нову інформацію, яка має наслідки щодо: *розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища і відповідно може вказувати на потребу переглянути оцінки ризиків аудитором; відповідальності аудитора за оцінку впливу виявлених викривлень на аудиті невиправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність; відповідальності аудитора, що стосується подальших подій*.

Звіт аудитора повинен включати окремий розділ із заголовком «Інша інформація» або іншим прийнятним заголовком, якщо на дату звіту аудитора:

− для аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, аудитор отримав або очікує отримати іншу інформацію;

− для аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, який не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, аудитор може вважати, що ідентифікація іншої інформації в звіті аудитора, яку аудитор очікує отримати після дати звіту аудитора, буде прийнятною для забезпечення додаткової прозорості щодо іншої інформації, за яку передбачена відповідальність аудитора згідно із цим МСА. Аудитор може вважати доречним зробити це, *наприклад, якщо управлінський персонал зможе запевнити аудитора, що така інша інформація буде оприлюднена після дати звіту аудитора*.

Якщо вимагається, щоб звіт аудитора містив розділ «Інша інформація» то цей розділ повинен включати: твердження про те, що управлінський персонал несе відповідальність за іншу інформацію; 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 і 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 невиправлене суттєве викривлення іншої інформації, якщо аудитор дійшов висновку, що має місце невиправлене суттєве викривлення іншої інформації.

Думка із застереженням чи негативна думка

Думка із застереженням чи негативна думка аудитора щодо фінансової звітності може не мати вплив на твердження, якщо питання, стосовно якого думка аудитора модифікована, не включене до іншої інформації або не розглядається в іншій інформації та якщо це питання не впливає на жодну частину іншої інформації. Наприклад, думка із застереженням щодо фінансової звітності внаслідок нерозкриття інформації про винагороду директорам, як це передбачено вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування, може не мати впливу на звітування, що вимагається згідно з цим МСА. За інших обставин можуть виникнути впливи щодо такого звітування.

Думка із застереженням внаслідок суттєвого викривлення у фінансовій звітності

За обставин, якщо думка аудитора містить застереження, може виявитись необхідним розглянути, чи інша інформація є також суттєво викривленою щодо цього самого питання або пов’язаного питання, яке призводить до думки із застереженням щодо фінансової звітності.

Думка із застереженням внаслідок обмеження обсязу

Якщо існує обмеження обсягу стосовно суттєвої статті у фінансовій звітності, аудитор не зможе отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо цього питання. За

таких обставин аудитор не може дійти висновку, чи призводять або не призводять суми чи інші позиції, пов'язані з цим питанням, до суттєвого викривлення іншої інформації. Відповідно аудитору може бути необхідно модифікувати твердження, щоб послатися на неможливість аудитора розглянути опис питання управлінським персоналом в іншій інформації, стосовно якого думка аудитора щодо фінансової звітності була із застереженням, як зазначається у параграфі «Основа для думки із застереженням». При цьому від аудитора вимагається повідомити у звіті про будь-які інші невиправлені суттєві викривлення іншої інформації, які були виявлені.

Негативна думка

Негативна думка щодо фінансової звітності, яка стосується конкретного (-их) питання (питань), описаного (-их) у параграфі «Основа для негативної думки», не звільняє аудитора від опису в звіті суттєвих викривлень іншої інформації. Якщо негативна думка висловлена щодо фінансової звітності, аудитору може бути необхідно в належний спосіб модифікувати твердження, *наприклад*, зазначити, що суми чи положення в іншій інформації є суттєво викривленими щодо цього самого питання або пов'язаного питання, яке призводить до висловлення негативної думки щодо фінансової звітності.

Відмова від висловлення думки

Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності, надання додаткових деталей про аудит, у тому числі розділу, в якому розглядається інша інформація, може применшити значення відмови від висловлення думки щодо фінансової звітності у цілому. Відповідно за таких обставин, як передбачено вимогами МСА 705 (переглянутий), звіт аудитора не містить розділу, у якому розглядаються вимоги щодо звітування згідно з цим МСА.

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 Міжнародні стандарти аудиту, тільки якщо звіт аудитора принаймні містить:

− ідентифікацію іншої інформації, отриманої аудитором до дати звіту аудитора;

− опис відповідальності аудитора стосовно іншої інформації;

− чітке твердження, у якому розглядається результат роботи аудитора з цією метою.

У Додатках до МСА 720 (переглянутий) наведено:

Додаток 1. Приклади показників або інших положень, які можна включати до іншої інформації [3, с. 782–783].

Додаток 2. Приклади звітів незалежного аудитора, які стосуються іншої інформації [3, с. 784–805].

МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнароднихстандартів аудиту».

Питання для самоконтролю до розділу 5

1. Які підсумкові документи складаються за результатами аудиту фінансової звітності ?
2. Які існують типи думки аудитора ?
3. Основні причини модифікації думки у звіті незалежного аудитора.
4. Охарактеризуйте структуру звіту незалежного аудитора за окремими елементами та параграфами.
5. Що таке пояснювальний параграф у звіті незалежного аудитора та в яких випадках він застосовується ?
6. Що таке параграф з інших питань у звіті незалежного аудитора та в яких випадках він застосовується ?
7. Терміни та умови зберігання підсумкових аудиторських документів.
8. Відповідальність аудитора щодо іншої інформації.
9. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора.
10. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора.

Розділ 6
МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, ЩО РЕГУЛЮЮТЬ ОСОБЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ АУДИТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

6.1. МСА 800 (переглянутий) «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення».

6.2. МСА 805 (переглянутий) «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту».

6.3. МСА 810 (переглянутий) «Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності».

Питання для самоконтролю до розділу 6.

Вивчивши цей розділ, Ви будете

знати:

− особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення;

− особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту;

− завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності;

уміти:

− визначати концептуальну основу спеціального призначення;

− формувати думку та складати звіти щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента, рахунку або статті фінансового звіту;

− виконувати процедури для формування думки аудитора щодо узагальненої фінансової звітності.

6.1 МСА 800 (переглянутий) «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 800 (переглянутий) чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2016 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ МСА 800 (переглянутий) наведена на рис. 6.1.

Рисунок 6.1 – Сфера застосування МСА 800 (переглянутий) «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» [складено авторами за [3, с. 807]

ВИЗНАЧЕННЯ

Фінансова звітність спеціального призначення - фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення [3, с. 807].

Концептуальна основа спеціального призначення – концептуальна основа фінансового звітування, призначена для задоволення інформаційних потреб визначених користувачів. Кон-

цептуальна основа фінансового звітування може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог [3, с. 807].

Приклади концептуальної основи спеціального призначення наведено на рис. 6.2.

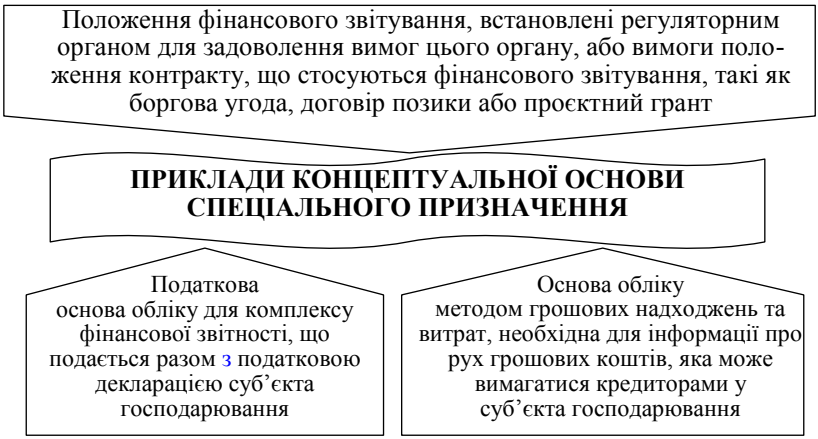


Рисунок 6.2 – Приклади концептуальної основи спеціального призначення відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Визначення концептуальної основи спеціального призначення» [складено авторами за [3, с. 809]

Посилання на «фінансову звітність» у цьому МСА означає повний комплект фінансової звітності спеціального призначення.

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 використана іншими користувачами, ніж тими, для яких ця концептуальна основа фінансового звітування була призначена.

Структура подання, зміст фінансової звітності та склад повного комплекту фінансової звітності визначається вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Посилання на «фінансову звітність спеціального призначення» включає відповідні розкриття інформації.

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Ціллю аудитора при застосуванні МСА під час проведення аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення, є належний розгляд особливих положень щодо:

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

Під час аудиту фінансової звітності спеціального призначення аудитор повинен отримати розуміння таких аспектів:

- призначення цієї фінансової звітності;
- визначених користувачів;
- заходи, вжиті управлінським персоналом для визначення того, що застосовна концептуальна основа фінансового звітування прийнятна за цих обставин (рис. 6.3).

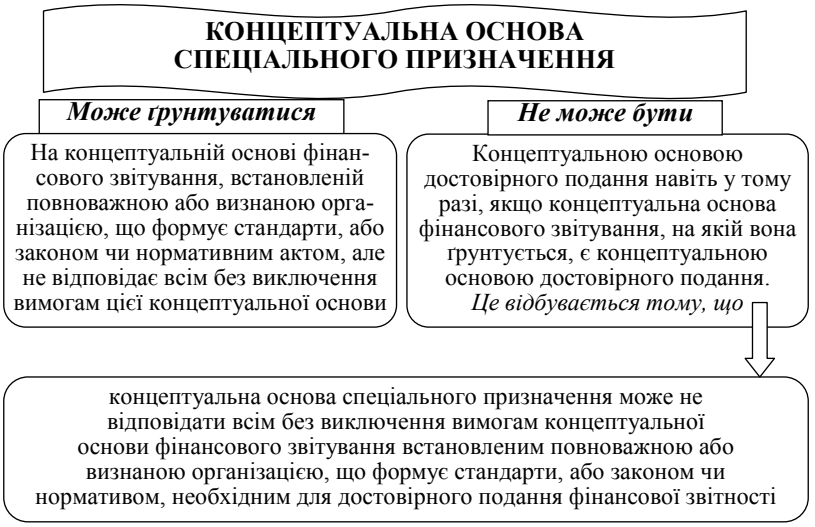


Рисунок 6.3 – Обставини застосування концептуальної основи спеціального призначення відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Визначення концептуальної основи спеціального призначення» [складено авторами за [3, с. 809–810]

При формуванні думки і складанні звіту щодо фінансової звітності спеціального призначення, аудитор повинен застосовувати вимоги МСА 700 (переглянутий).

Додаток до МСА 800 (переглянутий) містить приклади звітів незалежного аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення [3, с. 815–826]. Інші приклади звітів аудитора, які можуть бути доречними для складання звіту щодо фінансової звітності спеціального призначення, наведені, наприклад, у додатках до МСА 570 (переглянутий), МСА 700 (переглянутий), МСА 705 (переглянутий), МСА 706 (переглянутий) та МСА 720 (переглянутий).

МСА 800 (переглянутий) «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

6.2. МСА 805 (переглянутий) «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 805 (переглянутий) чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються з 15 грудня 2016 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 805 (переглянутий) розглядає особливі положення використання МСА серій 100–700 під час аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента, рахунку або статті фінансового звіту. Окремий фінансовий звіт або окремий елемент, рахунок чи стаття фінансового звіту можуть бути складені відповідно до концептуальної основи загального призначення або концептуальної основи спеціального призначення.

ВИЗНАЧЕННЯ

Елемент фінансового звіту або просто елемент означає елемент, рахунок або статтю фінансового звіту [3, с. 828].

Міжнародні стандарти фінансової звітності – це Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [3, с. 828].

Окремий фінансовий звіт або окремий елемент фінансового звіту включає посилання на відповідні розкриття інформації. Відповідні розкриття, як правило, включають пояснювальну або іншу описову інформацію, що стосується фінансового звіту або елемента [3, с. 828].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Ціллю аудитора під час аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента, рахунку чи статті фінансового звіту є належний розгляд особливих положень щодо:

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

Характеристику особливостей сфери застосування МСА 805 (переглянутий) наведено на рис. 6.4.

Окремий фінансовий звіт або окремий елемент фінансової звітності може бути складений відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, що ґрунтується на концептуальній основі фінансового звітування, встановленій уповноваженою та визнаною організацією, яка розроблює стандарти, щодо складання повного комплекту фінансової звітності (наприклад, МСФЗ). В такому випадку визначення прийнятності застосовної концептуальної основи може включати розгляд того, чи містить така концептуальна основа усі вимоги концептуальної основи, на якій вона ґрунтується, що є доречними при поданні окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, що надає адекватні розкриття.

При плануванні та проведенні аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту аудитор має адаптувати усі МСА, доречні для проведення аудиту, як того потребують обставини завдання.

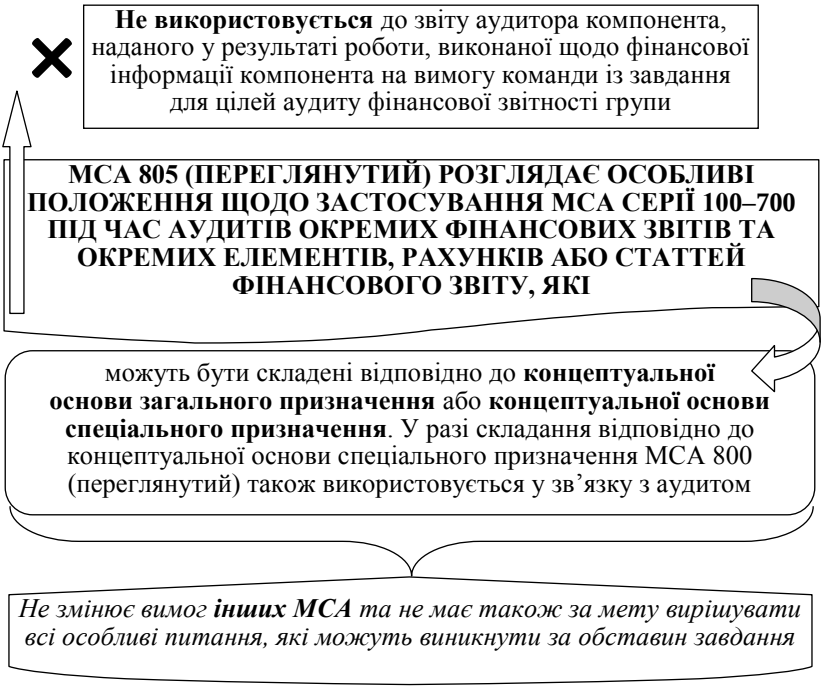


Рисунок 6.4 – Характеристика особливостей сфери застосування МСА 805 (переглянутий) [складено авторами за [3, с. 828]

У разі, якщо аудитор прийняв завдання щодо звітування щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту разом із завданням з аудиту повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, аудитор повинен висловити думку щодо кожного завдання окремо.

Окремий фінансовий звіт, що підлягав аудиту, або окремий елемент фінансового звіту, що підлягав аудиту, може бути опублікований разом із повним комплектом фінансової звітності суб'єкта господарювання, що підлягав аудиту. Якщо аудитор доходить висновку, що подання окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту не диференціює його належною мірою від повного комплекту фінансової звітності,

аудитор повинен попросити управлінський персонал виправити цю ситуацію.

Відповідно до параграфів 15 і 16 МСА 805 (переглянутий) аудитор повинен також диференціювати думку щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту від думки щодо повного комплекту фінансової звітності.

Аудитор не повинен надавати звіт аудитора, що містить думку щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту доти, доки аудитор не буде переконаний що такі звіти належним чином диференційовані від звіту аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності.

Якщо звіт аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання містить:

− модифіковану думку відповідно до МСА 705 (переглянутий);

− пояснювальний параграф чи параграф із інших питань відповідно до МСА 706 (переглянутий);

− розділ «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності» відповідно до МСА 570 (переглянутий);

− повідомлення ключових питань із аудиту відповідно до МСА 701;

− твердження, що описує невиправлене суттєве викривлення іншої інформації відповідно до МСА 720 (переглянутий),

− аудитор повинен *розглянути вплив, якщо такий є, які ці питання мають на аудит окремого фінансового звіту або окремого елементу фінансового звіту та для звіту аудитора щодо них*.

При формуванні думки та складанні звіту щодо окремого фінансового звіту або елемента фінансового звіту аудитор повинен застосовувати вимоги МСА 700 (переглянутий), та, коли застосовно, вимоги МСА 800 (переглянутий), що належним чином адаптовані, як того потребують обставини під час виконання завдання.

Якщо аудитор вважає за потрібне висловити негативну думку або відмову від висловлення думки щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання в цілому,

МСА 705 (переглянутий) забороняє аудитору включати в той самий звіт аудитора немодифіковану думку щодо окремого фінансового звіту, який є складовою частиною цієї фінансової звітності, або окремого елемента цієї фінансової звітності, оскільки така немодифікована думка протирічить негативній думці або відмові від висловлення думки щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання в цілому.

Якщо аудитор вважає за потрібне висловити негативну думку або відмову від надання думки щодо повного комплекту фінансової звітності в цілому, але в контексті окремого аудиту окремого елемента цієї фінансової звітності, однак вважає прийнятним висловити немодифіковану думку щодо такого елемента, то аудитор повинен зробити це тільки у таких випадках, якщо:

− аудитору не заборонено вимогами законодавчих або нормативних актів робити це;

− така думка висловлюється у звіті аудитора, що не друкується разом із звітом аудитора, що містить негативну думку або відмову від висловлення думки;

− цей елемент не є значною складовою частиною повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Аудитор не повинен висловлювати немодифіковану думку щодо окремого фінансового звіту, що міститься в повному комплекті фінансової звітності, якщо аудитор вже висловив негативну думку або відмову від надання думки щодо повного комплекту фінансової звітності в цілому. Так необхідно робити навіть якщо звіт аудитора щодо окремого фінансового звіту не публікується разом зі звітом аудитора, що містить негативну думку або відмову від висловлення думки. Це спричинено тим, що окремий фінансовий звіт вважається значною частиною повного комплекту фінансової звітності.

У Додатках до МСА 805 (переглянутий) наведено:

Додаток 1. Приклади окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту [3, с. 839].

Додаток 2. Приклади звітів незалежного аудитора щодо окремого фінансового звіту та окремого елемента фінансового звіту [3, с. 840–852].

Інші приклади звітів аудитора, які можуть бути доречними для складання звіту щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, дивись, наприклад у додатках до МСА 570 (переглянутий), МСА 700 (переглянутий), МСА 705 (переглянутий), МСА 706 (переглянутий) та МСА 720 (переглянутий).

МСА 805 (переглянутий) «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

6.3. МСА 810 (переглянутий) «Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСА 810 (переглянутий) чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються з 15 грудня 2016 року або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСА 810 (переглянутий) розглядає відповідальність аудитора за завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності, основою для складання якої була фінансова звітність, аудит якої проводився відповідно до МСА тим самим аудитором.

ВИЗНАЧЕННЯ

Застосовні критерії – критерії, які були застосовані управлінським персоналом при складанні узагальненої фінансової звітності [3, с. 855].

Фінансова звітність, що підлягала аудиту – фінансова звітність, що підлягала аудиту відповідно до МСА та яка є основою для складання узагальненої фінансової звітності [3, с. 855].

Узагальнена фінансова звітність – історична фінансова інформація, отримана із фінансової звітності, що містить менше детальних даних порівняно з фінансовою звітністю, але забезпечує структуроване відображення, яке узгоджується з інформа-

цією у фінансовій звітності про економічні ресурси суб'єкта господарювання або його зобов'язання у певний момент часу або про зміни у цих показниках за певний проміжок часу. Термінологія, яку використовують для опису такої історичної фінансової інформації, у різних юрисдикціях може бути різною [3, с. 855].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілі аудитора такі:

− визначення того, чи є доречним прийняття завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності;

− якщо завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності прийнято: *формування думки щодо узагальненої фінансової звітності на основі оцінювання висновків, зроблених на основі отриманих доказів; чітке висловлення такої думки у формі письмового звіту аудитора, який також описує основу для висловлення цієї думки*.

Аудитор має прийняти завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності відповідно до цього МСА тільки у разі, якщо аудитора залучено до проведення аудиту фінансової звітності відповідно до МСА, що є основою для складання узагальненої фінансової звітності.

До прийняття завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності аудитор повинен:

− визначити, чи є застосовні критерії прийнятними;

− отримати згоду управлінського персоналу на те, що він визнає і розуміє свою відповідальність;

− погодити із управлінським персоналом форму думки, яка буде висловлюватись щодо узагальненої фінансової звітності (рис. 6.5).

Критерії складання узагальненої фінансової звітності можуть встановлювати визнані організації, уповноважені розробляти стандарти, або законодавчі чи нормативні акти.

Так само як і у випадку із фінансовою звітністю аудитор може вважати, що такі критерії є прийнятними.

Якщо не існує встановлених критеріїв складання узагальненої фінансової звітності, управлінський персонал може розро-

бити такі критерії, керуючись, наприклад, практикою окремої галузі господарства.

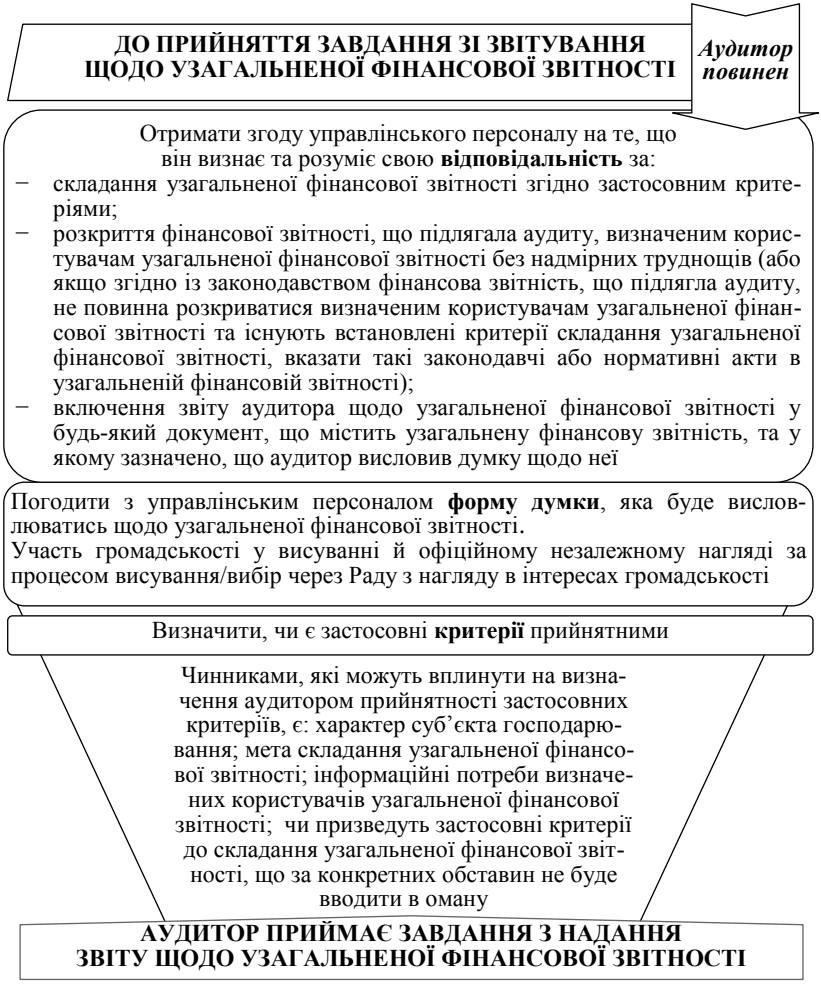


Рисунок 6.5 – Умови прийняття завдання із аудиту узагальненої фінансової звітності відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Прийняття завдання» [складено авторами за [3, с. 856, 862–863]

Результатом застосування критеріїв, прийнятних за конкретних обставин, стане узагальнена фінансова звітність, яка:

− в належний спосіб розкриває свій узагальнений характер і визначає фінансову звітність, що підлягала аудиту;

− чітко описує, де або в кого можна отримати фінансову звітність, що підлягала аудиту, або якщо відповідно до вимог законодавчих чи нормативних актів фінансова звітність, що підлягала аудиту, не повинна бути розкрита визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності та існує законодавчий чи нормативний акт, який установлює критерії складання узагальненої фінансової звітності, чітко описує такі законодавчі чи нормативні акти;

− належним чином розкриває інформацію про застосовні критерії;

− узгоджується із відповідною інформацією, яка міститься в фінансовій звітності, що підлягала аудиту, або може бути розрахована на базі інформації, яка міститься в фінансовій звітності, що підлягала аудиту;

− із огляду на мету складання узагальненої фінансової звітності містить в собі необхідну інформацію та має належний рівень агрегації, для того щоб за конкретних обставин не вводити в оману.

Якщо аудитор вирішує, що застосовні критерії не є прийнятними або якщо він не може отримати згоду управлінського персоналу, аудитор не повинен приймати завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності за винятком тих випадків, якщо це є вимогою законодавчого чи нормативного акту. Завдання, яке виконується згідно із таким законодавчим чи нормативним актом, не відповідає вимогам цього МСА. Відповідно звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності не повинен містити посилання на те, що таке завдання було виконано згідно із цим МСА. Аудитор повинен зробити відповідне посилання на цей факт в умовах завдання (у листі-угоді) та визначити, як це може вплинути на завдання із аудиту фінансової звітності, на основі якої складалася узагальнена фінансова звітність.

Належне розкриття узагальненого характеру узагальненої фінансової звітності та посилання на фінансову звітність, що підлягала аудиту можуть, наприклад, бути надані за такою назвою: *«Узагальнена фінансова звітність, складена на основі фінансової звітності, що підлягала аудиту, за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р.»*.

Аудитор повинен 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:

− оцінити, чи узагальнена фінансова звітність належним чином розкриває свій узагальнений характер, а також чи належним чином вона ідентифікує фінансову звітність, що підлягала аудиту;

− у разі, якщо узагальнена фінансова звітність не подається разом з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, оцінити, чи вона чітко зазначає: *від кого або звідки може бути отримана фінансова звітність, що підлягала аудиту; із посиланням на законодавчі чи нормативні акти, що зазначають, що фінансова звітність, що підлягала аудиту, не повинна розкриватися визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності, та які встановлюють критерії для складання узагальненої фінансової звітності;*

− оцінити, чи відображає узагальнена фінансова звітність належним чином застосовні критерії;

− порівняти узагальнену фінансову звітність із відповідною інформацією, відображеною у фінансовій звітності, що підлягала аудиту, з метою визначення, чи узгоджується узагальнена фінансова звітність із відповідною інформацією у фінансовій звітності, що підлягала аудиту, або чи можна її розрахувати на базі відповідної інформації у фінансовій звітності, що підлягала аудиту;

− оцінити, чи була узагальнена фінансова звітність складена згідно із застосовними критеріями;

− оцінити, враховуючи мету узагальненої фінансової звітності, чи містить в собі узагальнена фінансова звітність

необхідну інформацію та чи має належний рівень агрегації для того, щоб за конкретних обставин не вводити в оману;

− оцінити, чи фінансова звітність, що підлягала аудиту, може бути розкритою визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності без надмірних труднощів за винятком випадків, якщо згідно із законодавчим чи нормативним актом фінансова звітність, що підлягала аудиту, не повинна розкриватися визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності та такий акт встановлює критерії щодо складання узагальненої фінансової звітності.

Коли аудитор приймає рішення, що висловлення немодифікованої думки щодо узагальненої фінансової звітності є доречним, аудиторська думка повинна містити одне з таких висловлювань за винятком випадків, якщо законодавчий чи нормативний акт потребує іншого:

− узагальнена фінансова звітність, що додається, узгоджується в усіх суттєвих аспектах з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, відповідно застосовним критеріям;

− узагальнена фінансова звітність, що додається, є неупередженим узагальненням фінансової звітності, що підлягала аудиту, відповідно застосовним критеріям.

Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності може бути датований пізніше, ніж звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту. У такому випадку звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності повинен містити інформацію про те, що узагальнена фінансова звітність та фінансова звітність, що підлягала аудиту, не відображають впливу подій, які відбулися після дати звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту.

Аудитор може дізнатися про факти, що існували станом на дату звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, про наявність яких аудитору не було відомо. У такому випадку аудитор не повинен складати звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності до закінчення розгляду аудитором таких фактів стосовно фінансової звітності, що підлягала аудиту.

Аудитор повинен прочитати інформацію у документі, що містить узагальнену фінансову звітність та звіт аудитора щодо неї, та розглянути чи має місце суттєва невідповідність між цією інформацією та узагальненою фінансовою звітністю.

Якщо аудитор встановлює наявність суттєвої невідповідності, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом та визначити, чи є потреба у виправленні узагальненої фінансової звітності або інформації, включеної у документ, що містить узагальнену фінансову звітність та звіт аудитора щодо неї. Якщо аудитор визначає, що інформація повинна бути виправлена, а управлінський персонал відмовляється вносити необхідні зміни до неї, аудитор повинен вжити відповідних заходів залежно від обставин, у тому числі розглянути вплив на звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності.

Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності повинен включати такі елементи:

1. Назву, яка чітко вказує на те, що це звіт незалежного аудитора;
2. Адресат;
3. Ідентифікація узагальненої фінансової звітності, щодо якої аудитор складає звіт, включаючи назву кожного звіту, включеного до узагальненої фінансової звітності.
4. Ідентифікація фінансової звітності, що підлягала аудиту.
5. Чітке висловлення думки аудитора.
6. Твердження про те, що узагальнена фінансова звітність не містить всіх розкриттів, необхідних відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, використаної при складанні фінансової звітності, що підлягала аудиту, а також про те, що ознайомлення з узагальненою фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї не є заміною ознайомлення із фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, і звітом аудитора щодо неї.
7. Якщо застосовне, інформацію, що вимагається цим МСА.

8. Посилання на звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, дату такого звіту, а також із урахуванням положень цього МСА на той факт, що стосовно фінансової звітності, що підлягала аудиту, висловлена немодифікована думка.

9. Описання відповідальності управлінського персоналу за узагальнену фінансову звітність із вказівкою на те, що управлінський персонал несе відповідальність за складання узагальненої фінансової звітності відповідно до застосовних критеріїв.

10. Твердження, що аудитор відповідальний за висловлення думки на основі аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог цього МСА, щодо того чи узагальнена фінансова звітність відповідає, в усіх суттєвих аспектах, або *є неупередженим узагальненням* фінансовій звітності, що підлягала аудиту.

11. Підпис аудитора.

12. Адреса аудитора.

13. Дата звіту аудитора.

Аудитор повинен датувати звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності не раніше, від:

− дати, на яку аудитор отримує належні аудиторські докази у достатньому обсязі, для використання їх як основи для думки, включаючи доказ того, що узагальнена фінансова звітність була складена, а уповноважені особи підтвердили, що вони несуть відповідальність за узагальнену фінансову звітність;

− дати звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту.

Якщо звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, включає:

− *думку із застереженням згідно з МСА 705 (переглянутий);*

− *пояснювальний параграф або Параграф із інших питань згідно з МСА 706 (переглянутий);*

− *розділ «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності» згідно із МСА 570 (переглянутий);*

− *повідомлення про ключові питання аудиту згідно із вимогами МСА 701;*

− *твердження, у якому описане невиправлене суттєве викривлення іншої інформації згідно з МСА 720 (переглянутий)*;

аудитор вважає, що узагальнена фінансова звітність узгоджується в усіх суттєвих аспектах з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, або є її неупередженим узагальненням згідно із застосовними критеріями, звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності додатково до елементів, **повинен *вказувати,*** *що звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, включає думку із застереженням, пояснювальний параграф, параграф із інших питань, розділ «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності», повідомлення про ключові питання аудиту, або твердження, у якому описане невиправлене суттєве викривлення іншої інформації;*

описувати:

− основу для думки із застереженням щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, та вплив цього питання, якщо такий є, на узагальнену фінансову звітність;

− питання, про які йдеться у пояснювальному параграфі, параграфі з інших питань, або розділі «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності» звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, та впливу цих питань, якщо такий є, на узагальнену фінансову звітність;

− невиправлене суттєве викривлення іншої інформації та його вплив, якщо такий є, на інформацію, включену до документа, який містить узагальнену фінансову звітність та звіт аудитора щодо неї.

Коли звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, містить у собі негативну думку або відмову від висловлення думки, звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності додатково до елементів повинен:

− вказати на те, що звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, містить негативну думку або відмову від висловлення думки;

− описати основу для такої негативної думки або відмови від висловлення думки;

− вказати на те, що в результаті висловлення негативної думки або відмови від висловлення думки щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, висловлення думки щодо узагальненої фінансової звітності є недоречним.

Якщо:

− узагальнена фінансова звітність не узгоджується в усіх суттєвих аспектах з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, або не є її неупередженим узагальненням відповідно до застосовних критеріїв, та управлінський персонал не погоджується на внесення необхідних змін, аудитор повинен висловити негативну думку щодо узагальненої фінансової звітності;

− розповсюдження або використання звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, є обмеженим або звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, повідомляє користувачам про те, що фінансова звітність, що підлягала аудиту, складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення, аудитор повинен включити аналогічне обмеження або повідомлення до звіту аудитора щодо узагальненої фінансової звітності;

− фінансова звітність, що підлягала аудиту, містить порівняльні дані, а узагальнена фінансова звітність – ні, аудитор повинен визначити, чи є таке нерозкриття порівняльних даних прийнятним в умовах завдання;

− узагальнена фінансова звітність містить порівняльні дані, щодо яких звітував інший аудитор, звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності також повинен містити таку саму інформацію, яку відповідно до МСА 710 аудитор повинен включити до звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту.

Аудитор повинен:

− визначити вплив необґрунтованого нерозкриття порівняльних даних на звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності;

− оцінити, чи чітко відокремлена додаткова інформація, що не підлягала аудиту, від узагальненої фінансової звітності, разом із якою вона наводиться.

Якщо аудитор доходить висновку, що подана суб'єктом господарювання додаткова інформація, що не підлягала аудиту, не є чітко відокремленою від узагальненої фінансової звітності, аудитор повинен вимагати від управлінського персоналу зміни подання додаткової інформації, що не підлягала аудиту.

У разі, якщо управлінський персонал відмовляється виправити подання, аудитор повинен зробити пояснення в звіті аудитора щодо узагальненої фінансової звітності, що звіт аудитора не поширюється на таку додаткову інформацію.

Якщо аудитору стає відомо про плани суб'єкта господарювання вказати в документі, що містить узагальнену фінансову звітність, на те, що аудитор звітував щодо узагальненої фінансової звітності в документі, але суб'єкт господарювання не планує включити до складу документа відповідний звіт аудитора, аудитор повинен попросити управлінський персонал включити звіт аудитора у цей документ.

Якщо управлінський персонал не робить цього, аудитор повинен визначити та здійснити відповідні дії, розроблені з метою перешкоди управлінському персоналу в неналежній пов'язаності аудитора з узагальненою фінансовою звітністю.

Аудитора може бути залучено до виконання завдання із звітування щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання, а не залучено до завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності.

Якщо у такому разі аудитору стає відомо, що суб'єкт господарювання планує зробити в документі посилання на аудитора, а також на той факт, що узагальнена фінансова звітність була складена на основі фінансової звітності, що підлягала аудиту, здійсненого цим аудитором, аудитор повинен встановити, що:

а) посилання на аудитора робиться у контексті звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту;

б) повідомлення не створює враження, що аудитор звітував щодо узагальненої фінансової звітності.

Якщо пункт (а) або (б) не виконано, аудитор повинен попросити управлінський персонал виправити повідомлення аби виконати вимоги цих пунктів, або виключити з документу посилання на аудитора.

Як альтернативу суб'єкт господарювання може залучити аудитора до завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності та включити відповідний звіт аудитора до документа. Якщо управлінський персонал не виправить повідом-

лення, не виключить посилання на аудитора або не включить до документу, який містить узагальнену фінансову звітність, звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності, аудитор повинен повідомити управлінський персонал, що він не погоджується з таким посиланням на аудитора, та аудитор повинен визначити та вжити відповідних заходів, щоб запобігти управлінському персоналу зробити таке неналежне посилання на аудитора.

У Додатку до МСА 810 (переглянутий) розглянуто приклади звітів незалежного аудитора щодо узагальненої фінансової звітності.

МСА 810 (переглянутий) «Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності» слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

Питання для самоконтролю до розділу 6

1. Порядок визначення концептуальної основи спеціального призначення.
2. Обставини застосування концептуальної основи спеціального призначення.
3. Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту.
4. Умови прийняття завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності.
5. Структура Звіту аудитора щодо узагальненої фінансової звітності та порядок його складання.

Розділ 7
МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ З ОГЛЯДУ (МСЗО), ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ (МСЗНВ) І СУПУТНІХ ПОСЛУГ (МССП)

7.1. МСЗО 2400 (переглянутий) «Завдання з огляду історичної фінансової звітності».

7.2. МСЗО 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання».

7.3. МСЗНВ 3000 (переглянутий) «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації».

7.4. МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації».

7.5. МСЗНВ 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги».

7.6. МСЗНВ 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів».

7.7. МСЗНВ 3420 «Завдання з надання впевненості щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається до проспекту емісії».

7.8. МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації».

7.9. МССП 4410 (переглянутий) «Завдання з компіляції інформації».

Питання для самоконтролю до розділу 7.

Вивчивши цей розділ, Ви будете

знати:

− порядок узгодження умов завдання з огляду історичної фінансової звітності;

− елементи звіту з огляду фінансової звітності;

− ціль завдання з огляду проміжної фінансової інформації;

− положення і рекомендації стосовно завдань з перевірки й надання висновку щодо прогнозної фінансової інформації;

− основні аспекти планування та виконання завдання з надання впевненості;

− процедури отримання доказів, які стосуються заходів контролю в організації, що надає послуги;

− завдання з підготовки гіпотетичної фінансової інформації;

уміти:

− планувати завдання з огляду фінансової звітності;

− складати звіт практикуючого фахівця визначеного типу;

− виконувати процедури з огляду проміжної фінансової інформації;

− розробляти загальну стратегію щодо обсягу, часу та особливостей виконання завдань з надання впевненості;

− застосовувати блок-схеми, анкети або дерева рішень для сприяння розумінню структури заходів контролю організації, що надає послуги;

− складати лист-зобов'язання чи інші форми письмової угоди управлінському персоналу і за потреби сторонам, що наймають практикуючого фахівця, до виконання завдання з компіляції інформації;

− ідентифікувати предмет перевірки та мінімальні критерії щодо думки у звітах аудитора.

7.1. МСЗО 2400 (переглянутий) «Завдання з огляду історичної фінансової звітності»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСЗО 2400 (переглянутий) чинний для завдань з огляду фінансової звітності за періоди, що закінчуються 31 грудня 2013 р. або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСЗО 2400 (переглянутий) розглядає: відповідальність практикуючого фахівця при виконанні завдання з огляду історичної фінансової звітності, якщо він не є аудитором фінансової звітності суб'єкта господарювання; форму та зміст звіту практикуючого фахівця щодо фінансової звітності.

ВИЗНАЧЕННЯ

Аналітичні процедури – оцінювання фінансової інформації, зроблене на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури також

охоплюють вивчення таких виявлених відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією, або відрізняються від очікуваних величин на значні суми [4, с. 5].

Ризик завдання – ризик, що практикуючий фахівець надасть неналежний висновок, якщо фінансова звітність є суттєво викривленою [4, с. 5].

Фінансова звітність загального призначення – фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи загального призначення [4, с. 5].

Концептуальна основа загального призначення – концептуальна основа фінансового звітування, призначена відповідати загальним потребам широкого кола користувачів у фінансовій інформації. Концептуальна основа фінансового звітування може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог [4, с. 5].

Запит – передбачає запит інформації (як фінансової, так і нефінансової) в обізнаних осіб як всередині суб'єкта господарювання, так і поза його межами [4, с. 5].

Обмежена впевненість – рівень впевненості, який досягається, якщо ризик завдання зменшено до рівня, прийнятного до обставин завдання, але цей ризик є більшим, ніж для завдання з надання обґрунтованої впевненості, і є основою для висловлення висновку відповідно до цього МСЗО. Поєднання характеру, часу виконання та обсягу процедур збору доказів повинно бути принаймні достатнім для отримання практикуючим фахівцем значущого рівня впевненості. Значущий рівень впевненості, отриманий практикуючим фахівцем, ймовірно підвищить ступінь довіри визначених користувачів до фінансової звітності [4, с. 5].

Практикуючий фахівець – професійний практикуючий бухгалтер. Цей термін включає партнера із завдання або інших членів команди із завдання або, де це застосовно, фірму. Якщо цей МСЗО явно передбачає, що вимогу або відповідальність має виконувати партнер із завдання, *використовується* термін «партнер із завдання», а не «практикуючий фахівець». Терміни

«партнер із завдання» та «фірма» слід розуміти як такі, що означають їх еквіваленти у державному секторі, де це доречно [4, с. 10].

Професійне судження – застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті вимог стандартів із надання впевненості, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин завдання з огляду [4, с. 5].

Відповідні етичні вимоги – етичні вимоги, які поширюються на команду із завдання та відповідального за перевірку контролю якості завдання при проведенні аудитів або перевірок фінансової звітності або виконанні інших завдань з надання впевненості або завдань із супутніх послуг, які зазвичай складаються з частин Кодексу етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) (Кодекс РМСЕБ) і національних вимог, які є більш суворими [4, с. 5].

Фінансова звітність спеціального призначення – фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення [4, с. 6].

Концептуальна основа спеціального призначення – концептуальна основа фінансового звітування, призначена для задоволення інформаційних потреб визначених користувачів. Може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог [4, с. 6].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

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

− отримання обмеженої впевненості в основному через запити та аналітичні процедури, що фінансова звітність в цілому не містить суттєвих викривлень, що дозволить дійти чи привернуло його увагу щось, що змусило його вважати, що фінансова звітність не складена 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.

Ситуація, коли практикуючий фахівець не може отримати прийнятні докази в достатньому обсязі під час виконання завдання з огляду (що йменується нижче обмеженням обсягу), може виникнути внаслідок:

− обставин поза контролем суб'єкта господарювання;

− обставин, що стосуються характеру або часу роботи практикуючого фахівця;

− обмежень, накладених управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями.

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 або угоді, викладеній у письмовому вигляді (рис. 7.1).

Практикуючий фахівець повинен дотримуватись усіх застосовних етичних вимог Кодексу РМСЕБ, включаючи вимоги до його незалежності.

У випадку завдання з огляду фінансової інформації Кодекс РМСЕБ вимагає, щоб практикуючий фахівець був незалежним від суб'єкта господарювання, огляд фінансової звітності якого він робить.

Кодекс РМСЕБ розглядає незалежність як незалежність думки і незалежність поведінки. Незалежність практикуючого фахівця захищає його здатність сформувати висновок незалежно від будь-якого впливу, який би поставив під сумнів достовірність цього висновку.

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

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

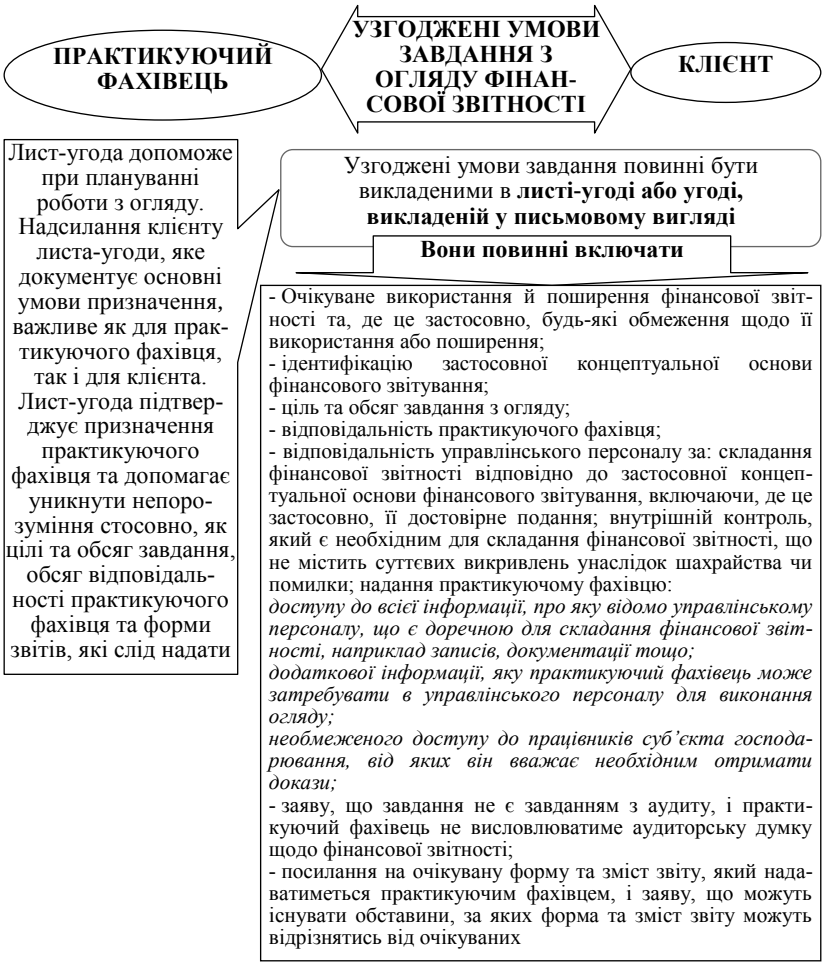


Рисунок – 7.1. Порядок узгодження умов завдання з огляду фінансової звітності відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Узгоджені умови завдання» [складено авторами за [4, с. 9]

Виконуючи повторні завдання, практикуючий фахівець повинен оцінити, чи вимагають обставини завдання, включаючи зміни в його розгляді можливості прийняття завдання, перегляду

умов завдання, а також чи необхідно нагадування управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це доречно, про існуючі умови завдання. Однак наведені нижче чинники можуть вказувати на необхідність перегляду умов завдання з огляду для нагадування управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це доречно, про існуючі умови завдання:

− будь-які ознаки, що управлінський персонал неправильно розуміє ціль та обсяг огляду;

− будь-які переглянуті або особливі умови завдання;

− нещодавні зміни серед старшого управлінського персоналу суб'єкта господарювання;

− значні зміни в структурі власності суб'єкта господарювання;

− значні зміни характеру або розміру бізнесу суб'єкта господарювання;

− зміни в законодавчих і нормативних вимогах, що впливають на суб'єкт господарювання;

− зміни у застосовній концептуальній основі фінансового звітування.

Практикуючий фахівець не повинен погоджуватись на зміну умов завдання, якщо цьому немає розумного пояснення. Але, запит суб'єкта господарювання до практикуючого фахівця щодо внесення змін в умови завдання з огляду може бути результатом впливу таких чинників, як:

− зміна обставин, яка впливає на необхідність послуги;

− неправильне розуміння характеру завдання з огляду на момент його замовлення;

− обмеження обсягу завдання з огляду управлінським персоналом або іншими обставинами.

Зміна обставин, які впливають на вимоги суб'єкта господарювання, або неправильне розуміння характеру завдання з огляду на момент його замовлення можуть вважатись прийнятною основою для запиту щодо внесення змін в умови завдання з огляду.

І навпаки, зміни можуть вважатись неприйнятними, якщо виявиться, що вони стосуються неправильної, неповної або іншим чином незадовільної інформації.

Прикладом може бути така ситуація, коли практикуючий фахівець не може отримати прийнятні докази у достатньому

обсязі щодо суттєвої статті, а управлінський персонал просить змінити завдання на завдання з надання супутніх послуг, щоб запобігти наданню практикуючим фахівцем модифікованого висновку.

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

До надання погодження на зміну завдання з огляду на інший тип завдання або супутні послуги практикуючому фахівцю, який отримав завдання виконати огляд відповідно до цього МСЗО, може виявитись необхідним визначити на додаток до питань, що розглядаються цим МСЗО, ще й можливі юридичні або контрактні наслідки такої зміни.

Якщо практикуючий фахівець доходить висновку щодо існування розумного виправдання зміни завдання з огляду на інший тип завдання або супутні послуги, робота, виконана частка завдання з огляду, може виявитись доречною для зміненого завдання; однак робота, яку слід буде виконати, і висновок, який потрібно буде надати, мають відповідати вимогам зміненого завдання.

Якщо умови завдання змінюються під час його виконання, практикуючий фахівець і 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.

Практикуючий фахівець повинен: визначити суттєвість для фінансової звітності в цілому та застосувати цю суттєвість під час розробки процедур і оцінювання результатів, отриманих під час їх виконання; переглянути суттєвість для фінансової звітності в цілому, якщо під час виконання завдання йому стане відомо про інформацію, яка б змусила його визначити інший рівень суттєвості на початку завдання 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 виявитися суттєві викривлення, що надасть йому можливість розробити процедури для оцінювання цих частин (рис. 7.2).

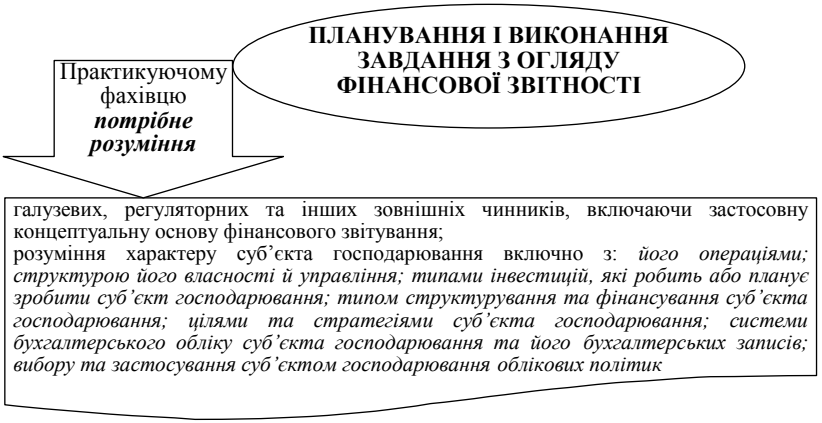


Рисунок 7.2 – Розуміння практикуючим фахівцем окремих питань пов'язаних з плануванням і виконанням завдань огляду фінансової звітності відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Розуміння практикуючим фахівцем» [складено авторами за [4, с. 10–11]

Для отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі як основи для висновку щодо фінансової звітності в цілому практикуючий фахівець повинен розробити й виконати запити і ана-

літичні процедури: для розгляду всіх суттєвих статей фінансової звітності включно з розкриттями інформації; для фокусування на тих частинах фінансової звітності, де можуть виявитись суттєві викривлення (рис. 7.3).

ДЛЯ ОТРИМАННЯ ПРИЙНЯТНИХ ДОКАЗІВ У ДОСТАТНЬОМУ ОБСЯЗІ ЯК ОСНОВИ ДЛЯ ВИСНОВКУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ЦІЛОМУ *ПРАКТИКУЮЧИЙ ФАХІВЕЦЬ ПОВИНЕН*

Розробити та виконати

Запити, з якими практикуючий фахівець звертається до управлінського персоналу або інших осіб суб'єкта господарювання, якщо це доречно, повинні стосуватись такого:
як управлінський персонал здійснює важливі облікові оцінки, які вимагаються застосовною концептуальною основою фінансового звітування;
ідентифікації пов'язаних сторін та операцій з ними, включаючи мету цих операцій;
наявності значних, незвичайних або складних операцій, подій чи питань, які вплинули або можуть вплинути на фінансову звітність суб'єкта господарювання;
існування фактичних, підозрюваних або заявлених випадків;
основи для оцінки управлінським персоналом можливості безперервної діяльності суб'єкта господарювання;
існування подій або умов, які могли б поставити під сумнів можливість безперервної діяльності суб'єкта господарювання;
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 у них;
суттєвих немонетарних операцій або операцій, які б не враховувалися у періоді фінансової звітності, що розглядається

Аналітичні процедури, які допомагають практикуючому фахівцю:
отримати або оновити розуміння фахівцем суб'єкта господарювання та його оточення, у тому числі з метою визначення областей, у яких у фінансовій звітності можуть виникнути суттєві неточності;
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 додаткові процедури, якщо стає відомо про питання, які можуть змусити практикуючого фахівця вважати, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою (прикладом такої додаткової процедури може бути 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 у фінансовій звітності)

Рисунок 7.3 – Отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі як основи для висновку щодо фінансової звітності загалом відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Розробка та виконання процедур», «Аналітичні процедури» [складено авторами за [4, с. 11–12, 41]

Висновок практикуючого фахівця щодо фінансової звітності незалежно від того, модифікований він чи ні, повинен формулюватися з урахуванням концептуальної основи фінансового звітування, застосованої у фінансовій звітності.

Практикуючий фахівець повинен надати немодифікований висновок у своєму звіті щодо фінансової звітності в цілому, якщо він отримав обмежену впевненість та може надати висновок, що ніщо не привернуло його увагу, що б могло примусити його вважати, що фінансова звітність не підготовлена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Якщо практикуючий фахівець надає немодифікований висновок, він повинен, якщо інше не вимагається від нього застосовними законодавчими або нормативними актами, використати одне з таких формулювань, якщо це доречно:

− «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); або

− «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).

Практикуючий фахівець повинен надати модифікований висновок у своєму звіті щодо фінансової звітності в цілому, якщо:

− на основі виконаних процедур та отриманих доказів він визначив, що фінансова звітність суттєво викривлена; або

− 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.

Якщо практикуючий фахівець надає модифікований висновок щодо фінансової звітності, він повинен:

− використовувати заголовок «Висновок із застереженням», «Негативний висновок» або «Відмова від надання висновку» залежно від обставин для параграфа з висновком у своєму звіті;

− надати під відповідним заголовком опис питання, яке призвело до модифікації (наприклад, «Основа для висновку із застереженням», «Основа для негативного висновку» або «Основа для відмови від надання висновку», якщо це доречно), в окремому параграфі свого звіту безпосередньо перед параграфом з висновком (у подальшому іменується параграфом основою для висновку).

Звіт практикуючого фахівця із завдання з огляду фінансової звітності повинен надаватись у письмовій формі. Елементи Звіту практикуючого фахівця із завдання з огляду фінансової звітності наведено на рис. 7.4.

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

Звіт практикуючого фахівця щодо фінансової звітності спеціального призначення повинен включати пояснювальний параграф, у якому б зверталась увага користувачів цього звіту, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення, внаслідок чого фінансова звітність може виявитись неприйнятною для інших цілей.

Практикуючий фахівець повинен розмістити пояснювальний параграф під заголовком «Пояснювальний параграф» або під іншим прийнятним заголовком безпосередньо після параграфа, в якому міститься його висновок щодо фінансової звітності.

ЗВІТ ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ З ОГЛЯДУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ОПИСУЄ ОБСЯГ ЗАВДАННЯ ДЛЯ ТОГО, ЩОБ ДАТИ МОЖЛИВІСТЬ КОРИСТУВАЧУ ЗРОЗУМІТИ ХАРАКТЕР ВИКОНАНОЇ РОБОТИ

Елементи звіту з огляду фінансової звітності

а) назва, яка чітко вказуватиме, що це звіт незалежного практикуючого фахівця щодо завдання з огляду;
б) адресат (адресати), як це вимагається умовами завдання;
в) вступний параграф, в якому:
- *ідентифікується фінансова звітність, яка пройшла огляд, включаючи ідентифікацію назви кожного зі звітів у комплекті фінансової звітності, а також дату й період, що покривається кожним фінансовим звітом;*
- *міститься посилання на стислий виклад значущих облікових політик і іншу пояснювальну інформацію;*
- *викладено відповідальність управлінського персоналу і практикуючого фахівця;*
- *міститься опис огляду фінансової звітності та його обмежень, а також твердження, що:*
  завдання з огляду відповідно до цього МСЗО є завданням із надання обмеженої впевненості;
  практикуючий фахівець виконує процедури, які, в основному включають запити до управлінського персоналу та інших осіб суб'єкта господарювання, якщо це доречно, і аналітичні процедури з подальшою оцінкою отриманих доказів;
  процедури, які виконуються під час огляду, значно менші за обсягом, ніж процедури, які виконуються при аудиті відповідно до МСА, внаслідок чого практикуючий фахівець не висловлює аудиторської думки щодо фінансової звітності;
г) параграф під заголовком «Висновок», який містить: висновок практикуючого фахівця щодо фінансової звітності в цілому; посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування, використану при складанні фінансової звітності;
д) дату звіту практикуючого фахівця;
е) підпис практикуючого фахівця;
ж) адресу у юрисдикції, де практикує практикуючий фахівець

Рисунок 7.4 – Елементи звіту з огляду фінансової звітності відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Звіт практикуючого фахівця» [складено авторами за [4, с. 20–21]

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 у окремому параграфі свого звіту під заголовком «Інші питання» або під іншим прийнятним заголовком.

Підготовка документації з огляду підтверджує, що огляд було виконано відповідно до цього МСЗО та застосовних законодавчих і нормативних актів, реєструючи достатні й відповідні дані, що є основою для звіту практикуючого фахівця. Практикуючий фахівець повинен своєчасно задокументувати такі аспекти свого завдання у спосіб, достатній для того, щоб досвідчений практикуючий фахівець, який б не мав ніякого зв'язку із завданням, міг зрозуміти:

− характер, час та обсяг процедур, що виконувались для дотримання вимог цього МСЗО і застосовних законодавчих і нормативних актів;

− результати, отримані внаслідок виконання процедур, та висновки практикуючого фахівця, сформовані на основі цих результатів;

− важливі питання, висвітлені під час завдання, висновки практикуючого фахівця щодо них і важливі професійні судження, зроблені під час формування цих висновків.

Документуючи характер, час та обсяг процедур, виконаних відповідно до вимог цього МСЗО, практикуючий фахівець повинен зазначити хто:

− виконував роботу і дату, коли цю роботу було завершено;

− переглядав оглядав роботу з точки зору контролю якості виконання завдання та дату й обсяг такого огляду.

Практикуючий фахівець повинен також задокументувати свої обговорення із управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, і іншими особами, важливих питань, що виникли під час виконання завдання, включаючи характер цих питань.

Якщо під час виконання завдання практикуючий фахівець ідентифікує інформацію, що не є сумісною з результатами, отриманими ним щодо важливих питань, які впливають на фінансову звітність, він повинен задокументувати, які дії у відповідь на цю невідповідність було виконано.

У Додатках до МСЗО 2400 (переглянутий) наведено:

Додаток 1. Приклад листа-угоди для завдання з огляду історичної фінансової звітності [4, с. 54–56].

Додаток 2. Приклади звітів практикуючого фахівця з огляду фінансової звітності [4, с. 57–71].

МСЗО 2400 (переглянутий) «Завдання з огляду історичної фінансової звітності» слід розглядати в контексті Передмови до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

7.2. МСЗО 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСЗО 2410 чинний для оглядів проміжної фінансової інформації за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. Метою МСЗО 2410 є встановлення положень та надання керівництва до застосування щодо професійної відповідальності аудитора при виконанні завдання з огляду проміжної фінансової інформації клієнта з аудиту, а також щодо форми і змісту звіту.

ВИЗНАЧЕННЯ

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 [4, с. 73].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

МСЗО 2410 містить інструкції щодо проведення огляду проміжної фінансової інформації аудитором суб'єкта господарювання.

Проте його необхідно застосовувати, адаптувавши, якщо це потрібно, до обставин у випадках, якщо аудитор суб'єкта госпо-

дарювання приймає завдання з огляду історичної фінансової інформації, яка не є проміжною фінансовою інформацією клієнта із аудиту.

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 фінансового звітування.

Аудитор має дотримуватись етичних вимог, що стосуються аудиту річної фінансової звітності суб'єкта господарювання. Ці етичні вимоги регулюють професійну відповідальність у таких питаннях, як незалежність, чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка і технічні стандарти.

Аудитор має виконувати процедури контролю якості, застосовні до конкретного завдання. Елементи контролю якості, що стосуються окремого завдання, включають відповідальність керівництва за якість виконання завдання, дотримання етичних вимог, прийняття та продовження роботи з клієнтом і конкретних завдань, призначення аудиторської групи із завдання, виконання завдання та моніторинг.

Аудитору слід планувати та виконувати огляд із 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.

Аудитор, який бере на себе зобов'язання виконати огляд проміжної фінансової інформації, повинен виконувати огляд відповідно до цього МСЗО.

Якщо аудитор бере на себе зобов'язання виконати огляд проміжної фінансової інформації, це розуміння оновлюється через запити, які здійснюються в процесі огляду, та допомагає аудитору уточнити запити, які треба зробити, а також аналітичні та інші процедури огляду, які слід застосувати.

Практикуючий фахівець, який має завдання виконати огляд проміжної фінансової інформації, але не є аудитором суб'єкта господарювання, виконує огляд відповідно до МСЗО 2400. Оскільки такий практикуючий фахівець, як правило, не має такого самого розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, у тому числі внутрішнього контролю, як аудитор суб'єкта господарювання, йому необхідно виконати інші запити та процедури для досягнення цілі огляду.

Огляд проміжної фінансової інформації зазвичай не потребує підтвердження запитів щодо судових справ чи позовів. Саме тому немає необхідності надсилати листа з запитом юристу суб'єкта господарювання.

Проте пряме спілкування з юристом суб'єкта господарювання щодо судових справ чи позовів може виявитися доречним, якщо увагу аудитора привертає 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, та при цьому аудитор вважає, що юрист суб'єкта господарювання має відповідну інформацію.

Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, у тому числі його внутрішнього контролю реалізується через процедури огляду проміжної фінансової звітності (рис. 7.5).

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

Огляд проміжної фінансової інформації, на відміну від завдання з аудиту, 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.

ПРОЦЕДУРИ ОГЛЯДУ ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, у тому числі його внутрішнього контролю

Аудитор має отримати таке *розуміння суб'єкта господарювання та його середовища*, у тому числі його внутрішнього контролю, тією мірою, якою це стосується складання як річної, так і проміжної фінансової інформації, що є достатнім для планування й виконання завдання, щоб бути у змозі:

а) ідентифікувати типи потенційних суттєвих викривлень та оцінки ймовірність їх виникнення;

б) відібрати запити, аналітичні та інші процедури огляду, які забезпечать аудитору основу для повідомлення у звіті про те, 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.

Для планування та проведення огляду проміжної фінансової інформації щойно призначений аудитор, який ще не виконував аудит річної фінансової звітності відповідно до МСА, має отримати розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, у тому числі його системи внутрішнього контролю, що стосується складання річної і проміжної фінансової інформації

Запити, аналітичні та інші процедури огляду

Аудитору слід *робити запити* у основному особам, які відповідають за фінансові та облікові питання, і виконувати аналітичні та інші процедури огляду для надання можливості зробити 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.

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 слід зробити запит, чи змінив управлінський персонал свою оцінку безперервності діяльності суб'єкта господарювання. Якщо у 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 та чи вважає управлінський персонал, що результат цих планів поліпшить ситуацію;

б) розглянути належне розкриття 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

Рисунок 7.5 – Процедури огляду проміжної фінансової інформації [складено авторами за [4, с. 75–80]

При оцінці суттєвості будь-яких викривлень, не виправлених суб'єктом господарювання, аудитор застосовує професійне судження. Аудитор розглядає такі питання, як характер, причина та сума викривлень, чи виникли викривлення в попередньому році або в проміжному періоді поточного року, а також 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.

Під час проведення огляду проміжної фінансової інформації суб'єкта господарювання, аудитор отримує письмові *запевнення управлінського персоналу* і *додаткові запевнення,* що можуть стосуватися питань, характерних для бізнесу або галузі суб'єкта господарювання (рис. 7.6).

Якщо управлінський персонал розкриває аудитору результати оцінки ризиків суттєвого викривлення проміжної фінансової інформації, то характер, обсяг і періодичність такої оцінки у різних суб'єктів господарювання варіюються. Управлінський персонал може робити детальне оцінювання або щороку, або як частину процесу постійного моніторингу. Відповідно таке запевнення тією мірою, якою воно стосується проміжної фінансової інформації, надається для конкретних обставин суб'єкта господарювання.

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, аудитор повинен якнайшвидше повідомити про це управлінський персонал відповідного рівня;

Рисунок 7.6 – Запевнення управлінського персоналу [складено авторами за [4, с. 81]

– за судженням аудитора управлінський персонал не надає належні відповіді у обґрунтований період часу, аудитор повинен інформувати про це тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Повідомлення слід зробити якнайшвидше усно або письмово. На рішення аудитора про те, у якій формі – усній чи письмовій – слід надавати таке повідомлення, впливають такі чинники, як характер, чутливість і важливість питання, про яке слід повідомити, а також визначення часу такого повідомлення. Якщо інформація повідомляється усно, аудитор документує повідомлення;

− за судженням аудитора ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надають належні відповіді у обґрунтований період часу, аудитор повинен визначити: чи модифікувати звіт; або можливість відмови від завдання та можливість відмови від призначення аудитором річної фінансової звітності;

− в результаті виконання огляду проміжної фінансової інформації увагу аудитора привертає будь-який факт, який дає йому підстави зробити припущення про шахрайство або недотримання суб'єктом господарювання законів і нормативних актів, аудитор повинен якнайшвидше повідомити про це управлінський персонал відповідного рівня.

Аудитор повинен повідомити найвищому управлінському персоналу про відповідні питання, важливі для управління, що виникли внаслідок огляду проміжної фінансової інформації.

Письмовий звіт, що складається за результати проведеного огляду проміжної фінансової інформації містить елементи, які наведено на рис. 7.7.

Аудитор повинен надати висновок із застереженням або негативний висновок, якщо його увагу привернув будь-який факт, який 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.

Якщо увагу аудитора привернули будь-які питання, які дають йому підставу вважати, що на проміжну фінансову інформацію суттєво впливає або може суттєво впливати відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування, а управлінський персонал не виправляє проміжну фінансову інформацію, аудитор модифікує свій звіт щодо огляду.

Модифікація описує характер відхилення та, якщо це можливо, визначає його вплив на проміжну фінансову інформацію.

Якщо інформацію, яку аудитор вважає необхідною для адекватного розкриття інформації, не включено до проміжної фінансової інформації, аудитор модифікує звіт щодо огляду і, якщо це можливо, включає необхідну інформацію до звіту з огляду.

ЕЛЕМЕНТИ ЗВІТУ ЩОДО ХАРАКТЕРУ, ОБСЯГУ ТА РЕЗУЛЬТАТІВ ОГЛЯДУ ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

а) відповідний заголовок;
б) адресат відповідно до обставин завдання;
в) ідентифікація проміжної фінансової інформації, що підлягала огляду, в тому числі ідентифікація назви кожного із звітів, що входять до складу повного або скороченого комплекту фінансової звітності, дати й періоду, охопленого проміжною фінансовою інформацією;
г) якщо проміжна фінансова інформація складається з повного комплекту 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;
д) за інших обставин – зазначення того, що за складання та подання проміжної фінансової інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування несе відповідальність управлінський персонал;
е) зазначення того, що аудитор несе відповідальність за надання висновку щодо проміжної фінансової інформації на основі результатів огляду;
ж) зазначення того, що огляд проміжної фінансової 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;
з) зазначення того, що огляд значно менший за обсягом, ніж аудит, який виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, 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;
и) якщо проміжна фінансова інформація складається з повного комплекту фінансової 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 фінансова 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 Міжнародними стандартами фінансової звітності);
к) за інших обставин висновок про те, 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 (включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансового звітування, якщо використана концептуальна основа фінансового звітування не є Міжнародними стандартами фінансової звітності);
л) дата звіту;
м) визначення місцезнаходження в країні або юрисдикції, де практикує аудитор;
н) підпис аудитора

Рисунок 7.7 – Елементи звіту щодо характеру, обсягу та результатів огляду проміжної фінансової інформації [складено авторами за [4, с. 82–84]

Модифікація звіту щодо огляду зазвичай здійснюється додаванням до звіту пояснювального параграфа та наданням висновку із застереженням.

Якщо вплив відхилення на проміжну фінансову інформацію настільки суттєвий та всеохоплюючий, що аудитор вважає, що висновок із застереженням не буде адекватним для розкриття інформації оманливості чи неповноти проміжної фінансової інформації, він надає негативний висновок.

У Додатках до МСЗО 2410 наведено:

Додаток 1. Приклад листа-угоди щодо огляду проміжної фінансової інформації [4, с. 89–90].

Додаток 2. Аналітичні процедури, які аудитор може розглядати під час виконання огляду проміжної фінансової інформації [4, с. 91].

Додаток 3. Приклад листа-запевнення управлінського персоналу [4, с. 92–94].

Додаток 4. Приклади звітів щодо огляду проміжної фінансової інформації [4, с. 95–96].

Додаток 5. Приклади звітів щодо огляду, які містять висновок із застереженням через відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування [4, с. 97–99].

Додаток 6. Приклади звітів щодо огляду, які містять висновок із застереженням через обмеження обсягу, не встановленого управлінським персоналом [4, с. 100–102].

Додаток 7. Приклади звітів щодо огляду, в яких надано негативний висновок через відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування [4, с. 103–105].

МСЗО 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання» слід розглядати в контексті Передмови до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, яка визначає застосування та статут МСЗО.

7.3. МСЗНВ 3000 (переглянутий) «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСЗНВ 3000 (переглянутий) чинний для звітів завдань з надання впевненості, які датуються 15 грудня 2015 р. або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСЗНВ 3000 (переглянутий) застосовується до завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, як викладено в *Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості* (Концептуальна основа надання впевненості).

ВИЗНАЧЕННЯ

***Завдання з надання впевненості* –** завдання, в якому метою практикуючого фахівця є отримання достатніх і прийнятних доказів для того, щоб надати висновок, призначений для того, щоб підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо інформації про предмет перевірки (тобто результату вимірювання або оцінки предмета перевірки на відповідність критеріям). Кожне завдання з надання впевненості класифікується за двома параметрами:

− *завдання з надання обґрунтованої впевненості – завдання з надання впевненості, в якому практикуючий фахівець зменшує ризик завдання до прийнятно низького рівня враховуючи обставини завдання як базової умови для формування висновку практикуючого фахівця*;

− *завдання з надання обмеженої впевненості – завдання з надання впевненості, в якому практикуючий фахівець зменшує ризик завдання до рівня, який є прийнятним за обставин завдання, але у випадках, коли цей ризик є більшим, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості як основи для надання висновку в формі, що відображає, чи привернуло увагу практикуючого фахівця будь-яке питання, на основі виконаних процедур та отриманих доказів, яке дає йому підстави вважати інформацію про предмет перевірки суттєво викривленою* [4, с. 110].

Завдання з підтвердження – завдання з надання впевненості, в якому сторона, яка не є практикуючим консультантом, оцінює або визначає основний предмет перевірки за відповідними критеріями [4, с. 111].

Завдання з безпосереднього вивчення – завдання з надання впевненості, в якому практикуючий консультант оцінює або визначає основний предмет перевірки за застосовними критеріями, та подає остаточну інформацію про предмет перевірки як складову чи додаток до звіту з надання впевненості [4, с. 111].

Навички та методи надання впевненості – це навички і методи планування, збору доказів, оцінки доказів, повідомлення інформації і звітування, якими володіє практикуючий фахівець з надання впевненості і які відрізняються від знань про основний предмет перевірки будь-якого конкретного завдання з надання впевненості або стосуються його вимірювання чи оцінювання [4, с. 111].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Під час виконання завдання з надання впевненості цілями практикуючого фахівця є: отримати відповідно обґрунтовану впевненість або обмежену впевненість стосовно того, чи інформація про предмет завдання не містить суттєвих викривлень; надати висновок стосовно результату вимірювання або оцінки предмета завдання в письмовому звіті, що містить висновок з наданням обґрунтованої або обмеженої впевненості та описує підстави для такого висновку; надати подальшу інформацію відповідно до вимог цього МСЗНВ та інших доречних МСЗНВ.

Практикуючий фахівець повинен спланувати завдання так, щоб його було виконано ефективно, включаючи встановлення обсягу, часу і напряму завдання і визначення характеру, часу і обсягу запланованих процедур, які слід виконати задля досягнення своєї цілі (рис. 7.8).

Для визначення наявності передумов для завдання з надання впевненості практикуючий фахівець на основі попередніх знань про обставини завдання й обговорення з відповідною стороною (сторонами) повинен визначити і отримати докази на підтвердження свого висновку (рис. 7.9).

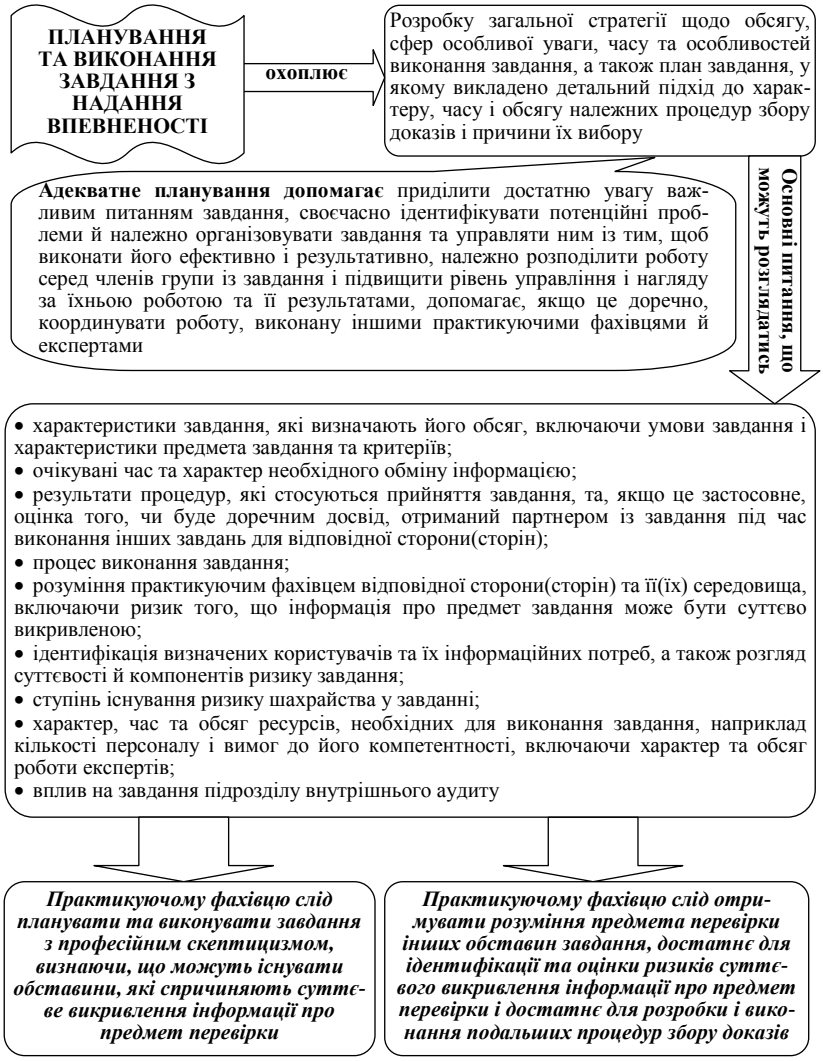


Рисунок 7.8 – Основні аспекти планування
та виконання завдання з надання впевненості
[складено авторами за [4, с. 118]

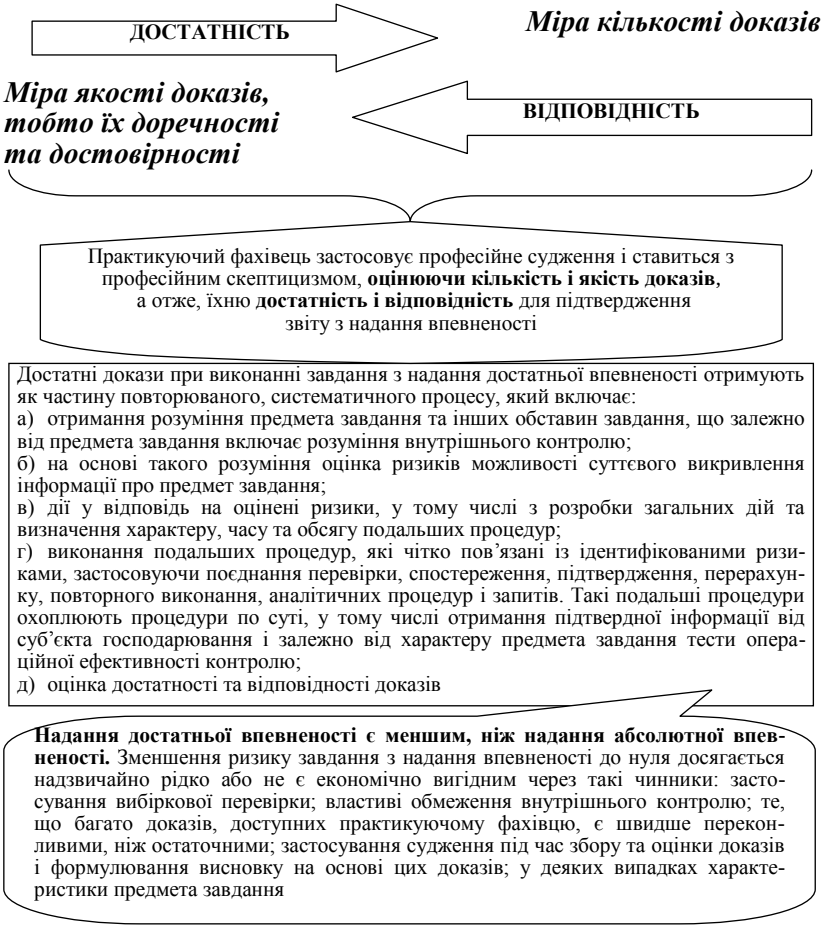


Рисунок 7.9 – Процедури отримання практикуючим фахівцем достатніх та прийнятних доказів [складено авторами за [4, с. 120–121]

Звіт з надання впевненості повинен бути викладений у письмовій формі та містити чітке надання висновку практикуючого фахівця щодо інформації про предмет завдання (табл. 7.1).

Таблиця 7.1 – Зміст звіту з надання впевненості [складено авторами за [4, с. 124–126]

Елементи звіту	Характеристика елементів звіту
Назва	Вказує, що звіт є звітом з надання впевненості незалежного практикуючого фахівця
Адресат	Ідентифікує сторону чи сторони, для кого призначений звіт із завдання. Звіт із надання впевненості зазвичай адресується стороні-замовнику, але в деяких випадках він може адресуватись й іншим визначеним користувачам
Ідентифікація та опис інформації про предмет завдання та, якщо це застосовно, самого предмета завдання	Можуть включати, наприклад: посилання на момент в часі або період часу, якого стосується вимірювання чи оцінювання предмета завдання. Якщо це застосовно, назву відповідальної сторони або компоненту відповідальної сторони, яких стосується предмет завдання; пояснення тих характеристик предмета завдання або інформації про предмет завдання, про які мають знати визначені користувачі,оскільки ці характеристики можуть вплинути на точність вимірювання або оцінювання предмета завдання відносно застосовних критеріїв, або переконливості наявних доказів (*наприклад: межа, до якої інформація про предмет завдання є якісною, а не кількісною, об'єктивною, а не суб'єктивною, або історичною, а не перспективною зміни в предметі завдання або інших обставин завдання, які впливають на зіставність інформації про предмет завдання за різні періоди*)
Застосовні критерії	У звіті із завдання ідентифікуються застосовні критерії, відносно яких вимірювався чи оцінювався предмет завдання, щоб визначені користувачі могли зрозуміти основу для висновку практикуючого фахівця
Властиві обмеження	Опис будь-яких значних властивих обмежень, якщо це доцільно, що асоціюються з вимірюванням або оцінюванням предмета завдання щодо застосовних критеріїв Наприклад, у звіті із завдання з надання впевненості щодо ефективності внутрішнього контролю може виявитись

Продовж. табл. 7.1

Елементи звіту	Характеристика елементів звіту
Властиві обмеження	доречним зазначити, що оцінка його ефективності не стосується майбутніх періодів внаслідок ризику, що внутрішній контроль може стати неадекватним через зміни в обставинах або погіршення дотримання його політики та процедур
Конкретна мета	Якщо застосовні критерії розроблено для конкретної мети, заяву, яка привертала б увагу читачів до цього факту та до того, що в результаті інформація про предмет завдання може не підходити для іншої мети. Наприклад, регуляторним органом від деяких суб'єктів господарювання може вимагатись використання конкретних застосовних критеріїв, розроблених з регуляторними цілями. Для запобігання непорозумінь практикуючий фахівець попереджає про цей факт читачів його звіту із завдання та зазначає, що внаслідок цього інформація про предмет завдання може не підходити для інших цілей
Відносна відповідальність	Ідентифікація відносної відповідальності повідомляє визначеним користувачам, що відповідальна сторона відповідає за предмет завдання, фахівець із вимірювання або фахівець з оцінки відповідає за вимірювання чи оцінювання предмета завдання стосовно застосовних критеріїв, а завданням практикуючого фахівця є незалежне надання висновку щодо інформації про предмет завдання
Виконання завдання відповідно до МСЗНВ 3000 (переглянутий) та МСЗНВ, які стосуються конкретного предмета завдання	Заява, що завдання виконувалось відповідно до цього МСЗНВ або, якщо існує МСЗНВ для конкретного предмета завдання, відповідно до такого МСЗНВ
Застосовні вимоги контролю якості	Заява, що фірма, членом якої є практикуючий фахівець, застосовує вимоги МСКЯ1, інші професійні вимоги. Наприклад: «Фірма дотримується

Продовж. табл. 7.1

Елементи звіту	Характеристика елементів звіту
Застосовні вимоги контролю якості	вимог Міжнародного стандарту контролю якості 1 та відповідно впровадила комплексну систему контролю якості, включаючи задокументовану політику та процедури щодо дотримання етичних вимог, професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих та нормативних актів»
Дотримання вимог незалежності та інших етичних вимог	Заява, 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, не менш суворими, як вимоги стосовно завдань з надання впевненості, викладені в положеннях Кодексу РМСЕБ. Наприклад: «Ми дотримались вимог незалежності та інших етичних вимог, викладених у Кодексі етики професійних бухгалтерів, затвердженому Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності), який ґрунтується на фундаментальних принципах чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності та професійної поведінки»
Інформативний перегляд виконаної роботи, яка стала основою для висновку практикуючого фахівця	Для завдання з надання обмеженої впевненості перегляд 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; та 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 обґрунтованої впевненості
Висновок практикуючого фахівця	Практикуючий фахівець повинен інформувати визначених користувачів про контекст, в якому слід читати висновок. Приклади висновків, висловлених у формі, прийнятній для завдання з надання обґрунтованої впевненості, включають:

Продовж. табл. 7.1

Елементи звіту	Характеристика елементів звіту
Висновок практикуючого фахівця	− при висловленні з погляду предмета завдання та застосовних критеріїв – «На нашу думку суб'єкт господарювання дотримався в усіх суттєвих аспектах вимог закону XYZ»; − при висловленні з погляду інформації про предмет завдання та застосовних критеріїв – «На нашу думку прогноз фінансового результату суб'єкта господарювання підготовлено правильно в усіх суттєвих аспектах на основі критеріїв XYZ»; − при висловленні з погляду заяви, зробленої відповідною стороною – «На нашу думку заява (відповідної сторони), що суб'єкт господарювання дотримався вимог закону XYZ, є справедливою в усіх суттєвих аспектах», або «На нашу думку заява (відповідної сторони), що ключові показники діяльності викладено відповідно до критеріїв XYZ, є справедливою в усіх суттєвих аспектах»
Підпис практикуючого фахівця	Підпис практикуючого фахівця ставиться від імені фірми практикуючого фахівця, імені самого практикуючого фахівця або від імені фірми та свого імені разом залежно від конкретної юрисдикції. Крім підпису практикуючого фахівця в деяких юрисдикціях від практикуючого фахівця може вимагатись включити в звіт заяву щодо професійних посад або визнання відповідним органом ліцензування юрисдикції
Дата	Звіт з надання впевненості повинен датуватись не раніше від дати отримання практикуючим фахівцем доказів, на яких ґрунтується його висновок, включаючи докази того, що особи з визнаними повноваженнями підтвердили, що вони несуть відповідальність за інформацію про предмет завдання
Адреса в юрисдикції, де працює практикуючий фахівець	Вказується адреса в юрисдикції, де працює практикуючий фахівець

Практикуючий фахівець повинен надати немодифікований висновок, коли він доходить висновку:

− у випадку завдання з надання обґрунтованої впевненості, що інформацію про предмет завдання підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних критеріїв;

− 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 про предмет завдання не було підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовних критеріїв.

Якщо практикуючий фахівець вважає потрібним:

− привернути увагу визначених користувачів до питання, поданого або розкритого в інформації про предмет завдання, яке на його думку є фундаментальним для розуміння визначеними користувачами інформації про предмет завдання (пояснювальний параграф);

− повідомити про питання, інше, ніж те, що подано або розкрито в інформації про предмет завдання, що є на думку практикуючого фахівця доречним для розуміння визначеними користувачами завдання, відповідальності практикуючого фахівця або звіту із завдання (параграф з інших питань), і це не заборонено законодавчими чи нормативними актами, практикуючий фахівець повинен зробити це окремим параграфом під відповідним заголовком у звіті із завдання, де б чітко зазначалось, що висновок практикуючого фахівця не модифіковано внаслідок цього питання. У разі пояснювального параграфа цей параграф повинен посилатись лише на інформацію, наведену чи розкриту в інформації про предмет завдання.

Практикуючий фахівець повинен висловити модифікований висновок за таких обставин:

− якщо на його професійне судження існує обмеження обсягу, а вплив цього може бути суттєвим. В таких випадках практикуючий фахівець повинен надати висновок із застереженням або відмовитися від надання висновку;

− якщо на його професійне судження інформацію про предмет завдання суттєво викривлено. В таких випадках практикуючий фахівець повинен надати висновок із застереженням або негативний висновок.

Практикуючий фахівець повинен надати висновок із застереженням, якщо на його професійне судження вплив або можливий вплив питання не є настільки суттєвим чи всеохоплюючим, щоб вимагати надання негативного висновку або відмови від надання висновку. У висновку із застереженням слід використовувати висловлення «за винятком» впливу або можливого впливу на питання, якого стосується застереження.

Якщо практикуючий фахівець надає висновок із застереженням внаслідок обмеження обсягу, але при цьому йому відомо про питання, яке викликає (викликають) суттєве викривлення інформації про предмет завдання, він повинен включити в свій звіт з надання впевненості чіткі описи як обмеження обсягу, так і питання, яке викликає (викликають) суттєве викривлення інформації про предмет завдання.

Якщо в заяві відповідної сторони (сторін) ідентифіковано та правильно описано, що інформацію про предмет завдання суттєво викривлено, практикуючий фахівець повинен:

− надати висновок із застереженням або негативний висновок, сформульований у термінах предмета завдання та застосовних критеріїв;

− якщо це вимагається умовами завдання, висловити свій висновок у термінах заяви відповідної сторони (сторін), надаючи висновок із застереженням, але включити в звіт з надання впевненості пояснювальний параграф, який би містив посилання на заяву, зроблену відповідною стороною (сторонами), де ідентифіковано та правильно описано, що інформацію про предмет завдання суттєво викривлено.

Висновок практикуючого фахівця повинен бути чітко відокремленим від інформації чи пояснень, що не впливають на його висновок, включаючи пояснювальний параграф, параграф із інших питань, результатів стосовно окремих аспектів завдання, рекомендацій чи додаткової інформації, які включено у звіт із завдання. При цьому слід використовувати такі формулювання, які б чітко вказували, що пояснювальний параграф, параграф із інших питань, результати, рекомендації або додаткову інформацію не наведено із метою применшити висновок практикуючого фахівця.

У Додатку «Ролі та відповідальність» МСЗО 3000 (переглянутий) розкрито роль і відповідальність сторін, які виконують

завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації [4, с. 173–175].

МСЗНВ 3000 (переглянутий) «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» слід розглядати в контексті Передмови до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

7.4. МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСЗНВ 3400 – чинний стандарт.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. Метою МСЗНВ 3400 є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно завдань з перевірки та надання висновку щодо прогнозної фінансової інформації, в тому числі процедури перевірки найкращих оцінок і гіпотетичних припущень. МСЗНВ 3400 не застосовується для перевірки прогнозної фінансової інформації, вираженої у загальній чи оповідальній формі, яка була виявлена під час обговорень із управлінським персоналом або під час аналізу річної звітності суб'єкта господарювання, хоча багато які із процедур, описаних у ньому, можуть бути доречними для такої перевірки.

ВИЗНАЧЕННЯ

Прогнозна фінансова інформація – фінансова інформація, що ґрунтується на припущення щодо подій, які можуть відбутися в майбутньому, та про можливі дії суб'єкта господарювання. Ця інформація має суб'єктивний характер, а її підготовка значною мірою ґрунтується на судження. Прогнозна фінансова інформація може мати форму прогнозу, перспективної оцінки чи їхнє поєднання, наприклад, прогноз на один рік плюс перспективна оцінка на п'ять років [4, с. 177].

Прогноз – це прогнозна фінансова інформація, складена на основі припущень щодо майбутніх подій, які відбудуться за очікуванням управлінського персоналу, та дій, які має намір здійснити управлінський персонал на дату складання такої інформації (припущення про найкращу оцінку) [4, с. 177].

Перспективне оцінювання – це прогнозна фінансова інформація, складена на основі:

− гіпотетичних припущень про майбутні події та дії управлінського персоналу, які, як очікується, не обов'язково відбуватимуться (наприклад, у випадку, коли деякі суб'єкти господарювання розпочинають свою діяльність або розглядають можливість значних змін характеру своєї діяльності);

− поєднання найкращої оцінки і гіпотетичних припущень.

Така інформація ілюструє можливі наслідки подій і дій управлінського персоналу на дату складання інформації, якби такі події та дії відбулися (сценарій «що трапиться, якщо …») [4, с. 177].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Управлінський персонал несе відповідальність за складання та надання прогнозної фінансової інформації, включаючи опис і розкриття припущень, на які вона ґрунтується. Аудитора можуть попросити перевірити прогнозну фінансову інформацію й надати звіт для її більшої достовірності незалежно від того, призначена вона для використання третіми сторонами чи для внутрішнього використання.

До прийняття завдання з перевірки прогнозної фінансової інформації аудитор, серед іншого, розглядає:

− чи використовується інформація за призначенням;

− чи інформація призначена 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.

Аудитор не повинен приймати завдання (або він має відмовитися від його виконання), коли припущення є вочевидь нереалістичними або якщо він вважає, що прогнозна фінансова інформація не відповідатиме її призначенню.

Аудитор і замовник повинні узгодити умови завдання. В інтересах суб'єкта господарювання, і в інтересах аудитора, щоб аудитор надіслав лист-зобов'язання для уникнення непорозумінь. Лист-зобов'язання встановлює відповідальність управлінського персоналу за припущення, а також за надання аудитору

всієї відповідної інформації та первинних даних, використаних для здійснення припущень.

Процедури виконання завдання з перевірки прогнозної фінансової інформації наведено на рис. 7.10.

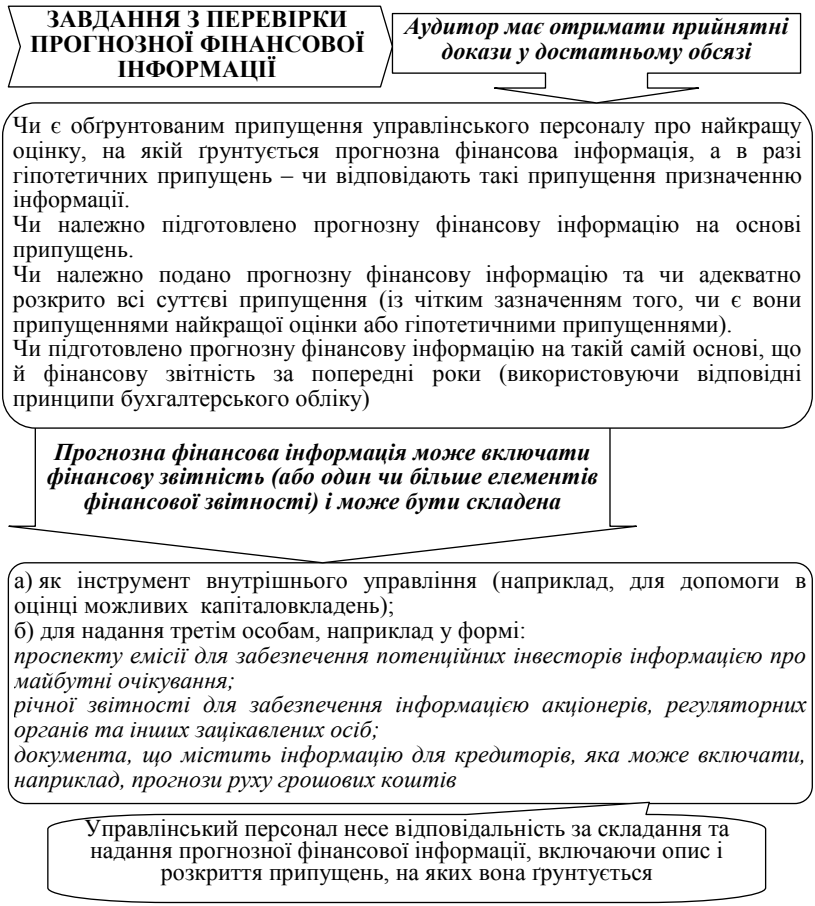
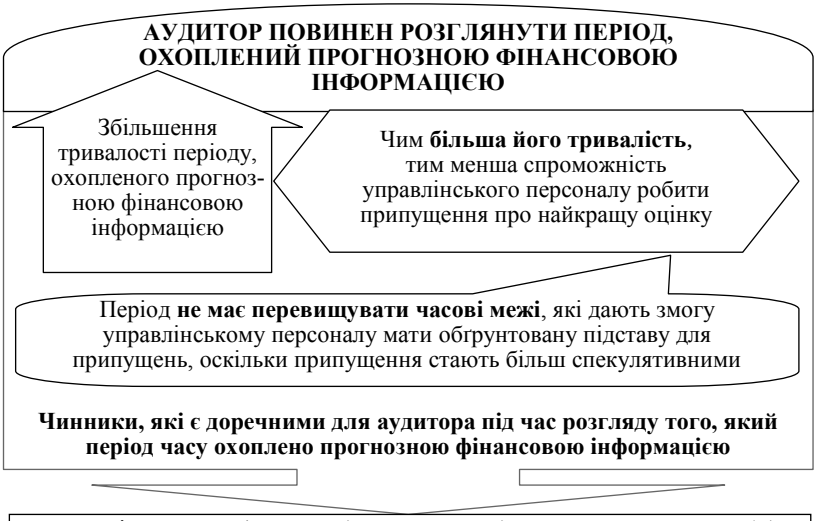


Рисунок 7.10 – Процедури виконання завдання з перевірки прогнозної фінансової інформації [складено авторами за [4, с. 177–178]

Аудитор повинен розглянути період, охоплений прогнозною фінансовою інформацією (рис. 7.11).



- операційний цикл (*наприклад, якщо мова йдеться про капітальне будівництва, час, необхідний для завершення будівництва, може зумовлювати період охоплення*);
- ступінь достовірності припущень (*наприклад, якщо суб'єкт господарювання впроваджує новий продукт, то 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 прогнозною фінансовою інформацією, буде тривалим*);
- потреби користувачів (*наприклад, прогнозна фінансова інформація може бути складена у зв'язку з поданням заявки на одержання позики на певний термін, необхідний для надходження коштів для її повернення. Або інформація може бути складена для інвесторів у зв'язку з продажем довгострокового боргового зобов'язання для того, щоб продемонструвати цільове використання коштів у наступний період*)

Рисунок 7. 11 – Чинники, які впливають на період, охоплений прогнозною фінансовою інформацією [складено авторами за [4, с. 179–180]

Визначаючи характер, час та обсяг процедур перевірки, аудитор повинен враховувати:

− ймовірність суттєвих викривлень;

− знання, отримані при виконанні будь-яких попередніх завдань;

− компетентність управлінського персоналу стосовно підготовки прогнозної фінансової інформації;

− ступінь впливу суджень управлінського персоналу на прогнозну фінансову інформацію;

− відповідність і надійність покладених в основу даних.

Аудитор повинен отримати письмові запевнення управлінського персоналу щодо передбачуваного використання прогнозної фінансової інформації, повноти суттєвих припущень управлінського персоналу і прийняття ним відповідальності за прогнозну фінансову інформацію.

Оцінюючи подання й розкриття прогнозної фінансової інформації, крім конкретних вимог будь-яких відповідних законодавчих, нормативних актів чи професійних стандартів, аудитору слід розглянути:

− чи має подання прогнозної фінансової інформації інформативний характер і чи не вводить воно в оману;

− чи чітко розкрито облікові політики в примітках до прогнозної фінансової інформації;

− чи у відповідний спосіб розкрито припущення у примітках до прогнозної фінансової інформації. Треба визначитися, чи подають припущення найкращу оцінку управлінського персоналу, чи вони є гіпотетичними; необхідно також відповідно розкрити невизначеність і чутливість результатів припущення, які стосуються зон, що є суттєвими й мають високий рівень невизначеності;

− чи зазначено дату складання прогнозної фінансової інформації. Треба, щоб управлінський персонал підтвердив прийнятність припущень на цю дату, навіть якщо дані, на яких ґрунтується ця інформація, були акумульовані протягом певного періоду;

− чи чітко визначено основу для розробки точкової оцінки або діапазону та чи не є вибір діапазону необ'єктивним або таким, що вводить в оману (якщо результати, зазначені у прогнозній фінансовій інформації, виражені залежно від діапазону);

− чи розкрито будь-яку зміну в обліковій політиці, що відбулася після дати останньої фінансової звітності за попередні

періоди, причину зміни та її вплив на прогнозну фінансову інформацію.

Звіт аудитора щодо перевірки прогнозної фінансової інформації включає елементи, які наведено на рис. 7.12.

ЗВІТ АУДИТОРА ЩОДО ПЕРЕВІРКИ ПРОГНОЗНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПОВИНЕН ВКЛЮЧАТИ

а) заголовок;
б) адресата;
в) ідентифікація прогнозної фінансової інформації;
г) посилання на МСЗНВ (або відповідні національні стандарти чи практики), що застосовуються до перевірки прогнозної фінансової інформації;
д) твердження про те, що управлінський персонал несе відповідальність за прогнозну фінансову інформацію, у тому числі за припущення, на основі яких її складено;
е) посилання на мету та/або обмежене поширення прогнозної фінансової інформації (якщо це доречно);
ж) твердження про негативну впевненість щодо забезпечення припущеннями обґрунтованої підстави для прогнозної фінансової інформації;
з) думку про те, чи було складено прогнозну фінансову інформацію належно на основі припущень і чи подано її за відповідною концептуальною основою фінансового звітування;
и) відповідні застереження щодо можливості досягнення результатів, зазначених у прогнозній фінансовій інформації;
к) дату звіту, що є датою завершення процедур;
л) адресу аудитора;
м) підпис

констатує, чи виявив аудитор (на основі перевірки доказів, що підтверджують припущення) щонебудь, що переконує його в тому, що припущення не є обґрунтованою підставою для прогнозної фінансової інформації	**констатує**, що: • фактичні результати, ймовірно, відрізнятимуться від прогнозної фінансової інформації, оскільки передбачувані прогнозні події часто не відбуваються так, як очікувалось, а розбіжності можуть бути суттєвими. Аналогічно, якщо прогнозну фінансову інформацію надано у певних межах, то вона має констатувати неможливість існування впевненості в тому, що фактичні результати будуть у цих межах; • у разі перспективної оцінки прогнозна фінансова інформація була складена для (зазначити призначення) за допомогою використання низки припущень, що охоплюють гіпотетичні припущення щодо майбутніх подій і дій управлінського персоналу, які необов'язково відбудуться	**висловлює** думку з приводу того, чи складено прогнозну фінансову інформацію належно на основі припущень і чи подано її відповідно до концептуальної основи фінансового звітування

Рисунок 7.12 – Структура і значення звіту щодо перевірки прогнозної фінансової інформації [складено авторами за [4, с. 181–182]

Коли аудитор переконаний у невідповідності подання та розкриття прогнозної фінансової інформації, він має висловити думку із застереженням або негативну думку у висновку щодо прогнозної фінансової інформації або відмовитися від завдання (якщо це доречно). Прикладом може бути випадок, коли у фінансовій інформації у відповідний спосіб не розкриваються наслідки будь-яких припущень, які є дуже чутливими.

Приклад витягу з немодифікованого звіту щодо прогнозу*:*

«Ми перевірили прогноз [включити назву суб'єкта господарювання, період, охоплений прогнозом, і дати належне визначення, пославшись на номери сторінок або вказуючи конкретні звіти] відповідно до Міжнародних стандартів з надання впевненості, що застосовуються для перевірки прогнозної фінансової інформації. Управлінський персонал несе відповідальність за складання прогнозу, в тому числі за припущення, викладені в Примітці X, на яких він ґрунтується.

На основі нашої перевірки доказів, що підтверджують припущення, ми не виявили нічого, що змусило б нас переконатись у тому, що ці припущення не надають обґрунтованої основи для прогнозу. На нашу думку, прогноз складений належно на основі припущень і наданий відповідно до... [зазначити відповідну концептуальну основу фінансового звітування].

Фактичні результати, ймовірно, відрізнятимуться від прогнозних, оскільки передбачувані події часто не відбуваються так, як очікувалося, а розбіжності можуть бути суттєвими» [4, с. 182–183].

Приклад витягу з немодифікованого звіту щодо перспективної оцінки:

«Ми перевірили перспективну оцінку [включити назву суб'єкта господарювання, період, охоплений прогнозом, і дати належне визначення, пославшись на номери сторінок або вказуючи конкретні звіти] відповідно до Міжнародних стандартів з надання впевненості, які застосовуються до перевірки прогнозної фінансової інформації. Управлінський персонал несе відповідальність за перспективну оцінку, включаючи припущення, викладені у Примітці X, на яких вона ґрунтується.

Ця перспективна оцінка складена для [зазначити мету]. Оскільки суб'єкт господарювання лише розпочинає свою діяльність, перспективна оцінка складена з використанням низки припущень, яка включає гіпотетичні припущення щодо майбутніх подій і дій управлінського персоналу, що необов'язково відбудуться. Отже, користувачів попереджено про те, що така оцінка не може використовуватися в інших, ніж описано, цілях.

На основі нашої перевірки доказів, що підтверджують припущення, ми не виявили нічого, що змусило б нас переконатись у тому, що ці припущення не надають обґрунтованої основи для перспективної оцінки, припускаючи, що (констатувати або послатися на гіпотетичні припущення). На нашу думку, перспективну оцінку складено належно на основі припущень і подано відповідно до... [зазначити відповідну концептуальну основу фінансового звітування].

Навіть якщо очікувані події (згідно із гіпотетичними припущеннями, описаними вище) відбудуться, фактичні результати усе-таки можуть відрізнятися від перспективної оцінки, оскільки інші передбачувані події часто відбуваються не так, як очікувалось, і розбіжності можуть бути суттєвими» [4, с. 183].

Коли аудитор переконаний, що одне чи кілька суттєвих припущень не надають обґрунтованої підстави для прогнозної фінансової інформації, складеної на основі припущення найкращої оцінки, або що одне чи кілька суттєвих припущень не надають обґрунтованої підстави для прогнозної фінансової інформації, яку надають гіпотетичні припущення, він має висловити негативну думку у висновку щодо прогнозної фінансової інформації або відмовитися від завдання.

Коли на перевірку впливають умови, які перешкоджають виконанню однієї чи кількох процедур, необхідних за цих обставин, аудитору слід відмовитися від виконання завдання або відмовитися від надання висновку і описати обмеження обсягу аудиту у звіті щодо перевірки прогнозної фінансової інформації.

МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації» слід розглядати в контексті Передмови до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

7.5. МСЗНВ 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСЗНВ 3402 чинний для звітів з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, які охоплюють періоди, що закінчуються 15 липня 2011 р. або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. 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.

ВИЗНАЧЕННЯ

Метод виключення – метод розгляду послуг, наданих субпідрядною організацією, що надає послуги, внаслідок чого опис системи організації, що надає послуги, містить характер послуг, наданих цією субпідрядною організацією, але доречні цілі контролю і супутні заходи контролю цієї субпідрядної організації виключаються з опису системи організації та обсягу завдання аудитора організації, що надає послуги. Опис системи організації, що надає послуги, та обсяг завдання аудитора організації охоплює заходи контролю в організації, що надає послуги, для моніторингу ефективності функціонування заходів контролю в субпідрядній організації, який може передбачати огляд звіту з надання впевненості організації, що надає послуги, в заходах контролю у субпідрядній організації, що надає послуги [4, с. 188].

Додаткові заходи контролю суб'єкта господарювання – користувача – заходи контролю, які, як припускає організація,

що надає послуги, в структурі заходів контролю її послуг здійснюватимуться суб'єктами господарювання – користувачами і які, якщо вони потрібні для досягнення цілей контролю, наведених в описі системи організації, що надає послуги, ідентифіковані у цьому описі [4, с. 188].

Ціль контролю – мета чи призначення певного аспекту заходів контролю. Цілі контролю пов'язані з ризиками, на зменшення яких спрямовані ці заходи контролю [4, с. 188].

Заходи контролю в організації, що надає послуги – заходи контролю для досягнення мети заходу контролю, який включений у звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги [4, с. 188].

Заходи контролю у субпідрядній організації, що надає послуги – заходи контролю у субпідрядній організації, що надає послуги, для надання достатньої впевненості в досягненні мети заходу контролю [4, с. 188].

Критерії – контрольні показники, які використовують для оцінки або визначення предмета перевірки, включаючи контрольні показники подання та розкриття інформації, якщо це доречно [4, с. 188].

Метод включення – метод розгляду послуг, наданих субпідрядною організацією, що надає послуги, внаслідок чого опис системи організації, що надає послуги, включає характер послуг, наданих такою субпідрядною організацією; доречні цілі контролю і відповідні заходи контролю цієї субпідрядної організації, включені в опис системи організації та в обсяг завдання аудитора організації, що надають послуги [4, с. 188].

Діяльність внутрішнього аудиту – діяльність з оцінки, яка організована як підрозділ організації, що надає послуги, або надається їй як послуга. Його функції охоплюють серед іншого перевірку, оцінку та моніторинг достатності й ефективності внутрішнього контролю [4, с. 188].

Тест заходів контролю – процедура, призначена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю в досягненні цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги [4, с. 193].

Звіт з опису та структури заходів контролю організації, що надає послуги (у цьому МСЗНВ називається також «звітом 1-го типу») – звіт, який містить: опис системи організації, що надає послуги; письмове твердження організації, що надає послуги, яка в усіх суттєвих аспектах та виходячи з належних критеріїв: *опис подає достовірно систему організації, що надає послуги, як таку, що розроблена і впроваджена станом на визначену дату; заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги, належно розроблені станом на визначену дату; звіт аудитора організації, що надає послуги, з метою надання достатньої впевненості* [4, с. 188–189].

Звіт з опису, структури та ефективності функціонування заходів контролю в організації, що надає послуги (у цьому МСЗНВ називається також «звітом 2-го типу») – звіт, який містить:

- опис системи організації, що надає послуги;
- письмове твердження організації, що надає послуги, що в усіх суттєвих аспектах та виходячи із належних критеріїв: *опис подає достовірно систему організації, що надає послуги, як таку, що розроблена та впроваджена протягом усього визначеного періоду; заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених у описі системи організації, що надає послуги, були належно розроблені протягом усього визначеного періоду;заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги, функціонували ефективно протягом усього визначеного періоду; звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, який: надає достатню впевненість; включає опис тестів заходів контролю та їх результати* [4, с. 189].

Звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, який: надає достатню впевненість щодо питань письмового твердження організації, яка надає послуги; включає опис тестів заходів контролю і їх результати [4, с. 189].

Субпідрядна організація, що надає послуги – 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 [4, с. 190].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілі аудитора організації, що надає послуги, такі:

− отримати достатню впевненість у всіх суттєвих аспектах виходячи із 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 визначеного періоду (або у 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;*

− надати звіт щодо питань, отримавши достатню впевненість у всіх суттєвих аспектах виходячи з належних критеріїв, відповідно до результатів аудитора організації, що надає послуги.

Аудитор організації, що надає послуги, повинен визначити, які заходи контролю цієї організації, що надає послуги, потрібні для досягнення цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги, 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;

− оцінки зв'язку заходів контролю, ідентифікованих у описі системи організації, що надає послуги, із цими ризиками (рис. 7.13).

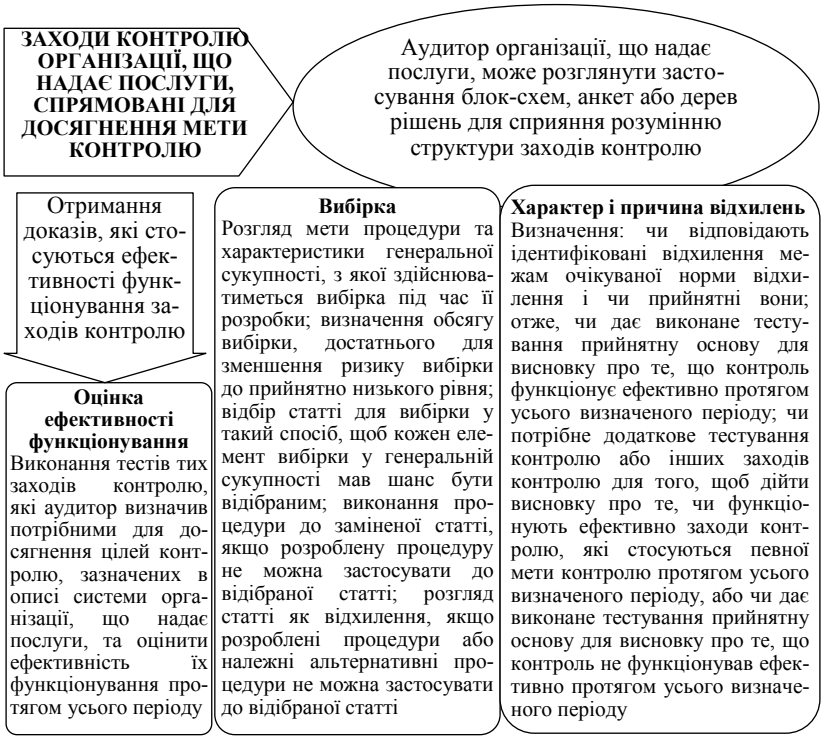


Рисунок 7.13 – Процедури отримання доказів, які стосуються заходів контролю відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Отримання доказів, які стосуються структури заходів контролю» [складено авторами за [4, с. 193–195, 211–212]

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 організації, що надає послуги, повинен визначити, чи охоплюють критерії щонайменше те, що вони застосовувалися послідовно відповідно до структури протягом усього визначеного періоду (табл. 7.2).

Таблиця 7.2 – Ідентифікація предмету перевірки та мінімальні критерії щодо думки у звітах 2-го та 1-го типів відповідно до Матеріалів для застосування і інших пояснювальних Матеріалів «Оцінювання належності критеріїв» [складено авторами за [4, с. 204–207]

Види думок	Предмет перевірки	Критерії	Коментар
Думка про достовірне подання опису системи організації, що надає послуги (звіти 1-го та 2-го типів)	Система організації, що надає послуги, яка ймовірно є доречною для внутрішнього контролю суб'єктів господарювання користувачів, оскільки вона стосується фінансової звітності та охоплена звітом з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги	Опис достовірно поданий, якщо він: а) подає, як розроблено та запроваджено систему організації, що надає послуги, включаючи залежно від обставин питання, ідентифіковані у МСЗНВ 3402, параграф 16а, i–vi і; б) у разі звіту 2-го типу включає доречні деталі змін до системи організації, що надає послуги, протягом періоду, охопленого описом; в) не пропускає чи не викривляє інформацію, доречну для описуваної сфери застосування системи організації, що надає послуги, а також підтверджує, що опис складено з метою задоволення загальних потреб широкого кола суб'єктів господарювання – користувачів, і тому не може містити кожен аспект системи організації, що надає послуги, який окремий суб'єкт господарювання – користувач може вважати важливим у своєму конкретному середовищі	Конкретне формулювання критеріїв для цієї думки може потребувати адаптації, щоб узгоджуватися з критеріями, встановленими, наприклад, законодавчим або нормативним актом, групою користувачів або професійною організацією. Приклади критеріїв для цієї думки надано в ілюстративному твердженні організації, що надає послуги, у додатку 1. Параграфи А21–А24 пропонують додаткові рекомендації з визначення того, чи виконуються ці критерії. (У контексті вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий) інформація з предмета перевірки для цієї думки – це опис організацією, що надає послуги, її системи і твердження організації, що надає послуги, про те, що опис подано достовірно)

Продовж. табл. 7.2

Види думок	Предмет перевірки	Критерії	Коментар	
Думка про належність структури та ефективність функціонування (звіти 2-го типу)	Належність структури та ефективність функціонування цих заходів контролю, потрібних для досягнення цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги	Заходи ***контролю*** належно розроблені та функціонують ефективно, якщо: а) організація, що надає послуги, ідентифікувала ризики, які загрожують досягненню цілей контролю, зазначених в описі її системи; б) заходи контролю, ідентифіковані у цьому описі, якщо вони функціонують як описано, нададуть достатньої впевненості, що ризики не перешкоджатимуть досягненню зазначених цілей контролю; в) заходи контролю послідовно застосовувалися відповідно до структури протягом усього визначеного періоду. Опис містить зазначення, чи застосовувалися ручні заходи контролю працівниками, які мають прийнятну компетентність та повноваження	Якщо критерії для цієї думки виконані, заходи контролю надаватимуть достатню впевненість, що відповідні цілі контролю були досягнуті протягом усього визначеного періоду. (У контексті вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий) інформація із предмета перевірки для цієї думки – твердження організації, що мала послуги, про те, що заходи контролю належно розроблені та функціонували ефективно)	Цілі контролю, зазначені в описі організацією, що надає послуги, її системи є частиною критеріїв для цієї думки. Зазначені цілі контролю відрізнятимуться у різних завданнях. Якщо як частина формулювання думки про опис аудитор організації, що надає послуги, доходить висновку, що зазначені цілі контролю не подані достовірно, тоді ці цілі контролю не будуть належною частиною критеріїв для формулювання думки про структуру чи ефективність функціонування заходів контролю

Продовж. табл. 7.2

Види думок	Предмет перевірки	Критерії	Коментар	
Думка про належність структури (звіти 1-го типу)	Належність структури заходів контролю, які потрібні для досягнення цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги	Заходи контролю належно розроблені, якщо: а) організація, що надає послуги, ідентифікувала ризики, які загрожують досягненню цілей контролю, зазначених в описі її системи; б) заходи контролю, ідентифіковані в цьому описі, нададуть, якщо вони функціонують як описано, достатню впевненість у тому, що ризики не перешкоджатимуть	Відповідність цим критеріям не надає сама собою будь-яку впевненість, що відповідні цілі контролю були досягнуті, оскільки не отримано впевненості у функціонуванні заходів контролю. (У контексті вимог МСЗНВ 3000 (переглянутий) інформація із предмета перевірки для цієї думки – це твердження організації, що надає послуги, про те, що заходи контролю належно розроблені)	

Аудитор організації, що надає послуги, повинен оцінити, чи використовувала ця організація належні критерії під час складання опису її системи, під час оцінки того, чи належно розроблені заходи контролю, а також у разі звіту 2-го типу – під час оцінки того, чи ефективно функціонують заходи контролю.

Якщо аудитору організації, що надає послуги, стає відомо про недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, шахрайство чи невиправлені помилки, які стосуються організації, що надає послуги, які є безсумнівно значними і можуть впливати на один або кілька суб'єктів господарювання – користувачів, він повинен визначити, чи повідомлена належно інформація про це питання тим суб'єктам господарювання – користувачам, на яких вона впливає. Якщо інформацію про це питання не повідомляли і організація, що надає послуги, не бажає зробити це, аудитор організації, що надає послуги, повинен вжити прийнятних заходів. Ці заходи можуть охоплювати:

− отримання юридичної консультації щодо наслідків різних планів дій;

− повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, у організації, що надає послуги;

− визначення того, чи потрібно повідомляти інформацію третім сторонам (наприклад, згідно закону, нормативного акту або відповідних етичних вимог аудитор служби звітування може бути зобов'язаний звітувати відповідному органу поза межами суб'єкта господарювання або зовнішньому аудитору обслуговуючої організації, або встановити відповідальність, згідно із якою така звітність може бути необхідна відповідно до обставин);

− модифікація думки аудитора організації, що надає послуги, або додавання параграфа про інші питання;

відмова від завдання.

У Додатках до МСЗНВ 3402 наведено:

Додаток 1. Приклад тверджень організації, що надає послуги [4, с. 217–219].

Додаток 2. Ілюстративні звіти з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги [4, с. 220–223].

Додаток 3. Ілюстративні приклади модифікованих звітів з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги [4, с. 224–226].

МСЗНВ 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги» слід розглядати разом із Передмовою до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

7.6. МСЗНВ 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСЗНВ 3410 чинний для звітів з завдання з надання впевненості за періоди, що закінчуються 30 вересня 2013 р. або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МСЗНВ 3410 стосується завдань з надання впевненості щодо звітів суб'єкта господарювання з парникових газів (ПГ).

ВИЗНАЧЕННЯ

Застосовні критерії – критерії, що використовуються суб'єктом господарювання для кількісного визначення і відображення викидів у звіті з парникових газів [4, с. 232].

Твердження – явні або неявні представлення суб'єкта господарювання, що містяться у звіті з парникових газів, які використовує практикуючий фахівець при розгляді потенційних викривлень різного типу, які можуть мати місце [4, с. 232].

Базовий рік – конкретний рік або середня величина за кілька років, з якою порівнюються викиди суб'єкта господарювання [4, с. 232].

Обмеження викидів і торгівля – система, яка встановлює загальні ліміти на викиди, розподіляє квоти на викиди між учасниками, а також дозволяє учасникам торгувати квотами та лімітами на викиди між собою [4, с. 232].

Порівняльна інформація – суми та розкриття інформації, включені до звіту з парникових газів за один чи кілька попередніх періодів [4, с. 232].

Викиди – парникові гази, викиди яких в атмосферу відбувалися або відбулися би протягом відповідного періоду, якби вони не уловлювалися та не спрямовувалися до поглинача парникових газів. Викиди можна класифікувати за такими категоріями:

прямі викиди (також відомі як викиди рубрики 1) – викиди зджерел, які є у власності або контролюються суб'єктом господарювання;

непрямі викиди – викиди, які є наслідком діяльності суб'єкта господарювання, але відбуваються в джерелах, які є у власності або контролюються іншим суб'єктом господарювання. Непрямі викиди можна додатково класифікувати як: *викиди Рубрики 2 – викиди, пов'язані з передачею та споживанням енергії суб'єктом господарювання; викиди Рубрики 3 – всі інші непрямі викиди* [4, с. 232].

Викиди, що вираховуються – будь-яка стаття, включена до звіту з парникових газів, яка вираховується із загальної кількості зареєстрованих викидів, але не розглядається як поглинання. Як правило, вона містить придбані компенсаційні квоти, але також може містити різні інші інструменти та механізми, наприклад, надані бали за підсумками результатів діяльності або дозволи, що були надані за законодавчо врегульованою програмою або іншими подібними схемами, в яких бере участь суб'єкт господарювання [4, с. 232].

Інтенсивність викидів – математично розрахований коефіцієнт або співвідношення для перерахунку одиниці виміру діяльності (наприклад, літри спожитого палива, кілометри, які були проїхані, кількість тварин у господарстві або тонни виробленого продукту) у очікувану кількість ПГ внаслідок цієї діяльності [4, с. 232].

Програма торгівлі квотами на викиди – ринкоорієнтований підхід, який використовується для контролю за парниковими газами через надання економічних стимулів для скорочення викидів таких газів [4, с. 232].

Звіт з ПГ – звіт, в якому наводяться елементи та визначається кількість викидів ПГ суб'єктом господарювання за визна-

чений період (іноді ще іменується відомістю викидів), а також, якщо це застосовно, наводяться порівняльна інформація та пояснювальні примітки включно із стислим описом важливих питань визначення кількості та політики звітування. Звіт з ПГ суб'єкта господарювання може також включати перелік поглинань або зменшення кількості викидів за категоріями. Якщо завдання не поширюється на весь звіт з ПГ, термін «звіт з ПГ» слід розуміти як ту його частину, на яку поширюється завдання. Звіт з ПГ є «інформацією з предмета перевірки» щодо завдання [4, с. 233].

Парникові гази (ПГ) – двоокис вуглецю (CO_2) та будь-які інші гази, які відповідно до застосовних критеріїв потрібно включати до звіту з парникових газів, наприклад:

- ✓ метан;
- ✓ оксид азоту;
- ✓ гексафторид сірки;
- ✓ гідрофторвуглеці;
- ✓ перфторвуглеці і хлорфторвуглеці.

Гази, що не є двоокисом вуглецю, часто виражають у еквівалентах двоокису вуглецю (CO_2) [4, с. 233].

Організаційний кордон – межа, яка визначає, які виробничі одиниці включаються в звіт суб'єкта господарювання з ПГ [4, с. 233].

Придбана квота – відрахування викидів, при якому суб'єкт господарювання платить за зменшення викидів іншого суб'єкта господарювання (зменшення викидів) або збільшення поглинання іншого суб'єкта господарювання (збільшення поглинання) порівняно з гіпотетичною базою [4, с. 233].

Кількісне вираження – процес визначення кількості парникових газів, що стосуються суб'єкта господарювання, безпосередньо або опосередковано, які викинуто конкретними джерелами (або прибрано накопичувачами) [4, с. 233–234].

Усунення – ПГ, які протягом періоду суб'єкт господарювання усунув з атмосфери або які було б викинуто у атмосферу, якби їх не було уловлено та спрямовано в стік [4, с. 234].

Важливий об'єкт – об'єкт, що є індивідуально важливим внаслідок обсягу своїх викидів відносно сукупних викидів, включених у звіт з ПГ, свого характеру або обставин, які можуть викликати індивідуальні ризики суттєвого викривлення [4, с. 234].

Накопичувач парникових газів – пристрій або процес, який прибирає парникові гази з атмосфери [4, с. 234].

Джерело – пристрій або процес, який викидає ПГ в атмосферу [4, с. 234].

Тип викиду – розподіл викидів за групами на основі, наприклад, джерела викидів, типу газу, регіону або об'єкта [4, с. 234].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілями практикуючого фахівця є:

− 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;

− 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; або у випадку завдання з надання 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*;

− надання інформації відповідно до вимог цього МСЗНВ згідно з отриманими ним результатами.

Складність завдань з надання впевненості щодо звітів з ПГ може варіюватися. В деяких випадках завдання може виявитись досить простим, наприклад якщо у суб'єкта господарювання немає викидів рубрики 1, і він звітує лише щодо викидів рубрики 2 з використанням законодавчо встановленого коефіцієнта викидів, який стосується споживання електроенергії на одному

об’єкті. В такому разі завдання може в основному фокусуватися на системі, яка використовується для реєстрації й обробки даних зі споживання електроенергії, наведених в інвойсах, та арифметичного застосування визначеного коефіцієнта викидів. Якщо завдання складне, воно може вимагати спеціальних знань та компетентності в питаннях кількісного вираження викидів та звітування з цього.

Спеціальні знання, які можуть виявитися доречними у таких випадках, включають:

знання інформаційних систем:

− розуміння, як генерується інформація з викидів, включно з тим, як ініціюються, реєструються, оброблюються та у разі потреби коригуються дані, які використовуються для складання і підготовки звітів з ПГ;

наукові і технічні знання:

− складання схеми потоку матеріалів у виробничому процесі та пов’язаних з ним інших процесах, які генерують викиди, включаючи точки, в яких збираються первинні дані. Це може виявитись особливо важливим при розгляді, чи є повною ідентифікація джерел викидів суб’єктом господарювання;

− можливість аналізу хімічних і фізичних зав’язків між матеріалами, процесами і виробами, а також зв’язок між викидами і іншими змінними. Можливість зрозуміти та проаналізувати ці зв’язки часто є важливою при розробці аналітичних процедур;

− можливість ідентифікації впливу невизначеності на звіт з ПГ;

− знання політики та процедур контролю якості, які застосовуються як внутрішніми, так і зовнішніми випробувальними лабораторіями;

− досвід у конкретній галузі та її процесах генерації й усунення викидів. Процедури кількісного вираження для викидів рубрики 1 варіюються в значному діапазоні залежно від галузі та використовуваних процесів, наприклад, характер електролітичних процесів у виробництві алюмінію; процеси горіння у виробництві електроенергії з використанням викопного палива

та хімічні процеси у виробництві цементу відрізняються один від одного;

− знання роботи фізичних датчиків та інших методів кількісного вираження, а також вибір відповідних коефіцієнтів викиді.

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 будь-які 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 цього МСЗНВ (рис. 7.14).

Практикуючий фахівець повинен дійти висновку, чи отримав він обмежену або обґрунтовану впевненість (залежно від умов завдання) щодо звіту з ПГ:

Обмежена впевненість. Практикуючий фахівець 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.

Обґрунтована впевненість. Практикуючий фахівець 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, і звітування включно з показниками можливого відхилення в судженнях і рішеннях при складання оцінок та підготовці звітів з ПГ.

Елементи звіту наведено у табл. 7.3.

УМОВИ ПРИЙНЯТТЯ ТА ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ

Партнер із завдання повинен визначити, чи мають як звіт із ПГ, так і завдання обсяг, достатній для забезпечення корисності для визначених користувачів, зокрема:

- 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.

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

Передумови для завдання

Узгодження умов завдання

Узгоджені умови завдання мають включати:

- мету і 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

Рисунок 7.14 – Умови прийняття та виконання завдання з надання впевненості щодо звіту з парниковими газами [складено авторами за [4, с. 234–235]

Таблиця 7.3 – Зміст звіту із надання впевненості, щодо звіту з ПГ [складено авторами за [4, с. 250–252]

Елементи звіту	Характеристика елементів звіту
Назва	Вказує на те, що звіт є звітом незалежного аудитора із завдання з надання обмеженої чи обґрунтованої впевненості
Адресат	Ідентифікує сторону чи сторони, для кого призначений звіт із надання впевненості. Звіт із надання впевненості зазвичай адресується стороні-замовнику, але в деяких випадках він може адресуватись й іншим визначеним користувачам
Ідентифікація або опис рівня впевненості, обґрунтованої або обмеженої, 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, чітку ідентифікацію 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	Описання має включати пояснення того, що управлінський персонал несе відповідальність за складання звіту з ПГ
Твердження, що кількісне вираження ПГ має властиву непевність	Якщо у звіт з ПГ включено викиди, що вираховуються, і на які поширюється висновок практикуючого фахівця, ідентифікацію цих викидів, що вираховуються, і твердження про відповідальність практикуючого фахівця щодо них
Ідентифікація застосовних критеріїв	Якщо застосовні критерії доступні лише для конкретних визначених користувачів або є доречними лише для конкретних цілей - твердження, яке обмежує використання звіту із завдання лише такими визначеними користувачами або такою метою. Звіт має також обмежувати використання звіту з впевненості особами, для яких він призначений. Якщо застосовні критерії необхідно доповнити розкриттям у пояснювальних примітках до звіту з ПГ – твердження, що такі критерії є прийнятними з ідентифікацією відповідної примітки (приміток)

Продовж. табл. 7.3

Елементи звіту	Характеристика елементів звіту
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	Якщо практикуючий фахівець не є професійним бухгалтером, твердження повинне відображати професійні вимоги або вимоги закону або нормативного акта, що застосовуються, які, як мінімум, 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	Якщо практикуючий фахівець не є професійним бухгалтером, твердження повинне відображати професійні вимоги або вимоги закону або нормативного акта, що застосовуються, які, як мінімум, відповідають вимогам Кодексу Комітету з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів для забезпечення зобов'язань
Опис відповідальності практикуючого фахівця	Включає: - твердження, що завдання було виконано відповідно до вимог МСЗНВ 3410; - стислий виклад процедур, виконаних практикуючим фахівцем. Для завдання з надання обмеженої впевненості сюди включається також твердження, що процедури, здійснені під час виконання завдання з обмеженої впевненості, відрізняються за характером від процедур для завдання з надання обґрунтованої впевненості та є меншими за них за обсягом. У випадку обмеженої впевненості має бути зазначено: *процедури у випадку обмеженої впевненості відрізняються за своїм характером і часом, і менші за обсягом, ніж для, обґрунтованої впевненості; рівень впевненості,*

Продовж. табл. 7.3

Елементи звіту	Характеристика елементів звіту
Опис відповідальності практикуючого фахівця	*отриманої у процесі забезпечення обмеженої впевненості істотно нижчий, ніж рівень впевненості, який був би отриманий в результаті процедур обґрунтованої впевненості*
Висновок практикуючого фахівця	Висновок практикуючого фахівця: - має бути висловлений у позитивній формі у випадку завдання з надання обґрунтованої впевненості; - чи у випадку обмеженої впевненості, висновок має бути виражене у формі, що передає, що, на підставі проведених процедур і отриманих доказів, які перебували у полі зору практикуючого фахівця, змусили практикуючого фахівця вважати, що звіт з ПГ не був підготовлений в усіх суттєвих аспектах, відповідно до чинних критеріїв; - якщо практикуючий фахівець висловлює модифікований висновок, звіт з впевненості має містити: *розділ, який місить опис інформації, що стали підставою для дачі модифікованого висновку;розділ, який містить модифікований висновок*
Підпис практикуючого фахівця	Підпис практикуючого фахівця ставиться від імені фірми практикуючого фахівця, імені самого практикуючого фахівця або від імені фірми та свого імені разом залежно від конкретної юрисдикції. Крім підпису практикуючого фахівця в деяких юрисдикціях від практикуючого фахівця може вимагатись включити в звіт заяву щодо професійних посад або визнання відповідним органом ліцензування юрисдикції
Дата	Звіт з надання впевненості повинен бути датований не раніше, ніж дата, на яку практикуючий фахівець отримав докази, на які спирається висновок практикуючого фахівця, у тому числі докази, які дають право брати відповідальність за звіт з ПГ
Адреса в юрисдикції, де працює практикуючий фахівець	Вказується адреса в юрисдикції, де працює практикуючий фахівець

Якщо практикуючий фахівець вважає потрібним привернути увагу визначених користувачів до питання, поданого або розкритого в звіті з ПГ, яке на думку практикуючого фахівця має таке значення, що є фундаментальним для розуміння визначеними користувачами звіту з ПГ (пояснювальний параграф); або повідомити про питання, яке не подано або не розкрито в звіті з ПГ та яке на думку практикуючого фахівця є доречним для розуміння визначеними користувачами самого завдання, своєї відповідальності або звіту із завдання (параграф «Інші питання»), та це не заборонено законодавчими чи нормативними актами, він повинен зробити це в окремому параграфі звіту із завдання з надання впевненості, який повинен мати відповідний заголовок та чітко вказувати, що висновок практикуючого фахівця не є через це модифікованим.

У Додатках до МСЗНВ 3410 наведено:

Додаток 1. Викиди, усунення та викиди, що вираховуються [4, с. 292].

Додаток 2. Приклади звітів з надання впевненості щодо звітів з парникових газів [4, с. 293–294].

МСЗНВ 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів» слід розглядати разом із Передмовою до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

7.7. МСЗНВ 3420 «Завдання з надання впевненості щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається до проспекту емісії»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МСЗНВ 3420 чинний для звітів із завдання з надання впевненості, що датуються 31 березня 2013 р. або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. 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.

ВИЗНАЧЕННЯ

Застосовні критерії – критерії, що використовуються відповідальною стороною при підготовці гіпотетичної фінансової інформації. Такі критерії можуть встановлюватись уповноваженими або визнаними організаціями з розробки стандартів або законодавчими чи нормативними актами. Якщо встановлених критеріїв не існує, їх розроблює відповідальна сторона [4, с. 302].

Гіпотетичні коригування – коригування невідкоригованої фінансової інформації, які:

− показують вплив важливої події або операції («подія» або «операція»), якби така подія сталась, або операцію було проведено на більш ранню дату, підібрану лише для ілюстрації;

− необхідні для того, щоб гіпотетичну фінансову інформацію було підготовлено відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання («суб'єкт господарювання»), що надає звіт, та його облікової політики, яка спирається на цю концептуальну основу [4, с. 302].

Гіпотетична фінансова інформація – фінансова інформація, яку подано разом із коригуваннями для ілюстрації впливу події або операції на невідкориговану фінансову інформацію, якби така подія сталася або операція була здійснена на більш ранню дату, обрану для ілюстрації. В цьому МСЗНВ припускається, що гіпотетична фінансова інформація подається у вигляді таблиці, яка включає: невідкориговану фінансову інформацію; гіпотетичні коригування; графу із отриманою гіпотетичною інформацією [4, с. 302].

Проспект емісії – документ, який видається відповідно до вимог законодавчих або нормативних актів стосовно цінних паперів суб'єкта господарювання, на основі якого, як планується, третя сторона буде приймати рішення про здійснення інвестиції [4, с. 302].

Опублікована фінансова інформація – фінансова інформація суб'єкта господарювання або компанії, що поглинається, або бізнесу, якого позбуваються, що є доступною для громадськості [4, с. 302–303].

Невідкоригована фінансова інформація – фінансова інформація суб'єкта господарювання, до якої відповідальна сторона застосовує гіпотетичні коригування [4, с. 303].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілями практикуючого фахівця є:

− отримання обґрунтованої впевненості, що гіпотетичну фінансову інформацію підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідальною стороною на основі застосовних критеріїв;

− надання звіту відповідно до отриманих практикуючим фахівцем результатів.

Для надання згоди на прийняття завдання з надання впевненості із наданням звіту щодо того, чи було гіпотетичну фінансову інформацію, яка включається в проспект емісії, підготовлено в усіх суттєвих аспектах на основі застосовних критеріїв, практикуючий фахівець повинен:

− визначити, чи має він можливості та компетентність для виконання такого завдання;

− 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;

− оцінити встановлені застосовними законодавчими чи нормативними актами, якщо такі є, вимоги до формулювання думки для визначення, чи зможе він висловити думку, викладену у такий спосіб, на основі результатів виконання процедур, наведених у цьому МСЗНВ;

− якщо джерела, з яких отримувалась не відкоригована 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;

− 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;

− 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; та

− 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; та 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; та якщо це необхідно для цілей завдання, доступу до відповідних осіб компанії, що поглинається при об'єднанні компаній.*

Кодекс РМСЕБ вимагає від практикуючого фахівця підтримування відповідних професійних знань і навиків, включаючи знання і розуміння відповідних технічних, професійних і ділових питань, для надання компетентних професійних послуг (рис. 7.15).

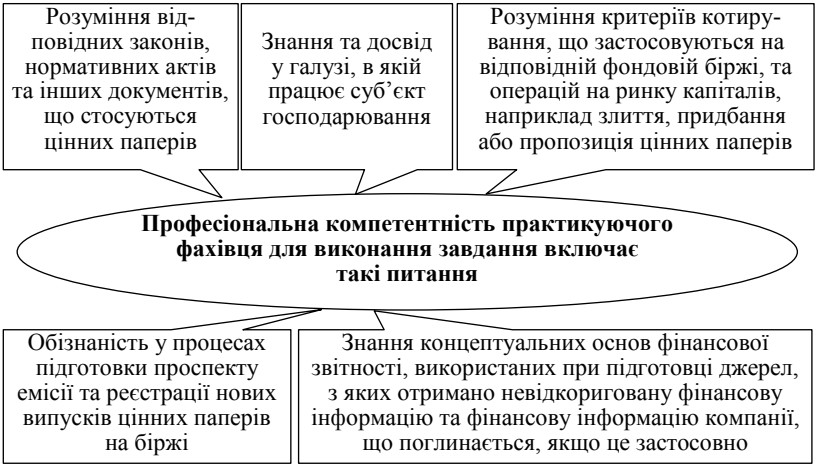


Рисунок 7.15 – Характеристика професіональної компетентності практикуючого фахівця для виконання завдання відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Можливості та компетентність для виконання завдання» [складено авторами за [4, с. 311–312]

Практикуючий фахівець повинен оцінити прийнятність застосовних критеріїв і визначити, чи включають вони, як мінімум, відповідне подання та розкриття, які дають змогу визначеним користувачам зрозуміти надану інформацію (рис. 7.16).

Практикуючий фахівець повинен сформувати думку, чи підготовлено гіпотетичну фінансову інформацію в усіх суттєвих аспектах відповідальною стороною на основі застосовних критеріїв.

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.

Приклад звіту практикуючого фахівця з висловленням немодифікованої думки наведено в Додатку МСЗНВ 3420 [4, с. 324–325].

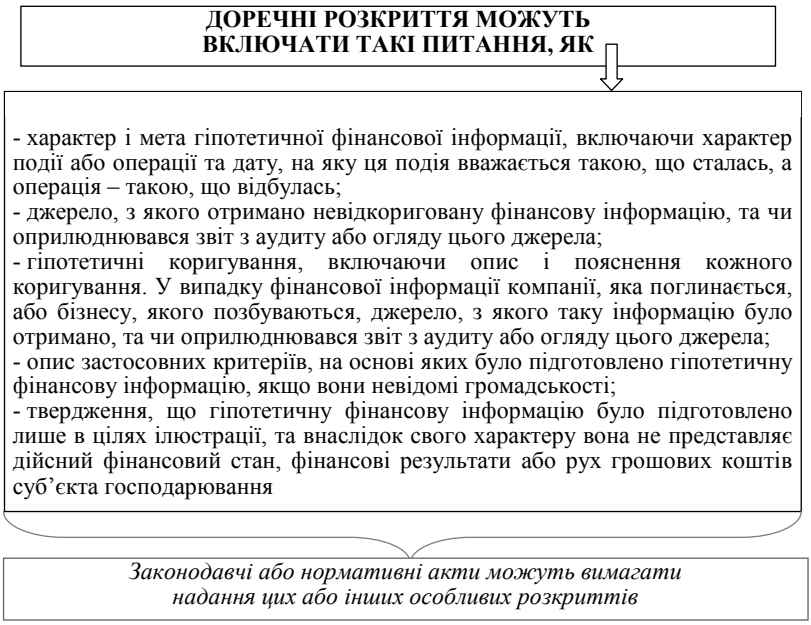


Рисунок 7.16 – Питання щодо розкриття в гіпотетичній фінансовій інформації відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Розкриття в гіпотетичної фінансової інформації» [складено авторами за [4, с. 321]

МСЗНВ 3420 «Завдання з надання впевненості щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається до проспекту емісії» слід розглядати разом із Передмовою до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

7.8. МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МССП 4400 – чинний стандарт.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. Метою МССП 4400 є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно професійної відповідальності аудитора під час роботи над завданням із виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації, а також форми і змісту звіту, що надається аудитором у зв'язку з виконанням такого завдання.

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

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.

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 (рис. 7.17).

Якщо узгоджені процедури змінюються у ході виконання завдання, практикуючий фахівець повинен узгодити змінені умови завдання, що відображають змінені процедури, зі стороною, що наймає.

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 проєкту звіту, що буде наданий.

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 розсилки звіту про фактичні результати. Якщо таке обмеження суперечить вимогам законодавчих актів (якщо вони є), аудитор не повинен приймати завдання

Рисунок 7.17 – Визначення умов завдання з виконання узгоджених процедур [складено авторами за [4, с. 328]

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 проєкт звіту про фактичні результати, що буде наданий (рис. 7.18).

Рисунок 7.18 – Питання, що включаються до листа-угоди [складено авторами за [4, с. 328]

При необхідності до листа-угоди включаються додаткові питання, *наприклад: домовленості, що стосуються залучення експерта практикуючого фахівця до деяких аспектів завдання із виконання узгоджених процедур; будь-які обмеження на використання або поширення звіту про узгоджені процедури.*

Завдання та узгоджені процедури, які використовуються аудитором в завданні з виконання узгоджених процедур наведено на рис. 7.19.

Узгоджені процедури та пов'язані з ними висновки повинні бути описані об'єктивно, з застосуванням зрозумілих термінів, що не вводять в оману та не допускають різних тлумачень.

Рисунок 7.19 – Завдання та узгоджені процедури, які використовуються аудитором в завданні з виконання узгоджених процедур [складено авторами за [4, с. 328–329]

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 із завдання з узгоджених процедур повинен бути складений у письмовій формі та включати елементи, які наведено на рис. 7.20.

Оскільки аудитор лише надає звіт про фактичні результати узгоджених процедур, упевненість не висловлюється. Натомість користувачі звіту самі оцінюють процедури та результати,

наведені аудитором у звіті, і на основі роботи аудитора роблять свої власні висновки.

ЗВІТ ІЗ ЗАВДАННЯ З УЗГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР ПОВИНЕН БУТИ СКЛАДЕНИЙ У ПИСЬМОВІЙ ФОРМІ ТА ВКЛЮЧАТИ

− назву;
− адресата (як правило, клієнт, який залучив аудитора до виконання узгоджених процедур);
− ідентифікацію конкретної фінансової або нефінансової інформації, до якої застосовуються узгоджені процедури;
− твердження про те, що виконані процедури узгоджені з отримувачем звіту;
− твердження про те, що завдання виконане відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг, який стосується 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, включаючи 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;
− підпис аудитора

Рисунок 7.20 – Елементи звіту із завдання з узгоджених процедур [складено авторами за [4, с. 329]

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 Додатках до МССП 4400 наведено:

Додаток 1. Приклад листа-угоди стосовно завдання з узгоджених процедур [4, с. 331].

Додаток 2. Приклад звіту про фактичні результати стосовно кредиторської заборгованості [4, с. 332–333].

МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації» слід розглядати в контексті Передмови до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

7.9. МССП 4410 (переглянутий) «Завдання з компіляції інформації»

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ. МССП 4410 (переглянутий) чинний для звітів щодо завдань з компіляції інформації, що датуються 1 липня 2013 р. або пізніше.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ. МССП 4410 (переглянутий) розглядає відповідальність практикуючого фахівця, якого залучають, щоб допомогти управлінському персоналу в складанні й поданні історичної фінансової інформації без отримання будь якої впевненості стосовно цієї інформації та надати звіт про виконання завдання відповідно до цього МССП.

ВИЗНАЧЕННЯ

Завдання з компіляції інформації – завдання, в якому практикуючий фахівець застосовує досвід у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, щоб допомогти управлінському персоналу у складанні та поданні фінансової інформації суб'єкта господарювання відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, і надає звіт, як цього вимагає цей МССП. У цьому МССП слова «компілювати», «компіляція» і «скомпільований» вживаються саме в цьому контексті [4, с. 338–339].

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

Цілі практикуючого фахівця в завданні з компіляції інформації такі:

− застосовувати досвід із бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності для допомоги управлінському персоналу у підготовці й поданні фінансової інформації відповідно до

застосовної концептуальної основи фінансового звітування виходячи із інформації, наданої управлінським персоналом;

− надавати звіти відповідно до вимог цього МССП.

Фінансова інформація, яка є предметом завдання з компіляції інформації, може бути потрібною для різних цілей, враховуючи дотримання вимог до складання обов'язкової періодичної фінансової звітності, встановлених у законодавчому чи нормативному акті, або для цілей, не пов'язаних з обов'язковою фінансовою звітністю згідно з відповідним законодавчим чи нормативним актом, наприклад:

− для управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими керівними повноваженнями, складеної на основі, прийнятній для конкретних цілей (таких, як підготовка фінансової інформації для внутрішнього використання);

− для періодичної фінансової звітності, виконаної для зовнішніх сторін за контрактом або угодою іншої форми (такої, як фінансова інформація, надана організації, яка фінансує, для підтвердження забезпечення або продовження гранту);

− для цілей операцій, наприклад для підтримки операції, пов'язаної із змінами власності чи фінансової структури суб'єкта господарювання (такими, як для злиття чи поглинання).

Практикуючий фахівець повинен: дотримуватися відповідних етичних вимог; здійснювати професійне судження при виконання завдання з компіляції інформації.

Партнер із завдання повинен брати на себе відповідальність за загальну якість кожного завдання з компіляції інформації, на яке він призначений та 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;*

− *упевненість, що команда із завдання в сукупності володіє прийнятною компетентністю і можливостями для виконання завдання з компіляції інформації;*

− *уважність до ознак порушення 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 порушують відповідні етичні вимоги;

– *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.*

Практикуючий фахівець не повинен приймати завдання, якщо він не узгодив умови завдання з управлінським персоналом і стороною, що наймає, якщо вона інша, включаючи: заплановане використання й обмеження щодо надання фінансової інформації та будь-які обмеження щодо її використання чи обмеження щодо надання, якщо прийнятно; ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансового звітування; ціль та обсяг завдання з компіляції інформації; відповідальність практикуючого фахівця, включаючи вимогу дотримуватися відповідних етичних вимог; 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;*

– *очікувану форму і зміст звіту практикуючого фахівця*.

У інтересах як управлінського персоналу і сторін, що його наймають (якщо вони відрізняються), так і практикуючого фахівця, щоб практикуючий фахівець надіслав лист-зобов'язання управлінському персоналу та за потреби сторонам, що його наймають, до виконання завдання з компіляції інформації з метою уникнення непорозуміння стосовно завдання з компіляції

інформації. Лист-зобов'язання підтверджує прийняття завдання практикуючим фахівцем і підтверджує такі питання, які наведено на рис. 7.21.

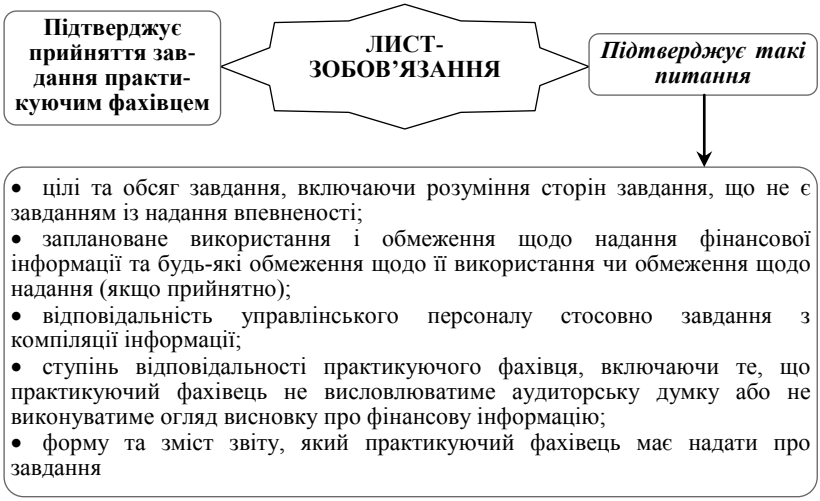


Рисунок 7.21 – Структура листа-зобов'язання із виконання узгоджених умови завдання з компіляції інформації відповідно до Матеріалів для застосування та інших пояснювальних Матеріалів «Лист-зобов'язання чи інші форми письмової угоди» [складено авторами за [4, с. 353–354]

Форма та зміст листа-зобов'язання можуть варіюватися у кожному завданні. В доповнення до питань, яких вимагає цей МССП 4410, лист-зобов'язання може мати посилання, наприклад на таке:

− домовленості, які стосуються інших практикуючих фахівців та експертів із деяких аспектів завдання з компіляції інформації;

− домовленості, яких слід досягти із попереднім практикуючим фахівцем, якщо такий є, у разі початкового завдання;

− можливість того, що до управлінського персоналу чи за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями,

можуть звернутися із запитом про письмове підтвердження певної інформації або пояснення, надані усно практикуючому фахівцю протягом завдання;

− право власності на інформацію, яка використовується для цілей завдання з компіляції інформації з розподілом документів та інформації суб'єкта господарювання, наданих для завдання, і документації практикуючого фахівця із завдання, з урахуванням застосовних законодавчих і нормативних актів;

− прохання до управлінського персоналу і сторони, що наймає, якщо вона інша, підтвердити отримання листа-зобов'язання та погодитися із умовами завдання, зазначеними в ньому.

Практикуючий фахівець у ході завдання з компіляції інформації повинен:

− компілювати фінансову інформацію, використовуючи записи, документи, пояснення та іншу інформацію, у тому числі значущі судження, надані управлінським персоналом;

− обговорювати з управлінським персоналом або за потреби із тими, кого наділено найвищими керівними повноваженнями, значущі судження, з яких він надає допомогу у ході компіляції фінансової інформації;

− перед завершенням завдання з компіляції інформації оглянути скомпільовану фінансову інформацію з огляду на розуміння практикуючим фахівцем бізнесу і діяльності суб'єкта господарювання та застосовну концептуальну основу фінансового звітування;

− отримати підтвердження від управлінського персоналу або за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що вони беруть на себе відповідальність за остаточний варіант скомпільованої фінансової інформації.

Якщо:

− у 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 незадовільними, він

повинен довести це до уваги управлінського персоналу і звернутися із запитом по додаткову чи виправлену інформацію;

− 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;

− практикуючому фахівцю стає відомо у ході завдання, що:

скомпільована фінансова інформація недостатньо посилається на застосовну концептуальну основу фінансового звітування або не описує її;

фінансова інформація не була суттєво викривленою, потрібні зміни до скомпільованої фінансової інформації;

скомпільована фінансова інформація по-іншому вводить в оману, то практикуючий фахівець повинен запропонувати управлінському персоналу прийнятні зміни.

Якщо; управлінський персонал відмовляється чи у 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 скомпільованої фінансової інформації.

Звіт практикуючого фахівця про виконання завдання з компіляції інформації, повинен бути у письмовій формі та має містити такі елементи (рис. 7.22).

ЗВІТ ПРАКТИЧКУЮЮЧОГО ФАХІВЦЯ ПРО ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ З КОМПІЛЯЦІЇ ІНФОРМАЦІЇ, ПОВИНЕН БУТИ СКЛАДЕНИЙ У ПИСЬМОВІЙ ФОРМІ ТА МІСТИТИ ТАКІ ЕЛЕМЕНТИ

- назву звіту;
- адресат (адресати), як цього вимагають умови завдання;
- зазначення того, що практикуючий фахівець скомпілював 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 компіляції 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 компіляції інформації; та відповідно практикуючий фахівець не висловлює аудиторської думки або не виконує огляд висновку щодо того, чи підготовлена 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 скомпільована фінансова інформація, та, якщо потрібно, визначених користувачів, або містить посилання на примітку в фінансовій інформації, яка розкриває цю інформацію; та 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

Рисунок 7.22 – Елементи звіту практикуючого фахівця про виконання завдання з компіляції інформації [складено авторами за [4, с. 343–344]

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; та

− копію остаточного варіанта скомпільованої фінансової інформації, стосовно якої управлінський персонал або за потреби ті, кого наділено найвищими керівними повноваженнями, підтвердили свою відповідальність, і звіт практикуючого фахівця.

У Додатках до МССП 4410 наведено:

Додаток 1. Приклад листа-зобов'язання стосовно завдання з компіляції інформації [4, с. 360–362].

Додаток 2. Приклади звітів практикуючого фахівця з компіляції інформації [4, с. 363–370].

МССП 4410 (переглянутий) «Завдання з компіляції інформації» слід розглядати разом із Передмовою до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Питання для самоконтролю до розділу 7

1. Порядок узгодження умов завдання з огляду історичної фінансової звітності.
2. Поняття проміжної фінансової інформації.
3. Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання.
4. Процедури з огляду проміжної фінансової інформації.
5. Завдання з перевірки та надання висновку щодо прогнозної фінансової інформації.
6. Чинники, які впливають на період, охоплений прогнозною фінансовою інформацією.

7. Заходи контролю в організації, що надає послуги.

8. Складові звіту з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги.

9. Умови прийняття та виконання завдання з надання впевненості щодо звіту з парникових газів.

10. Поняття гіпотетичної фінансової інформації, яка включається до проспекту емісії.

11. Завдання з надання впевненості щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається до проспекту емісії.

12. Процедури, які використовуються аудитором в завданні з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації.

13. Поняття та виконання завдання з компіляції інформації.

14. Порядок складання звіту практикуючого фахівця про виконання завдання з компіляції інформації.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

Нормативні

1. Додаток до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року, частина III. URL: https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/04/Ukr_IAASB_HB_2020-Part_%D0%86.pdf, 2024. 85 с.
2. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності), видання 2022 року. URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=3482, 2024. 344 с.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року, частина I. URL: https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/04/Ukr_IAASB_HB_2020-Part_%D0% 86.pdf, 2024.1285 с.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року, частина II. URL: https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/04/Ukr_IAASB_HB_2020-Part_%D0% 86%D0%86.pdf, 2024. 400 с.
5. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України № 2258-VIII від 21.12.2017. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text.
7. Стандарти внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011, № 344 (зі змінами та доповненнями від 24.05.2022 № 147). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text.

Основні

8. Аудит. Практикум : навч. посіб. / С. А. Бурлан, Н. В. Каткова, О. С. Циганова, І. С. Мурашко ; за заг. ред. С. А. Бурлан. Миколаїв : НУК, 2021. 264 с.
9. Мардус Н. Ю. Аудит : навч. посіб. Харків : НТУ «ХПІ», 2022. 203 с.
10. Облік і аудит : навч. посіб. / Т. М. Ковальчук, І. І. Никифорак ; за ред. Т. М. Ковальчук. Чернівці : Чернівец. Нац. Ун-т ім. Ю. Федьковича, 2020. 520 с.
11. Огійчук М. Ф., Рагуліна І. І., Новіков І. Т. Аудит : навч. посіб. Київ : Алерта, 2020. 852 с.
12. Організація і методика аудиту : навч. посіб. Для закладів вищої освіти / МОН України, Уманський держ. Пед. Ун-т імені Павла Тичини ; уклад. І. А. Бержанір. Умань : ВПЦ «Візаві», 2022. 326 с.
13. Пономарьова Н. А., Войненко М. П., Замазій О. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2020. 488 с.
14. Проскуріна Н. М. Міжнародні стандарти аудиту : навч. посіб. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2023. 284 с.

Додаткові

15. Антонюк О. Р. Методологія та організація процесу виконання аудиторських послуг : монографія. Рівне : Вид-ць Зень О., 2018. 440 с.
16. Аудит : підручник (в двох частинах) / Брадул О. М., Шепелюк В. А., Ільїна С. Б., Юнацький М. О., Хорошенюк А. П. ; за ред. Грушко В. І. Київ : Ліра-К, 2019. 324 с.
17. Аудит в умовах сталого розвитку: сучасні виклики та перспективи : колективна монографія / за заг. ред. проф. О. А. Петрик. Київ : КНЕУ, 2021. 231 с.
18. Внутрішній аудит : навч. посіб. / за ред. Ю. Б. Слободяник. Суми : ТОВ «ВПП «Фабрика друку», 2018. 248 с.

19. Гордієнко Н. І. Аудит фінансової звітності суб'єктів господарювання : конспект лекцій. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова. Харків, 2023. 124 с.
20. Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю (світові тенденції та етапи запровадження) ≈ Electronic audit – modern form of electronic control (global trends and stages of implementation) : навч. посіб. ; за заг. ред. Г. М. Білецької. Київ : Алерта, 2018. 206 с.
21. Жидєєва Л. І., Колісник О. П., Салямон-Міхєєва К. Д. Аудит : навч. посіб. Ірпінь : Університет ДФС України, 2019. 312 с.
22. Зелікман В. Д., Бондарчук І. М., Кравченко Т. В. Аудит : навч. посіб. Ч. І. Теоретичні засади аудиторської діяльності та її регулювання. Дніпро : НМетАУ, 2019. 107 с.

Web-ресурси

1. Офіційний сайт Аудиторської палати України. URL: https://www.apu.com.ua/
2. Офіційний сайт Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. URL: https://www.apob.org.ua/
3. офіційний сайт International Federation of Accountants. URL: https://www.ifac.org/
4. Офіційний сайт Журналу «Незалежний аудитор». URL: http://n-auditor.com.ua/
5. Офіційний сайт Журналу «Аудитор України». URL: http://auditorukr.com.ua.
6. Офіційний сайт Журналу «Бухгалтерський облік і аудит». URL: www.business.kiev.ua.

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА 3

Розділ 1. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ: СУТНІСТЬ, СТРУКТУРА ТА ПРИЗНАЧЕННЯ 6

1.1. Міжнародна федерація бухгалтерів: статус, мета діяльності, структура, повноваження 7

1.2. Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги») 12

1.3. Міжнародні стандарти аудиту: групи стандартів та їх призначення 24

1.4. Змінена Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості 29

1.5. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) 36

1.6. Міжнародні стандарти управління якістю (МСУЯ 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг», МСУЯ 2 «Перевірки якості завдання») 41

Питання для самоконтролю до розділу 1 50

Розділ 2. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, ЩО РЕГУЛЮЮТЬ ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ АУДИТУ, ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА 51

2.1. МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» 52

2.2. МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» 66

2.3. МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»..... 79

2.4. МСА 230 «Аудиторська документація»..... 57

2.5. МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» 94

2.6. МСА 250 (переглянутий) «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»..... 106

2.7. МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»..... 112

2.8. МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»..... 118

Питання для самоконтролю до розділу 2 124

Розділ 3. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, ЩО РЕГУЛЮЮТЬ ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ДІЇ АУДИТОРА У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ 125

3.1. МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» 126

3.2. МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»..... 133

3.3. МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»..... 150

3.4. МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»..... 157

3.5. МСА 402 «Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги» 173

3.6. МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» 179

Питання для самоконтролю до розділу 3 186

Розділ 4. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, ЩО РЕГУЛЮЮТЬ ПРОЦЕДУРИ ОТРИМАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ТА ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ІНШИХ ФАХІВЦІВ 187

4.1. МСА 500 «Аудиторські докази 188

4.2. МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів» 193

4.3. МСА 505 «Зовнішні підтвердження» 199

4.4. МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду» 204

4.5. МСА 520 «Аналітичні процедури» 208

4.6. МСА 530 «Аудиторська вибірка» 213

4.7. МСА 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації» 220

4.8. МСА 550 «Пов'язані сторони» 226

4.9. МСА 560 «Події після звітного періоду» 234

4.10. МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності» 245

4.11. МСА 580 «Письмові запевнення» 251

4.12. МСА 600 «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» 255

4.13. МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» 261

4.14. МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора» 274

Питання для самоконтролю до розділу 4 279

Розділ 5. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ ФОРМУВАННЯ ДУМКИ АУДИТОРА ТА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ 280

5.1. МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» 281

5.2. МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора» 290

5.3. МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» 294

5.4. МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора 304

5.5. МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» 311

5.6. МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» 318

Питання для самоконтролю до розділу 5 329

Розділ 6. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, ЩО РЕГУЛЮЮТЬ ОСОБЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ АУДИТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ 330

6.1. МСА 800 (переглянутий) «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» 331

6.2. МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту» 334

6.3. МСА 810 (переглянутий) «Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності» 339

Питання для самоконтролю до розділу 6 350

Розділ 7. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ З ОГЛЯДУ (МСЗО), ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ (МСЗНВ) ТА СУПУТНІХ ПОСЛУГ (МССП) 351

7.1. МСЗО 2400 (переглянутий) «Завдання з огляду історичної фінансової звітності» 352

7.2. МСЗО 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання» 365

7.3. МСЗНВ 3000 (переглянутий) «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» 374

7.4. МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації» 384

7.5. МСЗНВ 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги» 392

7.6. МСЗНВ 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів» 401

7.7. МСЗНВ 3420 «Завдання з надання впевненості щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається до проспекту емісії» 411

7.8. МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації» 416

7.9. МССП 4410 (переглянутий) «Завдання з компіляції інформації» 422

Питання для самоконтролю до розділу 7 429

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ 431

Навчальне видання

МІЛЬКА Алла Іванівна
ПЛАКСІЄНКО Валерій Якович
АРТЮХ-ПАСЮТА Олена Василівна
ЛЮБИМОВ Микола Олександрович

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ

ПІДРУЧНИК

Дизайн обкладинки *С. І. Дробина*
Редагування *Л. М. Діденко*
Комп'ютерне верстання *О. С. Корніліч*

Формат 60х84/16. Ум. друк. арк. 25,5.
Зам. № 353/2189.

Видавець і виготовлювач
Полтавський університет економіки і торгівлі
к. 48, вул. Івана Банка, 3, м. Полтава, 36003.
E-mail: pvv.puet@gmail.com.

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції ДК № 8076 від 28.02.2024 р.