International Auditing and Assurance Standards Board®

Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements

2016–2107 Edition
Volume I

IAPN™ ISA® ISQC™

The structures and processes that support the operations of the IAASB are facilitated by the International Federation of Accountants® or IFAC®.
The IAASB and IFAC do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.
International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements,
International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services,
International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers, and other IAASB publications are published by, and copyright of, IFAC.
Copyright © December 2016 by IFAC. All rights reserved. This publication may be downloaded for personal and non-commercial use (i.e., professional reference or research) or purchased from www.iaasb.org. Written permission is required to translate, reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document.
The 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN',
and IAASB logo are trademarks of IFAC, or registered trademarks and service marks of IFAC in the US and other countries.
For copyright, trademark, and permissions information, please go to permissions or contact permissions@ifac.org.

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org
ISBN: 978-1-60815-318-3

ISBN 978-966-136-542-0 (укр.)
ISBN 978-966-136-543-7 (частина 1)

© International Federation of Accountants (IFAC), 2016
© Аудиторська палата України, 2018

Ці «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років» Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСНВ) (International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)), опубліковані Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) (International Federation of Accountants (IFAC)) у грудні 2016 р. англійською мовою, перекладені на українську мову Аудиторською палатою України (АПУ) у червні 2018 р., та відтворені з дозволу МФБ (IFAC). Процес перекладу «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років» був розглянутий МФБ (IFAC) та переклад здійснювався згідно з Документом про політику – «Політика щодо перекладу та відтворення стандартів, виданих МФБ (IFAC)». Затверджений текст «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років» – це текст, опублікований МФБ (IFAC) англійською мовою.
Англомовний текст «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років» © 2016 Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) International Federation of Accountants (IFAC). Всі права застережені.
Україномовний текст «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років» © 2018 Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) (International Federation of Accountants (IFAC)). Всі права застережені.
Назва оригіналу: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016–2017 Edition ISBN: 978-1-60815-318-3».

Рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 № 122/2
Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів прийняті
як Національні стандарти аудиту.
Координатор проекту ***Каменська Т.О.***
Голова редакційної колегії ***Каменська Т.О.***
Редакційна колегія: ***Дабіжа В.В., Кузуб О.А., Куреза Т.В., Терещенко Ю.В., Павленко Т.М., Івахненков С.В., Кулік С.І., Гринчишин Д.М.***
Перекладачі: ***Ольховікова О.Л., Шульман М.К.***

Trademarks and Registered Trademarks and Service Marks

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

IAASB

International Standards on Auditing®

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Control™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISRS™

ISQN™

IAPN™

International Auditing and Assurance Standards Board®

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг

Видання 2016–2017 років
Частина I

IAPN™ ISA® ISQC™

Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants®) або МФБ (IFAC®) допомагає реалізації структур і процесів, що забезпечують діяльність РМСАНВ (IAASB).
Ні РМСАНВ, ні МФБ не несуть відповідальності за шкоду, заподіяну будь-якій особі, яка діє або утримується від дій внаслідок матеріалів у цій публікації, незалежно від того, чи завдано шкоди через недбальство або іншим чином.
Міжнародні стандарти аудиту, Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, Міжнародні стандарти завдань з огляду, Міжнародні стандарти супутніх послуг, Міжнародні стандарти контролю якості, Нотатки з міжнародної практики аудиту, Проекти для обговорення, Консультаційні документи та інші публікації РМСАНВ, видаються МФБ та захищені авторським правом МФБ.
Авторське право © МФБ грудень 2016 р. Усі права застережені. Цю публікацію можна завантажити для особистого та некомерційного використання (тобто професійного посилання чи дослідження) або придбати на сайті www.iaasb.org. Для перекладу, відтворення, зберігання чи передачі або для інших аналогічних видів використання цього документа потрібний письмовий дозвіл.
«Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості», «Міжнародні стандарти аудиту», «Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості», «Міжнародні стандарти завдань з огляду», «Міжнародні стандарти супутніх послуг», «Міжнародні стандарти контролю якості», «Нотатки з міжнародної практики аудиту», «РМСАНВ», «МСА», «МСЗНВ», «МСЗО», «МССП», «МСКЯ», НМПА, та логотип РМСАНВ є торговельними марками МФБ або зареєстрованими торговельними марками та знаками обслуговування МФБ у США та інших країнах.
Для отримання інформації про авторське право, торговельну марку та дозволи, прохання перейти до дозволів або звернутися до permissions@ifac.org.

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org
ISBN: 978-1-60815-318-3

Торговельні та зареєстровані торговельні марки та знаки обслуговування

Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості®

РМСФНВ (IAASB®)

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

IAASB

Міжнародні стандарти аудиту® Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості™

Міжнародні стандарти завдань з огляду™

Міжнародні стандарти супутніх послуг™

Міжнародні стандарти контролю якості™

Нотатки з міжнародної практики аудиту™

МСА®

МСЗНВ™

МСЗО™

МССП™

МССП™

МСКЯ™

НМПА™

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

ЧАСТИНА І

ЗМІСТ

Сторінка

Суттєві зміни порівняно з виданням 2015 р. та останні події.....11

Роль Міжнародної федерації бухгалтерів 15

Структура стандартів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості.....17

Передмова до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг 18

Глосарій термінів 23

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ (МСКЯ)

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».....60

АУДИТИ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ 200–299 ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ТА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ

МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» 95

МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту».....126

МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності».....150

МСА 230 «Аудиторська документація».....169

МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» 182

МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності» 230

МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями» 246

МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» 278

300–499 ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ДІЇ У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ

МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» 291

МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» 304

МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» 362

МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» 372

МСА 402 «Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги» 396

МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» 421

500–599 АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

МСА 500 «Аудиторські докази» 434

МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів» 452

МСА 505 «Зовнішні підтвердження» 463

МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду» 475

МСА 520 «Аналітичні процедури» 489

МСА 530 «Аудиторська вибірка» 497

МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації» 515

МСА 550 «Пов'язані сторони» 562

МСА 560 «Події після звітного періоду» 591

МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності» 604

МСА 580 «Письмові запевнення» 635

600–699 ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ІНШИХ ФАХІВЦІВ

МСА 600 «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» 652

МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) «Використання роботи внутрішніх аудиторів»..... 703

МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора» 727

700–799 АУДИТОРСЬКІ ВИСНОВКИ ТА ЗВІТУВАННЯ

МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» 748

МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора».....805

МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»..... 829

МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»..... 860

МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»..... 878

МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» 899

800–899 СПЕЦІАЛІЗОВАНІ СФЕРИ

МСА 800 (переглянутий) «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» 948

МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту» 973

МСА 810 (переглянутий) «Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності» 1001

НОТАТКИ З МІЖНАРОДНОЇ ПРАКТИКИ АУДИТУ

НМПА 1000 «Особливості аудиту фінансових інструментів»..... 1030

НОВІ ТА ПЕРЕГЛЯНУТІ СТАНДАРТИ, ЩО НЕ НАБРАЛИ ЧИННОСТІ

МСА 250 (переглянутий) «Розгляд законодавчих і нормативних актів під час аудиту фінансової звітності» 1102

СУТТЄВІ ЗМІНИ ПОРІВНЯНО З ВИДАННЯМ 2015 р. ТА ОСТАННІ ПОДІЇ

Посилання

Це видання МСА містить посилання на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Посилання на МСБО та МСФЗ означають посилання на МСБО та МСФЗ, які є чинними на дату складання стандартних положень, якщо не зазначено інше. Відповідно читачів застерігають, що в разі видання у подальшому переглянутих МСБО чи МСФЗ, посилання слід робити на останні МСБО чи МСФЗ.
Посилання на «країну» в цьому виданні слід тлумачити як «країна або юрисдикція».

Положення, видані Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості

Це видання МСА містить повний комплект стандартів Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) з контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, а також Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА), що мають рекомендаційний характер. Воно також містить передмову до положень РМСАНВ, глосарій термінів та інший матеріал рекомендаційного характеру. Це видання замінює видання МСА в редакції 2015 р.

Доповнення та зміни

Частина I видання МСА

Звітність аудитора
Наведені нижче Міжнародні стандарти аудиту (МСА) включено або для заміни існуючих МСА, або вони є новими стандартами, виданими в рамках проекту «Звітування аудитора» Частини I цього видання МСА:

- МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»;
- МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності»;
- МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»;
- МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»;
- МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»;
- МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора».

СУТТЄВІ ЗМІНИ ПОРІВНЯНО З ВИДАННЯМ 2015 р. ТА ОСТАННІ ПОДІЇ

Ці стандарти наведено на сторінках 936-1126 видання МСА в редакції 2015 р. із змінами, зробленими у відповідних випадках на посилання, та іншими змінами за потреби.

Крім того, наведені нижче стандарти було переглянуто для внесення обмежених змін унаслідок видання нових та переглянутих стандартів у рамках проекту «Звітування аудитора»:

- МСА 800 (переглянутий) «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»;
- МСА 805 (переглянутий) «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту»;
- МСА 810 (переглянутий) «Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової інформації».
- Зміни до інших МСА, внесені внаслідок проекту «Звітування аудитора», охоплюють:
- відповідні зміни, наведені на сторінках 1177-1249 Частини I в редакції видання МСА 2015 р;
- зміни у всіх МСА для оновлення перехресних посилань на нові та переглянуті стандарти.

Нові та переглянуті стандарти «Звітування аудитора» (включаючи переглянуті стандарти розділу 800) є чинними для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше.

МСА 720 (переглянутий)

МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять фінансову звітність, що підлягала аудиту» Частини I видання МСА 2015 р. замінено на МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації».

Внаслідок видання МСА 720 (переглянутий) внесені також зміни до інших МСА, щоб включити відповідні зміни до інших стандартів, виходячи з перегляду МСА 720 (наведеного на сторінках 1127–1176 Частини I видання МСА 2015 р.), а також оновити за потреби перехресні посилання на переглянуті стандарти.

МСА 720 (переглянутий) є чинним для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше.

Розгляд розкриття інформації при аудиті фінансової звітності

Перегляд наведених нижче стандартів здійснено внаслідок проекту «Розкриття інформації»:

- МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»;

- МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»;
- МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»;
- МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»;
- МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»;
- МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища»;
- МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»;
- МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»;
- МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»;
- МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності».

Ці зміни включено разом з відповідними змінами внаслідок інших проектів, пов'язаних із розробкою та встановленням стандартів, на сторінках 1177-1249 Частини I видання МСА 2015 р. Зміни перехресних посилань у всіх МСА внесені з врахуванням цього перегляду.
Зміни до МСА, в яких розглядається розкриття інформації, є чинними для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше.

Розгляд законів і нормативних актів при аудиті фінансової звітності

Частина I цього видання МСА містить зміни до МСА 250 (переглянутий) «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності» у відповідь на нові вимоги, в яких розглядається недотримання законодавчих та нормативних актів (НЗНА) в Кодексі етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів (Кодекс РМСЕПБ) (чинному на 15 липня 2017 р.). РМСЕПБ внесла обмежені зміни до МСА 250 (переглянутий) та інших Міжнародних стандартів, наведених на сторінках 1102-1141 Частини I цього видання МСА. В цих змінах розглядаються фактичні або усвідомлені протиріччя сфери застосування законів і нормативних актів, а також підхід до ідентифікації та розгляду НЗНА.
МСА 250 (переглянутий) набирає чинності для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2017 р. або пізніше; дата набрання чинності стандартами, що стосуються інших послуг, є такою самою.

Частина II цього видання МСА

Доповнення до Частини II цього видання МСА відсутні. Зміни до Міжнародних стандартів, пов'язані з НЗНА, наведено в Частині I цього видання МСА (див. вище).

Частина III цього видання МСА

Доповнення до Частини III цього видання МСА відсутні.

Вилучення

Наведені нижче стандарти, які входили до видання МСА 2015 р., вилучено та замінено переглянутими стандартами, чинними на даний час.

Частина I цього видання МСА

- МСА 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»;
- МСА 570 «Безперервність діяльності»;
- МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»;
- МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»;
- МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора».

Звіт аудитора

- МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять фінансову звітність, яка підлягала аудиту»;
- МСА 800 «Особливі положення — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»;
- МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту»;
- МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності».

Частина II цього видання МСА

В Частині II цього видання МСА вилучення відсутні.

Останні положення, видані пізніше 15 грудня 2016 р., та Проекти для обговорення

Для ознайомлення з інформацією про останні опрацювання та для отримання останніх положень, які видані пізніше 15 грудня 2016 р., або незавершених Проектів для обговорення відвідайте сайт РМСАНВ в Інтернеті: www.iaasb.org.

РОЛЬ
МІЖНАРОДНОЇ ФЕДЕРАЦІЇ БУХГАЛТЕРІВ

Мета Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) – служіння інтересам суспільства через внесок у створення та розвиток сильних і стабільних організацій, ринків та країн. Вона 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. Заснована в 1977 р., МФБ на сьогодні складається зі 175 членів та асоційованих організацій із 130 країн та юрисдикцій, що представляють приблизно 3 млн бухгалтерів, які працюють у державному секторі, освіті, уряді, промисловості та торгівлі.

Працюючи в інтересах суспільства, МФБ робить свій внесок у розвиток, прийняття і впровадження міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості високої якості насамперед через підтримку Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ). МФБ надає людські ресурси, послуги з технічного менеджменту, зв'язку та фінансування цієї незалежної Ради з розробки стандартів, а також допомагає їй у висуванні та підборі членів Ради.

РМСАНВ сама визначає порядок своєї роботи і затверджує свої публікації без участі МФБ відповідно до встановленого порядку. МФБ не має змоги впливати на діяльність або публікації. МФБ видає посібники, стандарти й інші публікації та володіє авторськими правами на них.

Незалежність РМСАНВ захищено через:

- офіційний нагляд за розробкою стандартів інтересах громадськості з боку Ради з нагляду в інтересах громадськості (додаткову інформацію можна отримати на сайті http://www.ipiob.org/), в основу якого покладено ретельний встановлений порядок, що включає консультації з громадськістю;
- участь громадськості у висуванні й офіційному незалежному нагляді за процесом висування/вибору через Раду з нагляду в інтересах громадськості;
- повну прозорість як з точки зору встановленого порядку розробки стандартів, так і з погляду доступу громадськості до матеріалів, що виносяться на розгляд, зборів та опублікованих висновків щодо кожного кінцевого варіанта стандартів;
- участь Консультативно-дорадчої групи та спостерігачів у процесі розробки стандартів, та

- вимогу, щоб члени РМСАНВ, а також організації, які висувають кандидатів у члени Ради та є їх офіційними роботодавцями, були віддані ідеям незалежності, чесності та працювали в інтересах суспільства.

Додаткову інформацію можна отримати на сайті http://web.ifac.org/publications.

СТРУКТУРА СТАНДАРТІВ, ВИДАНИХ РАДОЮ З МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ ТА НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ

ПЕРЕДМОВА
ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ, ІНШОГО НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА СУПУТНІХ ПОСЛУГ
(чинна з 15 грудня 2011 р.)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ 1–2

Міжнародні стандарти, видані РМСАНВ 3–4

Офіційні стандарти, видані РМСАНВ 3–4

Статус Міжнародних стандартів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості 5–17

Міжнародні стандарти аудиту 11

Міжнародні стандарти контролю якості 12

Інші міжнародні стандарти 13–16

Професійне судження 17

Застосування міжнародних стандартів 18–19

Матеріали, не обов'язкові для застосування 20–22

Нотатки з міжнародної практики аудиту 21–22

Нотатки з практики до інших міжнародних стандартів 23

Публікації, підготовлені персоналом РМСАНВ 24

Мова 25

ПЕРЕДМОВА ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ, ІНШОГО НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА СУПУТНІХ ПОСЛУГ

Вступ

1. Ця Передмова до *Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг* видана для полегшення розуміння сфери застосування та статусу документів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) відповідно до повноважень РМСАНВ.

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

Міжнародні стандарти, видані РМСАНВ

Офіційні стандарти, видані РМСАНВ

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

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

Статус Міжнародних стандартів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості

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

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

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

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

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

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

Міжнародні стандарти аудиту

11. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) викладені в контексті аудиту фінансовії звітності[1] незалежним аудитором. Їх потрібно адаптувати при застосуванні залежно від обставин при застосуванні під час аудиту іншої фінансової інформації. Статус МСА викладено в МСА 200[2].

Міжнародні стандарти контролю якості

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

Інші міжнародні стандарти

13. Деякі з міжнародних стандартів, наведених у параграфах 6–8, містять цілі, вимоги, матеріали до застосування та інші пояснювальні матеріали, вступний матеріал і визначення. Їх слід розуміти та застосовувати аналогічно тому, як їх пояснено в контексті МСА і завдань з аудиту фінансових звітів у МСА 200.

14. Інші міжнародні стандарти, наведені в параграфах 6–8, містять основні принципи та важливі процедури (виділені жирним шрифтом та означені словами «має» або «слід»), а також відповідні рекомендації у вигляді пояснювальних та інших матеріалів включно з Додатками. Основні принципи та важливі процедури треба розуміти й застосовувати в контексті пояснювальних та інших матеріалів, які містять поради щодо їх застосування.

---

1 Якщо не визначено інше, «фінансова звітність» – це фінансова звітність, що містить історичну фінансову інформацію.

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

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

16. Додатки, які є частиною матеріалу до застосування стандарту, є його невід'ємною частиною. Ціль і застосування додатка за призначенням пояснюються в основному тексті відповідного стандарту або в назві та вступі до самого додатка.

Професійне судження

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

Застосування міжнародних стандартів

18. Обсяг, дата набрання чинності та конкретні обмеження у застосуванні конкретного міжнародного стандарту чітко вказуються в самому стандарті. Якщо у міжнародному стандарті не зазначено інше, професійному бухгалтеру дозволяється застосовувати міжнародний стандарт ще до набрання ним чинності до зазначеної в ньому дати.

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

    (a) безпосередньо в текст міжнародного стандарту в разі використання МСА та МСКЯ; або

    (b) у розділ «Особливості застосування в державному секторі», розміщеному в кінці інших міжнародних стандартів.

Матеріали, не обов'язкові для застосування

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

Нотатки з міжнародної практики аудиту

21. 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 при розробці відповідних національних матеріалів. Вони також містять матеріали, які фірми можуть використовувати під час розробки програм внутрішнього навчання та внутрішніх стандартів.

22. Залежно від характеру питань, які в них розглядаються, НМПА можуть допомогти аудитору в:
    - Отриманні розуміння обставин суб'єкта господарювання під час судження щодо ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення;
    - Судженні щодо дій у відповідь на оцінені ризики, включаючи судження, які процедури можуть виявитися прийнятними за обставин завдання; або
    - Розгляді питань підготовки звіту, включаючи формування думки щодо фінансових звітів та надання інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Нотатки з практики до інших міжнародних стандартів

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

Публікації, підготовлені персоналом РМСАНВ

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

Мова

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

ГЛОСАРІЙ ТЕРМІНІВ[1]

(грудень 2016 року)

***Аналітичні процедури (Analytical procedures) –** оцінки фінансової інформації, зроблені 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.

***Аномалія (Anomaly) –** викривлення або відхилення, яке очевидно не є репрезентативним для викривлень або відхилень у генеральній сукупності.

***Аудит групи (Group audit) –** аудит фінансової звітності групи.

***Аудитор (Auditor) –** термін «аудитор» вживається для зазначення особи чи осіб, що проводять аудит, як правило, партнера із завдання або інших членів команди із завдання або, якщо це застосовно, фірми. У разі, якщо МСА прямо передбачають, що вимога або відповідальність покладається 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.

Аудитор компонента (Component auditor) – аудитор, який на замовлення команди із завдання для групи виконує роботу щодо фінансової інформації компонента для цілей аудиту групи.

Аудитор користувача (User auditor) – аудитор, який проводить аудити та звітує про фінансову звітність суб'єкта господарювання – користувача послуг.

Аудитор користувача (в контексті МСЗНВ 3402) (User auditor (in the context of ISAE 3402)) – аудитор, який проводить аудити та звітує про фінансову звітність суб'єкта господарювання – користувача послуг[2].

***Аудитор організації, що надає послуги (Service auditor) –** аудитор, який за замовленням організації, що надає послуги, надає звіт з надання впевненості щодо заходів контролю в цій організації.

Аудитор організації, що надає послуги (в контексті МСЗНВ 3402) (Service auditor (in the context of ISAE 3402)) – практикуючий фахівець, який за замовленням організації, що надає послуги, надає звіт з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги.

---

[1] Для завдань, що стосуються державного сектору, терміни в цьому глосарії слід розуміти як еквіваленти термінів, що використовуються у державному секторі. Якщо облікові терміни не визначено в документах, виданих РМСАНВ, слід посилатись на глосарій термінів, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

* Позначає термін, визначений у МСА.

[2] У разі субпідрядної організації, що надає послуги, аудитор організації, що надає послуги, який використовує послуги субпідрядної організації, також є аудитором користувача.

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

***Аудиторська документація (Audit documentation) –** записи виконаних аудиторських процедур, відповідних отриманих аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор (іноді також вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»).

†Аудиторська фірма (Audit firm) –** див. ***Фірма (Firm).

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

***Аудиторський файл (Audit file) –** одна чи кілька папок або інших носіїв інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання.

Аудиторські докази (Audit evidence) –** інформація, яку використовує аудитор при формуванні висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. До складу аудиторських доказів належить як інформація, що міститься в бухгалтерських записах, які є основою для фінансової звітності, так і інша інформація (див. ***Достатність (аудиторських доказів) (Sufficiency (of audit evidence)) та ***Прийнятність (аудиторських доказів) (Appropriateness (of audit evidence))***.

Базовий рік (Base year) – значення за певний рік або середня величина за кілька років, з якою порівнюються викиди парникових газів суб'єкта господарювання в часі.

Безпосередня допомога (Direct assistance) – залучення внутрішніх аудиторів для виконання аудиторських процедур під керівництвом, наглядом і контролем зовнішнього аудитора.

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

***Бухгалтерські записи (Accounting records) –** записи початкових бухгалтерських проводок та підтвердних первинних документів (таких, як чеки та записи електронних платежів; рахунки-фактури; контракти; Головна книга та облікові регістри, записи в журналах та інші коригування фінансової звітності, не відображені в звичайних журналах проводок; та такі записи, як робочі

† Позначає термін, визначений у МСКЯ 1.

таблиці і розрахунки (в тому числі електронні таблиці), що підтверджують розподіл витрат, розрахунки, звірки й розкриття інформації.

Вибірка (Sampling) –** див. **Аудиторська вибірка (Audit sampling).

***Визначені користувачі (Intended users)** – особа (особи) або їх організація (організації) чи група (групи), які за очікуванням практикуючого фахівця використовуватимуть його звіт з надання впевненості. В деяких випадках визначеними користувачами можуть бути інші особи, ніж ті, яким адресовано звіт з надання впевненості.

***Викиди (Emissions) –** парникові гази, викиди яких в атмосферу відбувалися або відбулися би протягом відповідного періоду, якби вони не уловлювалися та не спрямовувалися до нього поглиначем парникових газів. Викиди можна класифікувати за такими категоріями:

- прямі викиди (також відомі як викиди Рубрики 1) – викиди з джерел, 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 іншого суб'єкта господарювання або контролюються ним. 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.

***Викиди, що вираховуються (Emissions deduction) –** будь-яка стаття, включена до звіту з парникових газів, яка вираховується із загальної кількості зареєстрованих викидів, але не розглядається як поглинання **(removal)**; 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.

***Викривлення (Misstatement) –** 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. Коли аудитор висловлює думку, чи фінансова звітність подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або надає 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 надавала правдиву й неупереджену інформацію.

У контексті МСЗНВ 3000 (переглянутий) викривлення визначається як розбіжність між інформацією з предмета перевірки та відповідною оцінкою або

визначенням основного предмета перевірки відповідно до критеріїв. Викривлення можуть бути навмисними або ненавмисними, кількісними або якісними та включають пропуск інформації.

У контексті МССП 4410 (переглянутий) викривлення визначається як розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям наведеного показника у фінансовій інформації та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям, які вимагаються для подання цього показника відповідно до концептуальної основи фінансового звітування. Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства.

Якщо фінансова інформація складається відповідно до концептуальної основи достовірного подання, викривлення можуть містити також такі коригування сум, класифікацій, подання або розкриття інформації, які за судженням практикуючого фахівця потрібні для достовірного подання фінансової інформації в усіх суттєвих аспектах або для її правдивого та неупередженого відображення.

*****Викривлення факту (Misstatement of fact)*** **–** інша інформація, яка прямо не пов'язана з інформацією, що містить фінансова звітність, яка підлягала аудиту, але неправильно викладена або подана. Суттєве викривлення факту може зашкодити довірі до документа, що містить фінансову звітність, що підлягала аудиту.

Викривлення факту (стосовно іншої інформації) (в контексті МСЗНВ 3000 (переглянутий)) Misstatement of fact (with respect to other information) (in the context of ISAE 3000 (Revised)) **–** інша інформація, що прямо не пов'язана з питаннями, розкритими в інформації про предмет перевірки або звіті з надання впевненості, але яка неправильно викладена або подана. Суттєве викривлення факту може зашкодити довірі до документа, що містить інформацію з предмета перевірки.

Відповідальна сторона (Responsible party) **–** сторона (або сторони), яка несе відповідальність за предмет перевірки.

†**Відповідальний за перевірку контролю якості завдання (Engagement quality control reviewer)*** **–** 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 і відповідним досвідом та повноваженнями об'єктивно оцінювати значні судження, які висловила команда із завдання, а також висновки, яких вона дійшла під час формулювання звіту.

†**Відповідні етичні вимоги (Relevant ethical requirements)*** **–** етичні вимоги, які поширюються на команду із завдання та відповідального за перевірку контролю якості завдання і які зазвичай складаються з частин А і Б Кодексу етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів (Кодекс РМСЕПБ) і національних вимог, які є більш суворими. В контексті МСЗО 2400 (переглянутий) відповідні етичні вимоги визначаються як етичні вимоги, які поширюються на команду із завдання під час виконання завдань з огляду. Ці вимоги зазвичай складаються з частин А і Б Кодексу етики професійних бухгалтерів Ради

з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів (Кодекс РМСЕПБ) і національних вимог, які є більш суворими. В контексті МССП 4410 (переглянутий) відповідні етичні вимоги визначаються як такі, що поширюються на команду із завдання під час виконання завдань з підготовки інформації. Ці вимоги зазвичай складаються з частин А і Б Кодексу етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів (Кодекс РМСЕПБ) (за винятком розділу 290 «Незалежність: завдання з аудиту та огляду» та розділу 291 «Незалежність: інші завдання з надання впевненості» частини Б) і національних вимог, які є більш суворими.

Відповідні показники (Corresponding figures) **–** порівняльна інформація, що містить суми та розкриття іншої інформації за попередній період, подані як невід'ємна частина фінансової звітності поточного періоду; наведена для розуміння інформації, що стосується поточного періоду (які мають назву «дані поточного періоду»). Рівень деталізації інформації, поданої у відповідних сумах та розкритті, обумовлюється в основному її доречністю для даних поточного періоду.

****Відсутність відповіді (Non-response)*** **–** відсутність відповіді або повної відповіді на запит про позитивне підтвердження від сторони, що надає підтвердження, або ситуація, коли запит на позитивне підтвердження повертається неприйнятим.

****Внутрішні аудитори (Internal auditors)*** **–** фізичні особи, обов'язком яких є виконання функцій внутрішнього аудиту. Внутрішні аудитори можуть працювати у підрозділі внутрішнього аудиту або в аналогічному підрозділі.

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

****†Впевненість (Assurance)*** **–** див. ***Обґрунтована впевненість (Reasonable assurance).***

****Всеохоплюючий (Pervasive)*** **–** термін, який застосовують у контексті викривлень для опису впливу викривлень на фінансову звітність або можливого впливу на фінансову звітність викривлень (якщо вони є), які залишилися невиявленими через неможливість отримати достатні доречні аудиторські докази. Всеохоплюючим впливом на фінансову звітність вважають вплив, який за судженням аудитора:

(a) не обмежується певними елементами, рахунками або статтями фінансової звітності;

(b) якщо й є обмеженим, як це зазначено вище, але охоплює або може охоплювати значну частину фінансової звітності;

(c) стосовно розкриття інформації має принципове значення для розуміння фінансової звітності користувачами.

***Генеральна сукупність (Population) –** вся множина даних, із якої здійснюють вибірку і щодо якої аудитор має намір зробити висновки.

Гіпотетична фінансова інформація (Pro forma financial information) – 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 раннюдату, обрану для ілюстрації. В МСЗНВ припускається, що гіпотетична фінансова інформація подається у вигляді таблиці, яка включає: (a) невідкориговану фінансову інформацію; (b) гіпотетичні коригування; (c) графу з отриманою гіпотетичною інформацією.

Гіпотетичні коригування (Pro forma adjustments) – стосовно невідкоригованої фінансової інформації включають:

(a) коригування такої невідкоригованої фінансовій інформації, які показують вплив важливої події або операції («подія» або «операція»), якби така подія сталася або операцію було здійснено на більш ранню дату, обрану лише для ілюстрації;

(b) коригування такої невідкоригованої фінансової інформації, які необхідні для того, щоб гіпотетичну фінансову інформацію було складено відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання, що звітує («суб'єкт господарювання»), та його облікових політик згідно з цією концептуальною основою. Гіпотетичні коригування включають також доречну фінансову інформацію щодо бізнесу, який було придбано або планується придбати («об'єкт придбання»), або бізнесу, в якому відбулося або має відбутися вибуття («об'єкт вибуття»), оскільки ця інформація використовується при підготовці гіпотетичної фінансової інформації («фінансова інформація об'єкта придбання або об'єкта вибуття»)

***Група (Group) –** усі компоненти, фінансова інформація яких включена до складу фінансової звітності групи. Група завжди більше ніж один компонент.

****Дата затвердження фінансової звітності (Date of approval of the financial statements) –*** дата, на яку всі звіти, що входять до складу фінансової звітності, включаючи відповідні примітки, були складені, а особи, наділені визнаними повноваженнями, підтвердили, що вони несуть відповідальність за цю фінансову звітність.

****Дата звіту аудитора (Date of the auditor's report) –*** дата, обрана аудитором для датування звіту щодо фінансової звітності відповідно до МСА 700 (переглянутий)[3].

†Дата звіту (стосовно контролю якості) (Date of report (in relation to quality control)) – дата, яку обрав практикуючий фахівець для датування звіту.

[3] МСА 700 (переглянутий) «*Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності*».

Дата оприлюднення фінансової звітності (Date the financial statements are issued) – дата, коли звіт аудитора і фінансова звітність, яка підлягала аудиту, стали доступними третім сторонам.

Дата фінансової звітності (Date of the financial statements) – дата, на яку припадає кінець останнього періоду, який охоплює фінансова звітність.

Державний сектор (Public sector) – органи державного управління, регіональні органи самоврядування (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцеві органи самоврядування (наприклад, міські, селищні) і відповідні державні установи (наприклад, агенції, ради, комісії та підприємства).

Джерело (Source) – пристрій або процес, який викидає парникові гази в атмосферу.

Діапазон аудитора (Auditor's range) – див. ***Точкова оцінка аудитора (Auditor's point estimate).***

Діяльність внутрішнього аудиту (Internal audit function) – діяльність суб'єкта господарювання, пов'язана з наданням впевненості та консультуванням, яка призначена для оцінки й поліпшення ефективності процесів корпоративного управління, а також управління ризиками та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Додаткова інформація (Supplementary information) – інформація, яка подається разом із фінансовою звітністю і яка не вимагається відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, використаної для складання фінансової звітності; як правило, вона подається або в додаткових таблицях, або в додаткових примітках.

Додаткові заходи контролю суб'єкта господарювання – користувача (Complementary user entity controls) – заходи контролю, які, як припускає організація, що надає послуги, будуть застосовані суб'єктами господарювання – користувачами та, якщо це необхідно для досягнення цілей контролю, визначаються в описі їхньої системи.

Докази (Evidence) – інформація, яку використовує практикуючий фахівець, щоб дійти висновку. Докази складаються з інформації, що міститься у відповідних інформаційних системах (якщо вони є), а також з іншої інформації. Для цілей МСЗНВ:

(i) достатність доказів є мірою кількості доказів

(ii) прийнятність доказів є мірою якості доказів.

†Документація із завдання (Engagement documentation) – запис виконаної роботи, отриманих результатів і висновків, яких дійшов практикуючий фахівець (іноді вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»)

Допустима норма відхилення (Tolerable rate of deviation) – 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.

**Допустиме викривлення (Tolerable misstatement)* – визначена аудитором сума в грошовому вираженні, враховуючи яку аудитор прагне отримати належний рівень впевненості в тому, що фактичне викривлення у сукупності не перевищує суму в грошовому вираженні, яку він встановив.

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

(a) процесів аудиту;

(b) МСА та застосовних законодавчих і нормативних вимог;

(c) бізнес-середовища, в якому функціонує суб'єкт господарювання;

(d) питань аудиту та фінансової звітності, що стосуються галузі суб'єкта господарювання.

Досліджувати (Investigate) – робити запити для вирішення питань, які виникають внаслідок інших процедур.

**Достатність (аудиторських доказів) (Sufficiency (of audit evidence))* – міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають оцінювання аудитором ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів.

Екологічний ризик (Environmental risk) – за певних обставин чинники, доречні для оцінювання невід'ємного ризику з метою розробки загального плану аудиту, можуть охоплювати ризик суттєвого викривлення фінансової звітності через екологічні питання.

**Експерт (Expert)* – див. *Експерт аудитора та Експерт управлінського персоналу (Auditor's expert and Management's expert)*.

**Експерт аудитора (Auditor's expert)* – фізична особа або організація, яка володіє спеціальними знаннями в галузі, іншій ніж бухгалтерський облік або аудит, і роботу якоїв цій галузі використовує аудитор для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів. Експерт аудитора може бути або внутрішнім експертом (який є партнером[4] або іншим працівником, у тому числі тимчасовим, фірми аудитора або мережевої фірми), або зовнішнім експертом аудитора.

**Експерт управлінського персоналу (Management's expert)* – фізична особа або організація з належною кваліфікацією у сфері, що не належить до бухгалтерського обліку або аудиту і робота якої у цій сфері використовується суб'єктом господарювання для надання йому допомоги в складанні фінансової звітності.

---

[4] Терміни «партнер» і «фірма» слід розуміти як такі, що означають їх еквіваленти в державному секторі.

Експерт практикуючого фахівця (Practitioner's expert) **–** фізична особа або організація з належною кваліфікацією у сфері, що не належить до надання впевненості, і діяльність якої у цій сфері використовується практикуючим фахівцем для надання йому допомоги в отриманні достатніх і прийнятних доказів. Експерт практикуючого фахівця може бути або його внутрішнім експертом (партнером чи працівником, у тому числі тимчасовим, фірми або мережевої фірми практикуючого фахівця), або його зовнішнім експертом.

****Елемент (Element)*** **–** див. ***Елемент фінансового звіту (Element of a financial statement).***

****Елемент вибірки (Sampling unit)*** **–** окремі елементи, що становлять генеральну сукупність.

****Елемент фінансового звіту (в контексті МСА 805 (переглянутий)[5]) (Element of a financial statement (in the context of ISA 805 (Revised))*** **–** елемент, рахунок або стаття фінансового звіту.

Завдання з надання впевненості (Assurance engagement) **–** завдання, в якому метою практикуючого фахівця є отримання достатніх і прийнятних доказів для того, щоб надати висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо інформації з предмета перевірки (тобто результату оцінки або визначення основного предмета перевірки за відповідними критеріями). Кожне завдання з надання впевненості класифікується за двома параметрами:

(i) завдання з надання обґрунтованої впевненості або завдання з надання обмеженої впевненості:

   a. завдання з надання обґрунтованої впевненості – завдання з надання впевненості, в якому практикуючий фахівець зменшує ризик завдання до прийнятно низького рівня за обставин завдання як основи для висновку практикуючого фахівця. Висновок практикуючого фахівця надається в формі, яка подає думку практикуючого фахівця про результат оцінки або визначення основного предмета перевірки за відповідними критеріями;

   b. 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 з предмета перевірки суттєво викривленою. Характер, час та обсяг процедур, які виконуються в завданні з надання обмеженої впевненості, є обмеженими порівняно із завданням з надання обґрунтованої впевненості, але вони

[5] МСА 805 (переглянутий) «*Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту*».

плануються для отримання рівня впевненості, який є значущим за професійним судженням практикуючого фахівця. Щоб бути значущим, рівень впевненості, отриманої практикуючим фахівцем, ймовірно підвищить до безперечно більш значущого ступінь довіри визначених користувачів до інформації з предмета перевірки.

(ii) Завдання з підтвердження або пряме завдання:

a. завдання з підтвердження – завдання з надання впевненості, в якому сторона, яка не є практикуючим фахівцем, оцінює або визначає основний предмет перевірки за відповідними критеріями. Сторона, яка не є практикуючим фахівцем, також часто подає остаточну інформацію з предмета перевірки в звіті або твердженні. Проте в деяких випадках практикуючий фахівець може подавати інформацію з предмета перевірки в звіті з надання впевненості. В завданні з підтвердження відповідності у висновку практикуючого фахівця розглядається, чи не містить інформація з предмета перевірки суттєвого викривлення. Висновок практикуючого фахівця може бути сформульований в контексті:

i. основного предмета перевірки та застосовних критеріїв;

ii. інформації з предмета перевірки та застосовних критеріїв або

iii. твердження, зробленого відповідною стороною (відповідними сторонами).

b. пряме завдання – завдання з надання впевненості, в якому практикуючий фахівець оцінює або визначає основний предмет перевірки за застосовними критеріями та подає остаточну інформацію з предмета перевірки як складову чи додаток до звіту з надання впевненості. В прямому завданні у висновку практикуючого фахівця розглядається наведений у звіті результат оцінки чи визначення основного предмета перевірки за відповідними критеріями.

Завдання з надання обґрунтованої впевненості (Reasonable assurance engagement) – див. ***Завдання з надання впевненості (Assurance engagement).***

Завдання з надання обмеженої впевненості (Limited assurance engagement) – див. ***Завдання з надання впевненості (Assurance engagement).***

Завдання з огляду (Review engagement) – мета завдання з огляду полягає в тому, щоб на основі процедур, які не дають усіх доказів, що їх вимагали би в процесі аудиту, надати аудитору змогу констатувати, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає підстави стверджувати, що фінансова звітність не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

****Завдання з компіляції інформації (Compilation engagement)*** – завдання, в якому практикуючий фахівець застосовує професійні знання з бухгалтерського обліку та фінансового звітування для допомоги управлінському персоналу в підготовці й поданні фінансової інформації суб'єкта господарювання відповідно

до застосовної концептуальної основи фінансового звітування і надає звіт згідно з вимогами МССП. У всьому тексті МССП 4410 (переглянутий) слова «компілювати», «компіляція» та «скомпільований» вживаються в цьому конте

Завдання з виконання узгоджених процедур (Agreed-upon procedures engagement) – завдання, в якому аудитору доручається виконати процедури аудиторського характеру, які були узгоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими третіми сторонами, та надати звіт про отримані результати. Одержувачі звіту формують свої власні висновки на основі звіту, що складений аудитором. Звіт надається лише тим сторонам, які домовилися про виконання цих процедур, оскільки інші сторони, не обізнані з обґрунтуванням таких процедур, можуть неправильно тлумачити результати.

Загальна стратегія аудиту (Overall audit strategy) – стратегія, яка встановлює обсяг, час і напрям аудиту та є основою для розробки більш детального плану проведення аудиту.

Загальні заходи контролю IT (General IT controls) – політики і процедури, які пов'язані з багатьма прикладними програмами та підтримують ефективне функціонування заходів контролю за прикладними програмами, забезпечують безперервне належне функціонування інформаційних систем. Загальні заходи контролю IT, як правило, містять заходи контролю щодо: центру обробки даних і роботи мережі; придбання, заміни та технічного обслуговування системного програмного забезпечення; безпеки доступу; придбання, розробки і технічного обслуговування прикладних програм.

Залишки на початок періоду (Opening balances) – залишки рахунків, які існують на початок періоду. Вони грунтуються на залишках рахунків на кінець попереднього періоду і відображають вплив операцій і подій попередніх періодів та облікових політик, застосованих у попередньому періоді. Залишки на початок періоду також включають таку інформацію, яка існувала на початок періоду і потребує розкриття, наприклад умовні події та прийняті зобов'язання.

Запит (Inquiry) – передбачає запит інформації (як фінансової, так і нефінансової) в обізнаних осіб як усередині суб'єкта господарювання, так і поза його межами.

Запит (у контексті МСЗО 2400 (переглянутий)) (Inquiry (in the context of ISRE 2400 (Revised))) – передбачає запит інформації в обізнаних осіб як усередині суб'єкта господарювання, так і поза його межами.

****Застосовна концептуальна основа фінансового звітування (Applicable financial reporting framework) –*** 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. В контексті МССП 4410 (переглянутий)[6] йдеться про фінансову інформацію, а не про фінансову звітність.

---

[6] МССП 4410 (переглянутий) «*Завдання з компіляції інформації*».

Термін «концептуальна основа достовірного подання» вживають для зазначення концептуальної основи фінансового звітування, яка вимагає відповідності вимогам концептуальної основи і:

(a) підтверджує, прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно розкриття інформації, крім тієї, яку безпосередньо вимагає концептуальна основа, або

(b) прямо підтверджує, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно відхилитися від якоїсь вимоги концептуальної основи. Очікується, що такі відхилення можливі лише за надзвичайно рідкісних обставин.

Термін «концептуальна основа дотримання вимог» вживають для позначення концептуальної основи фінансового звітування, яка вимагає дотримання вимог концептуальної основи, але не містить підтверджень у пунктах (a) і (b), наведених вище[7].

Якщо встановлених критеріїв не існує, їх розроблятиме відповідальна сторона.

***Застосовні критерії (в контексті МСА 810 (переглянутий)**[8] **(Applied criteria (in the context of ISA 810 (Revised)) –** критерії, які були застосовані управлінським персоналом при складанні узагальненої фінансової звітності.

***Застосовні критерії (в контексті МСЗНВ 3410**[9]**) (Applicable criteria (in the context of ISAE 3410)) –** критерії, що використовуються суб'єктом господарювання для кількісного визначення і відображення викидів у звіті з парникових газів.

***Застосовні критерії (в контексті МСЗНВ 3420**[10]**) (Applicable criteria (in the context of ISAE 3420)) –** критерії, що використовуються відповідальною стороною при складанні гіпотетичної фінансової інформації. Такі критерії можуть встановлюватися уповноваженою чи визнаною організацією з розробки стандартів або законодавчими чи нормативними актами.

Заходи контролю (Control activities) – політики та процедури, що допомагають забезпечити виконання вказівок управлінського персоналу. Заходи контролю є компонентом внутрішнього контролю.

Заходи контролю доступу (Access controls) – процедури, розроблені для обмеження доступу до онлайнових терміналів, програм і даних. Заходи контролю доступу складаються з «розпізнавання користувача» та «авторизації користувача». «Розпізнавання користувача», як правило, спрямоване на визначення користувача за допомогою засобів його ідентифікації при вході

---

7 МСА 200, параграф 13(a).

8 МСА 810 (переглянутий) «*Завдання зі звітування звіту щодо узагальненої фінансової звітності*».

9 МСЗНВ 3410 «*Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів*».

10 МСЗНВ 3420 «*Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії*».

в систему, паролів, карток доступу або біометричних даних. «Авторизація користувача» складається з правил доступу для визначення того, до яких із комп'ютерних ресурсів кожен користувач має право доступу. Зокрема, такі процедури призначені для запобігання або виявлення:

- несанкціонованого доступу до онлайнових терміналів, програм та даних
- введення несанкціонованих операцій;
- несанкціонованих змін файлів даних;
- використання комп'ютерних програм несанкціонованим персоналом;
- використання несанкціонованих комп'ютерних програм

Заходи контролю в організації, що надає послуги (Controls at the service organization) – заходи контролю для досягнення контрольної цілі, яка включена у звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги.

Заходи контролю прикладних програм в інформаційних технологіях (Application controls in information technology) – ручні або автоматизовані процедури, які зазвичай функціонують на рівні бізнес-процесу. Заходи контролю прикладних програм можуть мати запобіжний або розпізнавальний характер; вони призначені для забезпечення цілісності облікових записів. Відповідно заходи контролю за прикладними програмами стосуються процедур, які використовують для того, щоб ініціювати, записати, обробити та відобразити в звітності операції або інші фінансовідані.

****Заходи контролю на рівні групи (Group-wide controls)*** – заходи контролю, розроблені, впроваджені та підтримувані управлінським персоналом групи щодо фінансової звітності групи.

Заходи контролю в субпідрядній організації, що надає послуги (Controls at a subservice organization) – заходи контролю в субпідрядній організації, що надає послуги, для надання достатньої впевненості щодо досягнення контрольної цілі.

****Звернення щодо негативного підтвердження (Negative confirmation request)*** – письмове звернення, згідно з яким сторона, що надає підтвердження, надає відповідь безпосередньо аудитору тільки у випадку незгоди з наведеною у зверненні інформацією.

****Звернення щодо позитивного підтвердження (Positive confirmation request)*** – письмове звернення, згідно з яким сторона, що надає підтвердження, надає відповідь безпосередньо аудитору, в якій зазначає свою згоду чи незгоду з наведеною у зверненні інформацією, або надає запитану інформацію.

****Звіт з опису та структури заходів контролю організації, що надає послуги (у МСА 402[11] називається звітом 1-го типу) (Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 1 report))*** – звіт, який містить:

[11] МСА 402 «*Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги*».

(a) підготовлений управлінським персоналом організації, що надає послуги, опис її системи, цілей і відповідних заходів контролю, які були розроблені та впроваджені станом на визначену дату;

(b) звіт аудитора організації, що надає послуги, з метою надання обґрунтованої впевненості, який включає думку аудитора щодо опису системи, цілей та відповідних заходів контролю в організації, що надає послуги, і прийнятності структури заходів контролю для досягнення визначених цілей контролю.

Звіт з опису та структури заходів контролю організації, що надає послуги (у МСЗНВ 3402[12] називається «звітом 1-го типу»)(в контексті МСЗНВ 3402) (Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISAE 3402 as a «type 1 report») (in the context of ISAE 3402)) – звіт, який містить:

(a) опис системи організації, що надає послуги;

(b) письмове підтвердження організації, що надає послуги, того, що в усіх суттєвих аспектах та виходячи з належних критеріїв:

  (i) опис подає достовірно систему організації, що надає послуги, як таку, яка розроблена і впроваджена станом на визначену дату;

  (ii) заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги, були належно розроблені станом на визначену дату;

(c) звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, який надає висновок про обґрунтовану впевненість щодо питань у пунктах (b) (i)–(ii).

****Звіт з опису, структури та ефективності функціонування заходів контролю організації, що надає послуги (в МСА 402 називається звітом 2-го типу) (Report on the description, design, and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 2 report)) –*** звіт, який містить:

(a) підготовлений управлінським персоналом організації, що надає послуги, опис її системи, цілей і відповідних заходів контролю, їх структури та впровадження станом на визначену дату або протягом усього визначеного періоду і в деяких випадках ефективності їх функціонування протягом усього визначеного періоду;

(b) звіт аудитора організації, що надає послуги, з метою надання обґрунтованої впевненості, який включає:

  (i) думку аудитора стосовно опису системи, цілей та відповідних заходів контролю в організації, що надає послуги, прийнятності структури заходів контролю для досягнення визначених цілей і ефективності функціонування заходів контролю;

[12] МСЗНВ 3402 *«Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги»*.

(ii) опис тестів заходів контролю, проведених аудитором організації, що надає послуги, та їх результатів.

Звіт з опису, структури та ефективності функціонування засобів контролю організації, що надає послуги (в МСЗНВ 3402 називається звітом 2-го типу) (в контексті МСЗНВ 3402) (Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISAE 3402 as a «type 2 report»)(in the context of ISAE 3402)) – звіт, який містить:

(a) опис системи організації, що надає послуги;

(b) письмове підтвердження організації, що надає послуги, того, що в усіх суттєвих аспектах та виходячи з належних критеріїв:

(i) опис подає достовірно систему організації, що надає послуги, як таку, яка розроблена та впроваджена протягом усього визначеного періоду;

(ii) заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги, були належно розроблені протягом усього визначеного періоду;

(iii) заходи контролю, які стосуються цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги, функціонували ефективно протягом усього визначеного періоду; а також

(c) звіт з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, який:

(i) надає висновок про достатню впевненість щодо питань, зазначених в (b)(i)–(iii); та

(ii) містить опис тестів заходів контролю та їх результати.

Звіт організації, що надає послуги (Service organization's statement) – письмове підтвердження щодо питань, зазначених в: (a) визначенні звіту з опису, структури та ефективності функціонування заходів контролю організації, що надає послуги (у випадку звіту 2-го типу) або у: (b) визначенні звіту з опису та структури заходів контролю організації, що надає послуги (у випадку звіту 1-го типу).

Звіт з парникових газів (GHG statement) – звіт, в якому наводяться складові елементи і визначається кількість викидів парникових газів суб'єктом господарювання за період (іноді відомий як реєстр викидів), а також, де це застосовно, наводяться порівняльна інформація та пояснювальні примітки, включно із стислим описом важливих питань визначення кількості та суттєвих політик обліку викидів. Звіт з парникових газів суб'єкта господарювання може також містити перелік поглинань *(removals)* або зменшення кількості викидів за категоріями. Якщо завдання не поширюється на весь звіт з парникових газів, термін «звіт з парникових газів» слід розуміти як ту його частину, на яку поширюється завдання. Звіт з парникових газів є «інформацією з предмета перевірки» щодо завдання[13].

****Значний недолік внутрішнього контролю (Significant deficiency in internal control) –*** недолік або комбінація недоліків у системі внутрішнього

[13] МСЗНВ 3000 (переглянутий), параграф 12(x).

контролю, який, за професійним судженням аудитора, є досить важливим, щоб заслуговувати на увагу тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

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

***Значущий компонент (Significant component) –** компонент, ідентифікований командою із завдання для групи, який: (i) має індивідуальну фінансову значущість для групи або (ii) ймовірно через свій особливий характер чи обставини може містити значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи.

Значущий об'єкт (Significant facility) – об'єкт, який є індивідуально значущим внаслідок обсягу викидів парникових газів цього об'єкта відносно сукупного обсягу викидів, включених у звіт із парникових газів, або через характер чи обставини, властиві цьому об'єкту, які можуть викликати індивідуальні ризики суттєвого викривлення.

Значущість (Significance) – відносна важливість інформації в конкретному контексті. Щодо значущості інформації практикуючий фахівець приймає рішення у тому контексті, в якому вона розглядається. Це може, наприклад, включати обґрунтовану перспективу щодо зміни рішень або впливу на рішення визначених користувачів звіту практикуючого фахівця; або, якщо контекстом є судження щодо того, чи повідомляти про питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями, то чи вважатимуть вони це питання важливим з огляду на свої обов'язки. Значущість можна розглядати в контексті кількісних або якісних чинників, наприклад, відносної величини, характеру та впливу на предмет перевірки і висловленої зацікавленості передбачуваних користувачів або одержувачів.

****Зовнішнє підтвердження (External confirmation) –*** аудиторські докази, отримані як пряма письмова відповідь аудитору від третьої сторони (сторони, яка підтверджує) у паперовій формі або на електронних чи інших носіях інформації.

****†Зовнішня особа з відповідною кваліфікацією (Suitably qualified external person) –*** особа, яка є сторонньою для фірми, має компетентність та здатність діяти як партнер із завдання, наприклад, партнер іншої фірми або працівник (із належним досвідом) професійної бухгалтерської організації, члени якої можуть виконувати аудити та огляди історичної фінансової інформації, або інші завдання з надання впевненості чи супутні послуги, або працівник (із належним досвідом) організації, що надає відповідні послуги з контролю якості.

****†Інспектування (стосовно контролю якості) (Inspection (in relation to quality control)) –*** процедури, які стосуються завершених завдань та призначені для отримання доказів дотримання командами із завдання політик і процедур фірми щодо контролю якості.

Інспектування (як аудиторська процедура) (Inspection (as an audit procedure)) – перевірка записів або документів (внутрішніх чи зовнішніх) у паперовій, електронній формах або на інших носіях чи фізична перевірка активів.

Інформаційна система для фінансової звітності (Information system relevant to financial reporting) **–** компонент внутрішнього контролю, що містить систему фінансового звітування та складається з процедур і записів, створених для ініціювання, реєстрації, обробки й відображення у звітності операцій (а також подій та умов) суб'єкта господарювання та для ведення обліку відповідних активів, зобов'язань і власного капіталу.

Інформація з предмета перевірки (Subject matter information) **–** результат вимірювання або оцінювання предмета перевірки, тобто інформація, яку отримують за підсумками застосування критерію оцінки до предмета перевірки.

****Інша інформація (Other information)*** **–** фінансова та нефінансова інформація (крім фінансової звітності й звіту аудитора щодо неї), що включена за законом, нормативним актом або традицією до складу документа, який містить перевірену аудитором фінансову звітність та звіт аудитора щодо неї.

Інша інформація (в контексті МСЗНВ 3000 (переглянутий)) (Other information (in the context of ISAE 3000 (Revised)) **–** інформація (крім інформації з предмета перевірки та звіту з надання впевненості щодо неї), що включена за законом, нормативним актом або традицією до складу документа, який містить інформацію з предмета перевірки та звіт із надання впевненості щодо неї.

****Історична фінансова інформація (Historical financial information)*** **–** 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.

Кількісне визначення (Quantification) **–** процес визначення кількості парникових газів, що стосуються суб'єкта господарювання, безпосередньо або опосередковано, які викинуто конкретними джерелами (або вловлено накопичувачами).

Коефіцієнт викидів (Emissions factor) **–** математично розрахований коефіцієнт або співвідношення для перерахунку одиниці виміру діяльності (наприклад, літри спожитого палива, пробіг у кілометрах, кількість тварин у господарстві або тонни виробленої продукції) в очікувану кількість парникових газів внаслідок цієї діяльності.

****†Команда із завдання (Engagement team)*** **–** усі партнери і штатні 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. Термін «команда із завдання» не поширюється також на осіб із підрозділу внутрішнього аудиту клієнта, які надають безпосередню допомогу щодо завдання, якщо зовнішній аудитор виконує вимоги МСА 610 (переглянутий в 2013 р.[14]).

[14] МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) *«Використання роботи внутрішніх аудиторів»* визначає межі використання безпосередньої допомоги. Цей стандарт також підтверджує, що законодавчий або нормативний акт може забороняти зовнішньому аудитору отримувати безпосередню допомогу від внутрішніх аудиторів. Тому використання безпосередньої допомоги обмежується ситуаціями, в яких вона дозволяється.

Команда із завдання (в контексті МСЗНВ 3000 (переглянутий))[15] ***(Engagement team (in the context of ISAE 3000 (Revised)) –*** усі партнери і штатні працівники, які виконують завдання, та будь-які особи, залучені фірмою або мережевою фірмою, які виконують процедури із завдання. До її складу не входить зовнішній експерт практикуючого фахівця, залучений фірмою або мережевою фірмою.

****Команда із завдання для групи (Group engagement team) –*** партнери, в тому числі партнер із завдання для групи, і штатні працівники, які визначають загальну стратегію аудиту групи, обмінюються інформацією з аудиторами компонентів, виконують роботу щодо процесу консолідації та оцінюють висновки, сформовані на підставі аудиторських доказів як основи для формування думки щодо фінансової звітності групи.

Комп'ютеризовані методи аудиту (Computer-assisted audit techniques) – застосування аудиторських процедур з використанням комп'ютера як засобу аудиту (відомі також під назвою «комп'ютеризовані методи аудиту» (КМА).

****Компонент (Component) –*** суб'єкт господарювання або вид господарської діяльності, про яку управлінський персонал групи чи компонента складає фінансову інформацію, яку слід включати до складу фінансової звітності групи.

****Концептуальна основа достовірного подання (Fair presentation framework) –*** див. ***Застосовна концептуальна основа фінансового звітування (Applicable financial reporting framework)*** та ***Концептуальна основа загального призначення (General purpose framework).***

****Концептуальна основа дотримання вимог (Compliance framework) –*** див. ***Застосовна основа фінансового звітування (Applicable financial reporting framework)*** та ***Концептуальна основа загального призначення (General purpose framework).***

****Концептуальна основа загального призначення (General purpose framework) –*** концептуальна основа фінансового звітування, призначена відповідати загальним потребам широкого кола користувачів у фінансовій інформації. Може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог.

Термін «концептуальна основа достовірного подання» вживають для зазначення концептуальної основи фінансового звітування, яка потребує дотримання вимог концептуальної основи і:

(a) підтверджує, прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібне розкриття додаткової інформації, крім тієї, яку безпосередньо вимагає концептуальна основа, або;

(b) прямо підтверджує, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно відхилитися від

[15] МСЗНВ 3000 (переглянутий) *«Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації»*.

якоїсь вимоги концептуальної основи. Очікується, що такі відхилення можливі лише за надзвичайно рідкісних обставин.

Термін «концептуальна основа дотримання вимог» уживається для зазначення концептуальної основи фінансового звітування, яка вимагає дотримання вимог концептуальної основи, але не містить підтверджень у пунктах (a) і (b), наведених вище[16].

***Концептуальна основа спеціального призначення (Special purpose framework) –** концептуальна основа фінансового звітування, призначена для задоволення інформаційних потреб визначених користувачів. Концептуальна основа фінансового звітування може бути концептуальною основою дотримання вимог[17].

Корпоративне управління (Corporate governance) –** див. ***Управління (Governance).

***Критерії (Criteria) –** контрольні показники, які використовуються для оцінки або визначення основного предмета перевірки. «Застосовні критерії» – критерії, які використовуються для конкретного завдання.

***Лист-угода (Engagement letter) –** письмові умови завдання у формі листа.

***Мале підприємство (Smaller entity) –** суб'єкт господарювання, якому зазвичай властиві такі якісні характеристики:

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

(b) одна або кілька з таких характеристик:

  (i) прості або нескладні операції;

  (ii) спрощена система ведення обліку;

  (iii) незначна кількість напрямів бізнесу і невеликий асортимент продукції за кожним напрямом бізнесу;

  (iv) обмежена кількість заходів внутрішнього контролю;

  (v) небагато рівнів управлінського персоналу з повноваженнями щодо широкого кола заходів контролю; або

  (vi) нечисленний персонал з широким колом обов'язків у багатьох працівників.

Ці якісні характеристики не є вичерпними, вони притаманні не лише малим підприємствам, а малі підприємства, в свою чергу, не обов'язково повинні демонструвати всі наведені характеристики.

***Межі організації (Organizational boundary) –** межі, які визначають, які виробничі одиниці включаються до звіту суб'єкта господарювання з парникових газів.

---

[16] МСА 200, параграф 13(a).

[17] МСА 200, параграф 13(a).

*†***Мережа (Network) –** більша за розміром структура:

(a) призначена для співпраці та

(b) 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.

*†***Мережева фірма (Network firm) –** фірма або суб'єкт господарювання, який належить до мережі.

Метод виключення (Carve-out method) – метод розгляду послуг, наданих субпідрядною організацією, що надає послуги, при якому опис системи організації, що надає послуги, містить характеристику послуг, наданих субпідрядною організацією, але доречні цілі контролю та супутні заходи контролю цієї субпідрядної організації виключаються з опису системи організації, що надає послуги, та з обсягу завдання її аудитора. Опис системи організації, що надає послуги, та обсяг завдання її аудитора включає заходи контролю такої організації для моніторингу ефективності функціонування заходів контролю в субпідрядній організації, що може передбачати наявність у організації, що надає послуги, звіту з надання впевненості щодо заходів контролю в субпідрядній організації.

Метод включення (Inclusive method) – метод розгляду послуг, наданих субпідрядною організацією, що надає послуги, при якому опис системи організації, що надає послуги, включає характер послуг, наданих такою субпідрядною організацією; при цьому доречні цілі контролю і відповідні заходи контролю цієї субпідрядної організації включені до опису системи організації та до обсягу завдання аудитора організації, що надає послуги.

**Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards) –* Міжнародні стандарти фінансового звітування, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

**Модифікована думка (Modified opinion) –* думка із застереженням, негативна думка або відмова від висловлення думки.

*†***Моніторинг (стосовно контролю якості) (Monitoring (in relation to quality control)) –** процес, що включає постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, в тому числі періодичну перевірку обраних завершених завдань, призначений для надання фірмі достатньої впевненості в тому, що її система контролю якості функціонує ефективно.

Моніторинг заходів контролю (Monitoring of controls) – процес, призначений оцінити ефективність діяльності системи внутрішнього контролю в часі. Він охоплює постійну оцінку побудови і функціонування заходів контролю та застосування необхідних коригуючих заходів, модифікованих відповідно до змін в умовах. Моніторинг заходів контролю є компонентом внутрішнього контролю.

Навички та методи надання впевненості (Assurance skills and techniques) – навички та методи планування, збирання доказів, оцінювання доказів, повідомлення інформації й звітування, якими володіє практикуючий фахівець з надання впевненості та які відрізняються від знань основного предмета перевірки кибудь-якого певного завдання з надання впевненості або його вимірювання чи оцінювання.

Накопичувач парникових газів (Sink) – пристрій або процес, який вловлює парникові гази з атмосфери.

Належні критерії (Suitable criteria) – див. ***Критерії (Criteria).***

Наскрізний тест (Walk-through test) – перевірка, яка передбачає простежування кількох операцій у системі фінансового звітування.

Невизначеність (Uncertainty) – ситуація, результат якої залежить від майбутніх дій або подій, які суб'єкт господарювання безпосередньо не контролює, але які можуть вплинути на фінансову звітність.

****Невизначеність попереднього оцінювання (Estimation uncertainty)*** – чутливість облікової оцінки та розкриття пов'язаної з нею інформації до властивої неточності їх оцінки.

****Невиправлені викривлення (Uncorrected misstatements)*** – викривлення, які аудитор накопичив під час аудиту і які не були виправлені.

Невід'ємний ризик (Inherent risk) – див. ***Ризик суттєвого викривлення (Risk of material misstatement).***

Невідкоригована фінансова інформація (Unadjusted financial information) – фінансова інформація суб'єкта господарювання, до якої відповідальна сторона застосовує гіпотетичні коригування.

****Невідповідність (Inconsistency)*** – інша інформація, що суперечить інформації, яка міститься у фінансовій звітності, яка підлягала аудиту. Суттєва невідповідність може викликати сумніви щодо аудиторських висновків, зроблених виходячи з раніше отриманих аудиторських доказів, та, можливо, щодо основи думки аудитора про фінансову звітність.

****Недолік внутрішнього контролю (Deficiency in internal control)*** – ситуація, при якій:

(a) засіб контролю розроблений, упроваджений або функціонує в такий спосіб, що не забезпечує своєчасного запобігання викривленням, або виявлення та виправлення викривлень у фінансовій звітності, або

(b) відсутній засіб контролю, необхідний для своєчасного запобігання викривленням, або для виявлення й виправлення викривлень у фінансовій звітності.

****Недотримання вимог (у контексті МСА 250[18]) (Non-compliance (in the context of ISA 250))*** – дії або бездіяльність (навмисні та ненавмисні)

[18] МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності».

з боку суб'єкта господарювання, які суперечать чинному законодавству чи нормативним актам. Такі дії включають операції, які здійснює суб'єкт господарювання або від його імені чи за його дорученням ті, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінський персонал і працівники суб'єкта господарювання. До недотримання вимог не належать особисті неправомірні дії (не пов'язані з діяльністю суб'єкта господарювання) тих, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінського персоналу та працівників суб'єкта господарювання.

Незаконне привласнення активів (Misappropriation of assets) – дії, які стосуються крадіжки активів суб'єкта господарювання та часто здійснюються найманими працівниками у відносно невеликих і несуттєвих розмірах. Однак у незаконному привласненні активів може брати участь також управлінський персонал, для якого, як правило, легше замаскувати або приховати незаконне привласнення такими способами, що їх важко виявити.

Незалежність[19] ***(Independence)*** включає:

(a) незалежність мислення – спрямованість мислення, що дає змогу висловити думку без будь-якого впливу, що може поставити під загрозу професійне судження, та діяти чесно і проявляти об'єктивність та професійний скептицизм;

(b) незалежність поведінки – уникнення фактів та обставин настільки суттєвих, що розсудлива і поінформована третя сторона, яка має всю відповідну інформацію, у тому числі щодо вжитих застережних заходів, обґрунтовано дійшла б висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми або члена команди з надання впевненості були поставлені під загрозу.

****Немодифікована думка (Unmodified opinion)*** – думка, висловлена аудитором, якщо він дійшов висновку про те, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування[20].

****Неузгодженість (Exception)*** – відповідь, яка засвідчує відмінність між інформацією, на яку був запит або яка міститься у записах суб'єкта господарювання, та інформацією, наданою стороною, що її підтверджує.

*†***Обґрунтована впевненість (у контексті завдань з аудиту та контролю якості) (Reasonable assurance (in the context of audit engagements, and in quality control))*** – високий, але не абсолютний рівень впевненості.

****Облікова оцінка (Accounting estimate)*** – наближене значення суми в грошовому вираженні за відсутності точних засобів вимірювання. Цей термін вживається відносно суми, яка оцінена за справедливою вартістю, у випадках, коли існує невизначеність

[19] Як визначено в Кодексі етики професійних бухгалтерів РМСЕПБ.

[20] У параграфах 35–36 МСА 700 (переглянутий) йдеться про формулювання, які слід застосовувати для висловлення цієї думки в разі концептуальної основи достовірного подання та концептуальної основи дотримання вимог відповідно.

оцінок, а також інших сум, які потребують оцінювання. У випадках, коли МСА 540[21] розглядає лише облікові оцінки, що стосуються оцінки за справедливою вартістю, вживається термін «облікові оцінки за справедливою вартістю».

Обмежена впевненість (в контексті МСЗО 2400 (переглянутий)) ((Limited assurance (in the context of ISRE 2400 (Revised)) – рівень впевненості, який досягається, якщо ризик завдання зменшено до рівня, прийнятного до обставин завдання, але цей ризик більший, ніж для завдання з надання обґрунтованої впевненості, та є основою для висловлення висновку відповідно до цього МСЗО. Поєднання характеру, часу й обсягу процедур збору доказів має бути принаймні достатнім для отримання практикуючим фахівцем значимого рівня впевненості. Значущий рівень впевненості, отриманої практикуючим фахівцем, ймовірно підвищить ступінь довіри визначених користувачів до фінансової звітності.

Обмеження викидів та торгівля (Cap and trade) – 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.

Обов'язкові умови (Preconditions for an audit) – застосування управлінським персоналом прийнятної концептуальної основи фінансового звітування при складанні фінансової звітності та згода управлінського персоналу і, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, на передумову[22] проведення аудиту.

Обставини завдання (Engagement circumstances) – широкий контекст, який визначає конкретне завдання й охоплює: умови завдання; чи є воно завданням з надання обгрунтованої впевненості або завданням з надання обмеженої впевненості; характеристики основного предмета перевірки; критерії оцінки або вимірювання; інформаційні потреби визначених користувачів; відповідні характеристики відповідальної сторони, фахівця з вимірювання чи оцінки, сторони, яка наймає для виконання завдання, та її середовища; а також інші питання, наприклад події, операції та практики, які можуть мати значний вплив на завдання.

Обсяг огляду (Scope of a review) – процедури огляду, які вважають необхідними за певних обставин для досягнення мети огляду.

Огляд (щодо контролю якості) (Review (in relation to quality control)) – оцінка якості виконаної роботи та висновків, яких дійшли інші особи.

Опублікована фінансова інформація (Published financial information) – загальнодоступна фінансова інформація суб'єкта господарювання або об'єкта придбання чи об'єкта вибуття.

Організація, що надає послуги (Service organization) – стороння організація (або підрозділ сторонньої організації), яка надає послуги суб'єктам госпо-

[21] МСА 540 *«Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»*.

[22] МСА 200, параграф 13.

дарювання – користувачам послуг, що є частиною інформаційних систем фінансового звітування цих суб'єктів господарювання.

Організація, що надає послуги (в контексті МСЗНВ 3402) (Service organization (in the context of ISAE 3402)) **–** стороння організація (або підрозділ сторонньої організації), яка надає послуги суб'єктам господарювання – користувачам послуг, які в більшості випадків стосуються внутрішнього контролю фінансового звітування суб'єктів господарювання.

Основний предмет перевірки (Underlying subject matter) **–** процес, який вимірюють або оцінюють, застосовуючи певні критерії.

Оцінювати (Assess) **–** аналізувати ідентифіковані ризики суттєвого викривлення, щоб дійти висновку про їх значущість. Термін «оцінювати» (***Assess***) традиційно використовується лише щодо ризику (див. також Оцінювати (***Evaluate***)).

Оцінювати (Evaluate) **–** ідентифікувати та аналізувати відповідні питання, включаючи виконання в разі потреби додаткових процедур, щоб дійти конкретного висновку щодо якогось питання. Термін «оцінювати» традиційно використовується лише стосовно низки питань, включаючи докази, результати процедур та ефективність дій управлінського персоналу у відповідь на ризик (див. також Оцінювати (***Assess***)).

****Параграф з інших питань (Other Matter paragraph)*** **–** параграф, включений до звіту аудитора, що посилається на питання, крім тих, які подані, або розкриті у фінансовій звітності, та, за судженням аудитора, є доречним до розуміння користувачами проведенного аудиту, відповідальності аудитора або звіту аудитора.

Парникові гази (Greenhouse gases (GHGs)) **–** 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 та хлорфторвуглеці. Гази, що не є двоокисом вуглецю, часто виражають в еквівалентах двоокису вуглецю (CO_2-е).

*†***Партнер (Partner)*** **–** будь-яка фізична особа, уповноважена приймати від імені фірми зобов'язання щодо виконання завдання з надання професійних послуг.

*†***Партнер із завдання**[23] ***(Engagement partner)*** **–** 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 (у разі, якщо це вимагається). У випадку застосування для державного сектору термін «партнер із завдання» слід розуміти як посилання на його еквівалент, де це є доречним.

****Партнер із завдання для групи (Group engagement partner)*** **–** партнер або інша особа у фірмі, яка несе відповідальність за завдання з аудиту групи та

[23] Терміни «партнер із завдання», «партнер» і «фірма» слід розуміти як такі, що означають їх еквіваленти в державному секторі.

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 їхні команди із завдання вважаються партнером із завдання для групи та командою із завдання для групи відповідно.

*†***Перевірка контролю якості завдання (Engagement quality control review) –** 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 формування 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.

**Передумова для проведення аудиту, що пов'язана з відповідальністю управлінського персоналу і, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями (Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted) –* передумова, яка полягає в тому, що управлінський персонал і, де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнали і розуміють, що вони несуть відповідальність, яка є фундаментальною для проведення аудиту згідно з МСА. Це відповідальність за:

(a) складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи, де це доречно, її достовірне подання;

(b) внутрішній контроль, який управлінський персонал і, де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, встановлюють як необхідний для складання фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень внаслідок помилки або шахрайства;

(c) забезпечення аудитора:

   (i) доступом до всієї інформації, відомої управлінському персоналу, і, де це доречно, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, такої як записи, документація тощо, яка є важливою для складання фінансової звітності;

   (ii) додатковою інформацією для цілей аудиту, яку аудитор може запитувати в управлінського персоналу і, де це доречно, у тих, кого наділено найвищими повноваженнями;

   (iii) необмеженим доступом до працівників суб'єкта господарювання, від яких аудитор вважає потрібним отримати аудиторські докази.

У разі концептуальної основи достовірного подання пункт (a), наведений вище, може бути перефразований як «за складання та достовірне подання фінансової звітності відповідно до концептуальної основи фінансового звітування» або «за складання фінансової звітності, яка надає правдиве та неупереджене подання відповідно до концептуальної основи фінансового звітування».

«Передумова для проведення аудиту, що пов'язана з відповідальністю управлінського персоналу і, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями», може мати назву «передумова».

*†***Персонал (Personnel) –** партнери та працівники.

Перспективна оцінка (Projection) – прогнозна фінансова інформація, складена на основі:

(a) 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;

(b) поєднання найкращої оцінки та гіпотетичних припущень.

Перше завдання з аудиту (Initial audit engagement) – завдання з аудиту, в якому:

(a) фінансова звітність за попередній період не підлягала аудиту;

(b) фінансова звітність за попередній період підлягала аудиту попереднім аудитором.

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

Повторне виконання (Reperformance) – незалежне виконання аудитором процедур або заходів контролю, які були здійснені як частина процедур внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Повторне обчислення (Recalculation) – процедура, яка передбачає перевірку математичної правильності документів або записів.

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

(a) пов'язаною стороною, як це визначено у застосовній концептуальній основі фінансового звітування; або

(b) де застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює мінімальні (нечіткі) вимоги до пов'язаної сторони або не встановлює їх взагалі:

  (i) 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;

  (ii) інший суб'єкт господарювання, над яким суб'єкт господарювання, що звітує, здійснює контроль чи суттєвий вплив безпосередньо або опосередковано через одного або кількох посередників;

  (iii) інший суб'єкт господарювання, який перебуває під спільним контролем разом із суб'єктом господарювання, що звітує, через:

a. спільного контролюючого власника (власників);

b. власників, які є близькими родичами; або

c. спільний ключовий управлінський персонал.

Проте суб'єкти господарювання, що перебувають під спільним контролем держави (а саме органів державної влади, регіональних або місцевих органів самоврядування), не вважаються пов'язаними за винятком того випадку, якщо вони спільно здійснюють значні господарські операції або в значній мірі використовують спільні ресурси.

Поглинання (Removal) **–** парникові гази, які протягом періоду суб'єкт господарювання усунув з атмосфери або які могли б потрапити до атмосфери, якщо б їх не було уловлено та спрямовано в накопичувач.

****Подальші події (Subsequent events)*** **–** події, що відбуваються у період між датою, на яку складена фінансова звітність, та датою звіту аудитора, і факти, які стають відомими аудитору після дати звіту аудитора.

Подальші процедури (Further procedures) **–** процедури, що виконуються у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, які включають тести заходів контролю (якщо такі є), тести деталей та аналітичні процедури.

Помилка (Error) **–** ненавмисне викривлення у фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття інформації.

****Попередній аудитор (Predecessor auditor)*** **–** аудитор з іншої аудиторської фірми, який проводив аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання у попередньому періоді та який був замінений теперішнім аудитором.

****Порівняльна інформація (Comparative information)*** **–** суми та розкриття інформації, що входять до складу фінансової звітності одного чи кількох попередніх періодів відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. В контексті МСЗНВ 3410 порівняльна інформація визначається як суми та розкриття інформації, включені до звіту з парникових газів за один чи кілька попередніх періодів.

****Порівняльна фінансова звітність (Comparative financial statements)*** **–** порівняльна інформація, яка містить суми та розкриття іншої інформації за попередній період для порівняння з фінансовою звітністю поточного періоду, проте якщо ця звітність перевірена аудитором, то на неї робиться посилання в думці аудитора. Рівень інформації, що входить до складу цієї порівняльної фінансової звітності, є зіставним із рівнем інформації у фінансовій звітності поточного періоду.

****Пояснювальний параграф (Emphasis of Matter paragraph)*** **–** 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.

Практикуючий фахівець (Practitioner) **–** професійний практикуючий бухгалтер.

Практикуючий фахівець (у контексті МСЗНВ 3000 (переглянутий)) (Practitioner (in the context of ISAE 3000 (Revised)) **–** особа (особи), яка виконує завдання (як правило, партнер із завдання або інші члени команди із завдання, або, де це застосовно, фірма). Якщо цей МСЗНВ явно передбачає, що вимогу або відповідальність має виконувати партнер із завдання, використовується термін «партнер із завдання», а не термін «практикуючий фахівець».

Практикуючий фахівець (у контексті МСЗО 2400 (переглянутий)) (Practitioner (in the context of ISRE 2400 (Revised)) **–** професійний практикуючий бухгалтер. Цей термін включає партнера із завдання або інших членів команди із завдання, або, де це застосовно, фірму. Якщо МСЗО 2400 (переглянутий) 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 в державному секторі, де це доречно.

Практикуючий фахівець (у контексті МССП 4410 (переглянутий)) (Practitioner (in the context of ISRS 4410 (Revised)) **–** професійний практикуючий бухгалтер, який виконує завдання з компіляції інформації. Цей термін включає партнера із завдання або інших членів команди із завдання, або, де це застосовно, фірму. Якщо МССП 4410 (переглянутий) 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 в державному секторі, де це доречно.

†Працівники (Staff) **–**фахівці, крім партнерів, включаючи будь-яких експертів, яких наймає фірма.

Придбана квота (Purchased offset) **–** 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.

****Прийнятність (аудиторських доказів) (Appropriateness (of audit evidence))*** **–** міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та надійність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора.

Причетність (Association) **–** див. ***Причетність аудитора до фінансової інформації (Auditor association with financial information).***

Причетність аудитора до фінансової інформації (Auditor association with financial information) **–** аудитор причетний до фінансової інформації в тому разі, якщо він додає звіт до цієї інформації або погоджується на використання свого імені у професійних відносинах.

Прогноз (Forecast) **–** 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).

Прогнозна фінансова інформація (Prospective financial information) **–** фінансова інформація, що ґрунтується на припущеннях про події, які можуть відбутися в майбутньому, та про можливі дії суб'єкта господарювання. Може мати форму прогнозу, перспективної оцінки або їх поєднання (див. ***Прогноз (Forecast)*** та ***Перспективна оцінка (Projection)***).

Програма торгівлі квотами на викиди (Emissions trading scheme) **–** ринковий підхід, який використовується для контролю за парниковими газами через надання економічних стимулів для досягнення скорочення викидів таких газів.

Проміжна фінансова інформація або звітність (Interim financial information or statements) **–** фінансова інформація (яка може бути меншого обсягу, ніж повний комплект фінансової звітності, як визначено нижче), оприлюднена на проміжні дати фінансового періоду (як правило, піврічна або квартальна).

Проспект емісії (Prospectus) **–** 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.

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

Професійне судження (в контексті МСЗНВ 3000 (переглянутий)) (Professional judgment (in the context of ISAE 3000 (Revised))) **–** застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті вимог стандартів з надання впевненості та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин відповідного завдання.

Професійне судження (в контексті МСЗО 2400 (переглянутий)) (Professional judgment (in the context of ISRE 2400 (Revised))) **–** застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті вимог стандартів з надання впевненості, бухгалтерського обліку та професійної етики, при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин завдання з огляду.

Професійний бухгалтер[24] ***(Professional accountant)*** **–** фізична особа, яка є членом організації МФБ.

[24] Як визначено в *Кодексі етики професійних бухгалтерів* РМСЕПБ.

***Професійний практикуючий бухгалтер*[25] *(Professional accountant in public practice)* –** професійний бухгалтер незалежно від класифікації обов'язків (наприклад, аудит, податкова сфера чи консультаційні послуги) у фірмі, що надає професійні послуги. Цей термін також використовують стосовно фірми професійних практикуючих бухгалтерів.

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

Професійний скептицизм (у контексті МСЗНВ 3000 (переглянутий)) (Professional skepticism (in the context of ISAE 3000 (Revised))) – ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку доказів.

****Професійні стандарти (Professional standards) –*** Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та відповідні етичні вимоги.

†Професійні стандарти (в контексті МСКЯ 1*[26]*) (Professional standards (in the context of ISQC 1)) – стандарти із завдань РМСАНВ, як визначено в *Передмові до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг* РМСАНВ та відповідні етичні вимоги.

****Процедура по суті (Substantive procedure) –*** аудиторська процедура, призначена для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень. Процедури по суті включають:

(a) тести деталей (класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації);

(b) аналітичні процедури по суті.

Процедури огляду (Review procedures) – процедури, які вважаються необхідними для досягнення цілі завдання з огляду, насамперед запити персоналу суб'єкта господарювання та аналітичні процедури, що застосовуються до фінансових даних.

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

Процес оцінювання ризиків суб'єкта господарювання (Entity's risk assessment process) – компонент внутрішнього контролю, що є процесом ідентифікації бізнес-ризиків, які мають відношення до цілей фінансового

---

[25] Як визначено в *Кодексі етики професійних бухгалтерів* РМСЕПБ.

[26] МСКЯ 1 «*Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги*».

звітування, та прийняття рішень, спрямованих на врегулювання цих ризиків і результатів таких дій.

Результат облікової оцінки (Outcome of an accounting estimate) – фактична сума в грошовому вираженні, що є наслідком завершення основної операції (основних операцій), події (подій) або умови (умов), які розглядаються в обліковій оцінці.

Ризик вибірки (Sampling risk) – 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:

(a) у разі тесту заходів контролю – що заходи контролю ефективніші, ніж є насправді, або в 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;

(b) у разі тесту заходів контролю – що заходи контролю менш ефективні, ніж є насправді, або в разі тесту деталей – що суттєве викривлення існує, якщо фактично його немає. Такий тип хибного висновку впливає на ефективність аудиту, оскільки в такому випадку виникає потреба у виконанні додаткової роботи для визначення того, що початкові висновки були неправильними.

Ризик завдання (Engagement risk) – ризик того, що практикуючий фахівець надасть неналежний висновок, якщо інформація з предмета перевірки є суттєво викривленою.

Ризик завдання з надання впевненості (Assurance engagement risk) – ризик того, що практикуючий фахівець надасть неналежний висновок, якщо інформація з предмета перевірки суттєво викривлена.

****Ризик контролю (Control risk) –*** див. ***Ризик суттєвого викривлення (Risk of material misstatement).***

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

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

(a) *невід'ємний ризик (inherent risk)* – вразливість твердження щодо класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації, до викривлення, яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, перед тим, як брати до уваги будь-які відповідні заходи контролю;

(b) *ризик контролю (control risk)* – ризик того, що викривлення, яке може трапитися у твердженні стосовно класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації і яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не буде своєчасно попереджено або виявлено та виправлено системою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Ризик суттєвого викривлення (в контексті МСЗНВ 3000 (переглянутий)) (Risk of material misstatement (in the context of ISAE 3000 (Revised))) – ризик того, що інформація з предмета перевірки містить суттєві викривлення до початку завдання.

****Ризик, не пов'язаний з вибіркою (Non-sampling risk)*** – ризик того, що аудитор дійде помилкового висновку з будь-якої причини, не пов'язаної з ризиком вибірки.

****Ринкова угода (Arm's length transaction)*** – операція, яку здійснюють на таких умовах, коли, наприклад, зацікавлений покупець та зацікавлений продавець, які не є пов'язаними сторонами, діють незалежно один від одного та переслідують свої власні найкращі інтереси.

Річний звіт (Annual report) – документ, який оприлюднюється суб'єктом господарювання, зазвичай щороку, та який містить його фінансову звітність разом із звітом аудитора щодо неї.

Середовище інформаційних технологій (IT environment) – політики та процедури, які впроваджує суб'єкт господарювання, а також IT інфраструктура (апаратне забезпечення, операційні системи тощо) і прикладне програмне забезпечення, які він використовує для підтримки операційної діяльності та реалізації бізнес-стратегій.

Середовище контролю (Control environment) – включає владні та управлінські функції, а також ставлення, обізнаність і дії тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу, які стосуються системи внутрішнього контролю та її важливості для суб'єкта господарювання. Середовище контролю є компонентом системи внутрішнього контролю.

Система організації, що надає послуги (Service organization's system) – такі політики і процедури, які розробила, впровадила та підтримує організація, що надає послуги, для надання суб'єктам господарювання – користувачам послуг, які охоплені звітом аудитора про надання послуг.

Система організації, що надає послуги (або система) (в контексті МСЗНВ 3402) (Service organization's system (or the system)) (in the context of ISAE 3402)) – такі політики і процедури, які розробила та впровадила організація, що надає послуги, для надання суб'єктам господарювання – користувачам послуг, які охоплені звітом аудитора про надання впевненості. Опис системи організації, що надає послуги, включає ідентифікацію: охоплених

послуг періоду або в разі звіту 1-го типу – дату, до якої належить опис; цілей контролю та відповідних заходів контролю.

***Спеціальні знання (Expertise) –** навички, знання та досвід у певній галузі.

Спостереження (Observation) – передбачає нагляд за процесом або процедурою, яку виконують інші особи (наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації персоналом суб'єкта господарювання або за виконанням заходів контролю).

****Статистична вибірка (Statistical sampling) –*** підхід до здійснення вибірки, який має такі характерні риси:

(a) випадковий вибір елементів вибірки, та

(b) використання теорії ймовірностей для оцінки результатів вибірки, у тому числі оцінки ризику вибірки.

Підхід до здійснення вибірки, якому не властиві характеристики (a) і (b), вважають нестатистичною вибіркою.

Сторона, що наймає (Engaging party) – сторона (сторони), що наймає практикуючого фахівця для виконання завдання з надання впевненості.

****Стратифікація (Stratification) –*** процес розподілу генеральної сукупності на підсукупності, кожна з яких являє собою групу елементів вибірки, що мають подібні ознаки (часто вартість у грошовому вираженні).

****Суб'єкт господарювання –користувач послуг (User entity) –*** суб'єкт господарювання, який використовує організацію, що надає послуги, і фінансова звітність якого підлягає аудиту.

Суб'єкт господарювання – користувач (у контексті МСЗНВ 3402) (User entity (in the context of ISAE 3402)) – суб'єкт господарювання, який використовує організацію, що надає послуги.

****Субпідрядна організація, що надає послуги (Subservice organization) –*** організація, що надає послуги, яку використовує інша організація, що надає послуги, для надання суб'єктам господарювання – користувачам деяких послуг, які є частиною інформаційних систем, важливих для фінансової звітності цих суб'єктів господарювання.

Субпідрядна організація, що надає послуги (в контексті МСЗНВ 3402 ((Subservice organization (in the context of ISAE 3402)) – субпідрядна організація, що надає послуги, яку використовує інша організація, що надає послуги, для надання суб'єктам господарювання – користувачам деяких послуг, які ймовірно важливі для внутрішнього контролю суб'єктів господарювання, оскільки стосуються фінансової звітності.

Суб'єкт господарювання (в контексті МСЗНВ 3410) ((Entity (in the context of ISAE 3410)) – юридична особа, господарська одиниця або частина юридичної особи чи господарської одиниці (наприклад, окремий завод або інший об'єкт, наприклад звалище), або поєднання юридичної особи чи інших

суб'єктів господарювання, або їх частин (наприклад, спільне підприємство), яких стосуються викиди, включені до звіту з парникових газів.

*†***Суб'єкт господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів (Listed entity) –** суб'єкт господарювання, акції, дольові інструменти або боргові цінні папери якого котируються чи включені до котирувальних списків на визнаній фондовій біржі або пропонуються до продажу відповідно до нормативних актів визнаної фондової біржі або іншого аналогічного органу.

Супутні послуги (Related services) – послуги, які включають узгоджені процедури та компіляцію інформації.

Суттєвість для виконання аудиторських процедур (Performance materiality) – сума або суми, визначені аудитором на рівні, нижчому від суттєвості для фінансової звітності в цілому, для того, щоб знизити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність невиправлених і 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. В контексті МСЗНВ 3410 суттєвість для виконання процедур визначається як сума або суми, визначені практикуючим фахівцем у розмірі, нижчому від суттєвості для звіту з парникових газів, щоб знизити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність невиправлених та невиявлених коригувань перевищить розмір суттєвості для звіту з парникових газів. Якщо це застосовно, суттєвість для виконання процедур також стосується суми або сум, визначених практикуючим фахівцем у розмірі, нижчому від рівня (рівнів) суттєвості для конкретних типів викидів або розкриття інформації.

*****Суттєвість компонента (Component materiality) –*** рівень суттєвості для компонента, який визначений командою із завдання для групи.

*****Твердження (Assertions) –*** надані управлінським персоналом явні або неявні представлення, що містяться у фінансовій звітності, які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різних типів, які можуть мати місце. В контексті МСЗНВ 3410 твердження визначаються як 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.

Тест (Test) – застосування процедур до деяких або всіх елементів генеральної сукупності.

*****Тести заходів контролю (Tests of controls) –*** аудиторська процедура, розроблена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю для запобігання або виявлення та виправлення суттєвих викривлень на рівні тверджень.

Тест заходів контролю (в контексті МСЗНВ 3402) (Test of controls (in the context of ISAE 3402)) **–** процедура, призначена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю в досягненні цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги.

Тип викиду (Type of emission) **–** розподіл викидів за групами на основі, наприклад, джерела викидів, типу газу, регіоні або об'єкта.

****Ті, кого наділено найвищими повноваженнями (Those charged with governance)*** **–** 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 із 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 входити члени ради керуючих суб'єкта господарювання в приватному чи державному секторі або власник-керівник[27].

****Точкова оцінка аудитора чи діапазон аудитора (Auditor's point estimate or auditor's range)*** **–** сума або діапазон сум, що визначені відповідно на основі аудиторських доказів для використання під час оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу.

****Точкова оцінка управлінського персоналу (Management's point estimate)*** **–** сума, обрана управлінським персоналом для визнання або розкриття у фінансовій звітності як облікова оцінка.

****Узагальнена фінансова звітність (у контексті МСА 810 (переглянутий)) (Summary financial statements (in the context of ISA 810 (Revised))*** **–** історична фінансова інформація, отримана з фінансової звітності, що містить менше детальних даних порівняно з фінансовою звітністю, проте забезпечує структуроване відображення, яке узгоджується з інформацією у фінансовій звітності про економічні ресурси суб'єкта господарювання або його зобов'язання у певний момент часу або про зміни в цих показниках за певний проміжок часу. Термінологія, яку використовують для опису такої історичної фінансової інформації, в різних юрисдикціях може бути різною.

****Упередженість управлінського персоналу (Management bias)*** **–** відсутність нейтральності з боку управлінського персоналу при підготовці інформації.

****Управління (Governance)*** **–** поняття, що описує роль особи (осіб) або організації (організацій), які несуть відповідальність за нагляд за стратегією суб'єкта господарювання і зобов'язання, пов'язані з підзвітністю суб'єкта господарювання.

****Управлінський персонал (Management)*** **–** фізична особа (особи), що наділені виконавчими повноваженнями за ведення операційної діяльності суб'єкта

[27] Обговорення різноманітності структур управління див. у параграфах А1–А8 МСА 260 (переглянутий) «*Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями*».

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.

***Управлінський персонал групи (Group management)* –** управлінський персонал, який несе відповідальність за складання фінансової звітності групи.

***Управлінський персонал компонента (Component management)* –** управлінський персонал, відповідальний за складання фінансової інформації компонента.

***Фахівець з оцінки або фахівець із вимірювання (Measurer or evaluator)* –** сторона (сторони), які оцінюють або вимірюють основний предмет перевірки за критеріями. Фахівець з оцінки або фахівець із вимірювання володіє спеціальними знаннями з основного предмета перевірки

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

***Фінансова звітність групи (Group financial statements)* –** фінансова звітність, що містить фінансову інформацію більше ніж 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.

***Фінансова звітність загального призначення (General purpose financial statements)* –** фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи загального призначення.

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

***Фінансова звітність, що підлягала аудиту (в контексті МСА 810 (переглянутий)) (Audited financial statements (in the context of ISA 810 (Revised))* –** фінансова звітність[28], що підлягала аудиту відповідно до МСА та яка є основою для складання узагальненої фінансової звітності.

[28] МСА 200 «*Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту*», параграф 13(f) визначає термін «фінансова звітність».

*†***Фірма (Firm) –** практикуючий фахівець – підприємець, партнерство, корпорація або інший суб'єкт господарювання професійних бухгалтерів. Щодо державного сектору термін «фірма» слід розуміти як посилання на його еквівалент, де це є доречним.

Ціль контролю (Control objective) – мета або призначення певного аспекту заходів контролю. Цілі контролю пов'язані з ризиками, на зменшення яких спрямовані заходи контролю.

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

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

Шахрайство під час фінансового звітування (Fraudulent financial reporting) – навмисні викривлення, включаючи пропуск сум або розкриття інформації у фінансовій звітності, з метою введення в оману користувачів фінансової звітності.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ 1

«КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ І СУПУТНІ ПОСЛУГИ»

(чинний з 15 грудня 2009 р.)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСКЯ 1–3

Статус цього МСКЯ 4–9

Дата набрання чинності 10

Ціль 11

Визначення 12

Вимоги

Застосування та дотримання відповідних вимог 13–15

Елементи системи контролю якості 16–17

Відповідальність керівництва за якість на фірмі 18–19

Відповідні етичні вимоги 20–25

Прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань 26–28

Людські ресурси. 29–31

Виконання завдання 32–47

Моніторинг 48–56

Документація системи контролю якості 57–59

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Застосування та дотримання відповідних вимог A1

Елементи системи контролю якості A2–A3

Відповідальність керівництва за якість на фірмі A4–A6

Відповідні етичні вимоги A7–A17

Прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань A18–A23

Людські ресурси A24–A31

Виконання завдання A32–A63

Моніторинг A64–A72

Документація системи контролю якості A73–A75

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

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) 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.

2. Додаткові стандарти та керівництво щодо відповідальності персоналу фірми за процедури контролю якості при виконанні певних типів завдань викладено в інших документах Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ). Наприклад, МСА 220[1] розглядає процедури контролю якості під час аудитів фінансової звітності.

3. Система контролю якості складається з політик, розроблених для досягнення цілей, зазначених у параграфі 11, і процедур, необхідних для впровадження та моніторингу дотримання вимог цих політик.

Статус цього МСКЯ

4. Цей МСКЯ застосовується в усіх фірмах професійних бухгалтерів стосовно аудитів та оглядів фінансової звітності, а також інших завдань з надання впевненості і супутніх послуг. Характер і обсяг політик та процедур, розроблених окремою фірмою з метою дотримання вимог цього МСКЯ, залежать від таких чинників, як розмір та операційні характеристики фірми, а також від того, чи входить вона до складу мережі.

5. У цьому МСКЯ викладено ціль фірми при дотриманні МСКЯ та вимоги, що дадуть змогу фірмі досягти зазначеної цілі. Крім того, стандарт містить відповідні рекомендації у формі матеріалів для застосування та інших пояснювальних матеріалів, які додатково обговорюються в параграфі 8, а також матеріал у розділі Вступ, який надає контекст, важливий для належного розуміння МСКЯ та визначення.

6. Ціль надає контекст, в якому викладено вимоги цього МСКЯ, та призначена допомогти фірмі в:
   - розумінні того, що необхідно виконати;
   - прийнятті рішення, що ще потрібно зробити для досягнення цілі.

7. Вимоги цього МСКЯ викладено із застосуванням слова «повинен».

8. Де потрібно, матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали надають додаткові пояснення про вимоги і керівництво щодо їх виконання. Зокрема, ці матеріали можуть:

---

[1] МСА 220 *«Контроль якості аудиту фінансової звітності»*.

- докладніше пояснити, що означає конкретна вимога, або чого вона стосується; та
- містити приклади політик і процедур, які можуть бути відповідними за конкретних обставин.

Хоча таке керівництво й не є вимогами, воно важливе для належного застосування вимог. Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали можуть надати також додаткову інформацію щодо питань, які розглядаються в цьому МСКЯ. Де це доречно матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали включають додаткові міркування, що стосуються аудиторських організацій державного сектору або малих фірм. Такі додаткові міркування допомагають у застосуванні вимог цього МСКЯ. Проте вони не обмежують чи не зменшують відповідальність фірми за застосування та дотримання вимог цього МСКЯ.

9. Цей МСКЯ містить у розділі «Визначення» опис значення певних термінів для його цілей. Вони наводяться для допомоги в послідовному застосуванні та тлумаченні цього МСКЯ; при цьому такі визначення не змінюють ті визначення, які можуть бути встановлені в законодавчому, нормативному акті чи іншому документі для інших цілей. Глосарій термінів, які стосуються міжнародних стандартів, виданих РМСАНВ як «*Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*», опублікованих МФБ, включає також терміни, визначені в цьому МСКЯ. Для полегшення загального й послідовного тлумачення та перекладу в Глосарії наведено також інші терміни, що зустрічаються в цьому МСКЯ.

Дата набрання чинності

10. Системи контролю якості відповідно до цього МСКЯ мають бути встановлені до 15 грудня 2009 р.

Ціль

11. Ціллю фірми є створення та підтримання такої системи контролю якості, яка надала б їй достатню впевненість у тому, що:
    (a) сама фірма та її персонал діють відповідно до професійних стандартів, законодавчих і регуляторних вимог; та
    (b) звіти, які надаються фірмою або партнерами із завдання, відповідають обставинам.

Визначення

12. У цьому МСКЯ наведені далі терміни мають такі значення:
    (a) Дата звіту *(date of report)* – дата, яку обрав практикуючий фахівець для датування звіту.
    (b) Документація із завдання *(engagement documentation)* – запис виконаної роботи, отриманих результатів і висновків, яких дійшов

практикуючий фахівець (іноді вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»).

(c) Партнер із завдання[2] *(engagement partner)* – 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.

(d) Перевірка контролю якості завдання *(engagement quality control review)* – 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.

(e) Відповідальний за перевірку контролю якості завдання *(engagement quality control reviewer)* – 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.

(f) Команда із завдання *(engagement team)* – 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. Термін «команда із завдання» не поширюється також на осіб із підрозділу внутрішнього аудиту клієнта, які надають безпосередню допомогу щодо завдання, якщо зовнішній аудитор виконує вимоги МСА 610 (переглянутий в 2013)[3].

(g) Фірма *(firm)* – одноосібний практикуючий фахівець, партнерство, корпорація або інший суб'єкт господарювання професійних бухгалтерів.

---

[2] Терміни «партнер із завдання», «партнер» та «фірма» щодо державного сектора слід розуміти як посилання на їхні еквіваленти, де це є доречним.

[3] МСА 610 (переглянутий у 2013 р.) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» встановлює обмеження на використання безпосередньої допомоги. Він також визнає, що законодавчий або нормативний акт може забороняти зовнішньому аудитору отримувати безпосередньо допомогу від внутрішнього аудитора. Тому використання безпосередньої допомоги обмежується ситуаціями, коли це дозволено.

(h) Інспектування *(inspection)* – процедури, які стосуються завершених завдань та призначені для отримання доказів дотримання командами із завдання політик і процедур фірми щодо контролю якості.

(i) Суб'єкт господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів *(listed entity)* – суб'єкт господарювання, акції, дольові інструменти або боргові цінні папери якого котируються чи включені до котирувальних списків на визнаній фондовій біржі або пропонуються до продажу відповідно до нормативних актів визнаної фондової біржі або іншого аналогічного органу.

(j) Моніторинг *(monitoring)* – 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.

(k) Мережева фірма *(network firm)* – фірма або суб'єкт господарювання, який належить до мережі.

(l) Мережа *(network)* – більша за розміром структура:

(i) призначена для співпраці та

(ii) 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.

(m) Партнер *(partner)* – будь-яка фізична особа, уповноважена приймати від імені фірми зобов'язання щодо виконання завдання з надання професійних послуг.

(n) Персонал *(personnel)* – партнери та працівники.

(o) Професійні стандарти *(Professional standards)* – 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.

(p) Обгрунтова впевненість *(reasonable assurance)* – у контексті цього МСКЯ високий, але не абсолютний рівень впевненості.

(q) Відповідні етичні вимоги *(relevant ethical requirements)* – етичні вимоги, які поширюються на команду із завдання та відповідального за перевірку контролю якості завдання і які зазвичай складаються з частин А і Б *Кодексу етики професійних бухгалтерів* Ради з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ) і національних вимог, які є більш суворими.

(r) Працівники *(staff)* – фахівці, крім партнерів, включаючи будь-яких експертів, яких наймає фірма.

(s) Зовнішня особа з відповідною кваліфікацією *(suitably qualified external person)* – особа, яка є сторонньою для фірми, має компетентність та здібності діяти як партнер із завдання, наприклад, партнер іншої фірми або працівник (із належним досвідом) професійної бухгалтерської організації, члени якої можуть виконувати аудити та огляди історичної фінансової інформації, або інші завдання з надання впевненості чи супутні послуги, або працівник (із належним досвідом) організації, що надає відповідні послуги з контролю якості.

Вимоги

Застосування та дотримання відповідних вимог

13. Персонал фірми, який несе відповідальність за створення та підтримання системи контролю якості фірми, повинен повністю розуміти текст цього МСКЯ включно з матеріалами для застосування та іншими пояснювальними матеріалами, його ціль та належно застосовувати його вимоги.

14. Фірма повинна дотримуватись кожної вимоги цього МСКЯ, якщо тільки за конкретних обставин фірми, така вимога не є прийнятною для послуг, які надаються стосовно аудитів і оглядів фінансової звітності й інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг (див. параграф А1).

15. Вимоги розроблені щоб надати фірмі можливість досягти цілі, зазначеної у цьому МСКЯ. Тому очікується, що належне застосування вимог забезпечить основу, достатню для досягнення цілі. Однак оскільки обставини широко варіюються і не можна передбачити всі з них, фірма повинна розглянути, чи існують певні питання чи обставини, які вимагають від неї встановлення політик та процедур додатково до тих, яких вимагає цей МСКЯ, щоб досягти зазначеної цілі.

Елементи системи контролю якості

16. Фірма повинна встановити та підтримувати систему контролю якості, яка б включала політики і процедури стосовно кожного з наведених нижче елементів:
    (a) відповідальність керівництва за якість на фірмі;
    (b) відповідні етичні вимоги;
    (c) прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань;
    (d) людські ресурси;
    (e) виконання завдання;
    (f) моніторинг.

17. Фірма повинна документувати свої політики та процедури і повідомляти про них персонал фірми (див. параграфи А2–А3).

Відповідальність керівництва за якість на фірмі

18. Фірма повинна встановити політики і процедури, спрямованих на підвищення внутрішньої культури, за умов якої якість – це основне питання при виконанні завдань. Такі політики і процедури повинні вимагати, щоб 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 (див. параграфи А4–А5).

19. Фірма повинна встановити такі політики і процедури, щоб особа чи особи, призначені відповідальними за функціонування системи контролю якості фірми генеральним директором (або іншою аналогічною вищою адміністративною посадовою особою) фірми або радою керуючих партнерів, мала достатній та відповідний досвід, здатність і необхідні повноваження для прийняття на себе такої відповідальності (див. параграф А6).

Відповідні етичні вимоги

20. Фірма повинна встановити такі політики і процедури, які б надали їй достатню впевненість у тому, що фірма та її персонал дотримуються відповідних етичних вимог (див. параграфи А7 – А10).

Незалежність

21. Фірма повинна встановити такі політики і процедури, які б надали їй достатню впевненість у тому, що фірма, її персонал та, де це застосовно, інші особи, на яких поширюються вимоги незалежності (включно з персоналом мережевих фірм), дотримуються незалежності, коли цього вимагають відповідні етичні вимоги. Такі політики і процедури мають надати фірмі змогу (див. параграф А10):
    (a) ознайомити свій персонал і в разі потреби інших осіб із вимогами незалежності;
    (b) виявити й оцінити обставини і відносини, що створюють загрози незалежності, та вжити відповідних заходів для усунення цих загроз або зменшення їх до прийнятного рівня за допомогою застережних заходів, або, якщо це вважається прийнятним, відмовитись від завдання, коли відмова можлива за застосовним законодавчим чи нормативним актом.

22. Такі політики і процедури повинні вимагати (див. параграф А10):
    (a) надання фірмі партнерами із завдання відповідної інформації про клієнтські завдання включно з обсягом послуг, що дасть змогу фірмі оцінити загальний вплив, коли він є, на вимоги незалежності;
    (b) негайного повідомлення персоналом фірми про обставини та відносини, які створюють загрозу незалежності, щоб можна було вжити відповідних заходів;

(c) накопичення і повідомлення доречної інформації відповідному персоналу для того, щоб:

(i) фірма та її персонал могли швидко визначити, чи відповідають вони вимогам незалежності;

(ii) фірма могла вести та оновлювати свої записи щодо незалежності;

(iii) фірма могла вжити належних заходів щодо виявлених загроз незалежності, коли їх рівень є неприйнятним.

23. Фірма повинна впровадити такі політики і процедури, які нададуть достатню впевненість у тому, що їй стане відомо про порушення вимог незалежності та вона зможе вжити належних заходів для вирішення таких ситуацій. Такі політики і процедури повинні включати вимоги до (див. параграф А10):

(a) персоналу фірми щодо негайного інформування фірми про порушення незалежності, про які йому стало відомо;

(b) фірми щодо негайного повідомлення про виявлені порушення політик та процедур:

(i) партнера із завдання, який разом із фірмою повинен розглянути таке порушення; та

(ii) іншого відповідного персоналу фірми і, якщо це потрібно, мережі та тих осіб, на яких поширюються вимоги незалежності і які повинні вжити належних заходів; та

(c) негайного повідомлення фірми, якщо це потрібно, партнером із завдання та іншими особами, зазначеними в параграфі 23(b)(ii), про заходи, яких було вжито для вирішення питання, щоб фірма могла визначити необхідність подальших дій.

24. Як мінімум раз на рік фірма повинна отримати письмове підтвердження дотримання її політик та процедур щодо незалежності від усього персоналу, який має бути незалежним згідно з відповідними етичними вимогами (див. параграфи А10 – А11).

25. Фірма повинна встановити такі політики і процедури, які б (див. параграф А10):

(a) встановлювали критерії для визначення необхідності в застережних заходах для зменшення загрози близьких відносин до прийнятного рівня, якщо той самий старший персонал бере участь у завданнях з надання впевненості протягом тривалого періоду часу;

(b) вимагали для завдань з аудитів фінансової звітності суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, ротації партнера із завдання, осіб, що відповідають за перевірку контролю якості виконання завдання, і, де це застосовно, інших осіб після визначеного періоду часу згідно з відповідними етичними вимогами (див. параграфи А12–А17).

Прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань

26. 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:
    (a) є компетентною для виконання завдання і має необхідні для цього можливості включно з часом та ресурсами (див. параграфи A18, A23);
    (b) зможе дотриматися відповідних етичних вимог; та
    (c) розглянула питання чесності клієнта і не має інформації, яка б свідчила про нечесність клієнта (див. параграфи A19–A20, A23).

27. Такі політики і процедури повинні вимагати, щоб:
    (a) 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 (див. параграфи A21, A23);
    (b) фірма визначила, чи припустимо приймати завдання від нового чи існуючого клієнта у разі виявлення потенційного конфлікту інтересів;
    (c) фірма 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.

28. 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:
    (a) 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; та
    (b) можливості відмови від завдання чи відмови від завдання та розриву відносин з клієнтом (див. параграфи A22–A23).

Людські ресурси

29. 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:

(a) виконання завдань відповідно до вимог професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог; та

(b) надання фірмою чи партнерами із завдання звітів, які відповідають обставинам (див. параграфи А24–А29).

Призначення команди із завдання

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

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

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

(c) чіткого визначення відповідальності партнера із завдання та повідомлення йому цієї інформації (див. параграф А30).

31. Фірма також повинна встановити політики і процедури для призначення персоналу, який має необхідну компетентність та здібності для того, щоб:

(a) виконати завдання відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог; та

(b) дати змогу фірмі чи партнерам із завдань надати звіти, що відповідають обставинам (див. параграф А31).

Виконання завдання

32. 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:

(a) питання, важливі для забезпечення незмінно високого рівня якості виконання завдання (див. параграфи А32–А33);

(b) відповідальність за нагляд за виконанням завдання (див. параграф А34); та

(c) відповідальність за перевірку роботи (див. параграф А35).

33. 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.

Консультації

34. Фірма повинна встановити такі політики і процедури, які б надали їй достатню впевненість у тому, що:

(a) мають місце відповідні консультації із складних чи спірних питань;

(b) наявні достатні ресурси для проведення відповідних консультацій;

(c) характер, обсяг консультацій і досягнуті на їх основі висновки документуються та узгоджуються як особою, якій була потрібна консультація, так і особою, що надавала таку консультацію; та

(d) висновки, що є результатом консультацій, впроваджено (див. параграфи A36–A40).

Перевірка контролю якості завдання

35. Фірма повинна встановити політики і процедури, що вимагають перевірку контролю якості завдання, для певних завдань, який передбачає об'єктивну оцінку значних суджень, зроблених командою із завдання, та висновків, яких дійшли під час формулювання звіту. Такі політики та процедури повинні:

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

(b) 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 (див. параграф A41); та

(c) вимагати проведення перевірки контролю якості всіх завдань, якщо це потрібно, які відповідають критеріям, установленим відповідно до параграфа 35(b).

36. Фірма повинна встановити політики і процедури, які визначають характер, час виконання та обсяг перевірки контролю якості виконання завдання. Такі політики і процедури повинні вимагати, щоб звіт із завдання не датувався раніше від завершення перевірки контролю якості завдання (див. параграфи A42–A43).

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

(a) обговорення значущих питань з партнером із завдання;

(b) перегляд фінансової звітності або іншої інформації щодо предмета завдання та запропонованого звіту;

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

(d) оцінку висновків, яких дійшли, при формулюванні звіту та розгляд того, чи запропонований звіт є доречним (див. параграф A44).

38. Що стосується аудитів фінансової звітності суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, фірма повинна встановити політики і процедури, які вимагають, щоб перевірка контролю якості завдання включала також розгляд:

(a) оцінки командою із завдання незалежності фірми стосовно конкретного завдання;

(b) того, чи відбулися відповідні консультації з питань, які стосуються розбіжностей у думках, або з інших складних чи спірних питань та висновків, які є наслідком цих консультацій;

(c) чи відображає відібрана для перевірки документація роботу, виконану по відношенню до значних суджень, та чи підтверджує вона висновки, яких дійшли (див. параграфи А45–А46).

Критерії належної відповідності відповідальних за перевірку контролю якості завдання

39. Фірма повинна встановити політики і процедури для розгляду призначення відповідальних за перевірку контролю якості завдання та визначення їх належної відповідності вимогам на основі:

(a) технічної кваліфікації, потрібної для виконання такої ролі, включно з необхідним досвідом і повноваженнями (див. параграф А47);

(b) рівня, до якого відповідальних за перевірку контролю якості завдання можна залучати до консультацій із завдання без порушення їх об'єктивності (див. параграф А48).

40. Фірма повинна встановити такі політики і процедури, які б забезпечили об'єктивність відповідальних за перевірку контролю якості завдання (див. параграфи А49–А51).

41. Політики і процедури фірми повинні передбачати заміну відповідального за перевірку контролю якості завдання, якщо його здатність провести об'єктивну перевірку може поставитися під сумнів.

Документація щодо перевірки контролю якості завдання

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

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

(b) перевірку контролю якості завдання було проведено до дати або на дату надання звіту; та

(c) 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.

Розбіжності у думках

43. Фірма повинна встановити політики і процедури щодо розгляду та вирішення питань розбіжності у думках членів команди із завдання, осіб, з якими проводилися консультації, та, якщо це потрібно, між партнером

із завдання та відповідальним за перевірку контролю якості завдання (див. параграфи А52–А53).

44. Такі політики і процедури повинні вимагати, щоб:

(a) досягнуті висновки було задокументовано і впроваджено;

(b) звіт не було датовано доти, поки питання не буде вирішено.

Документація із завдання

Завершення формування остаточних файлів із завдання

45. Фірма повинна встановити політики і процедури своєчасного завершення формування остаточних файлів із завдання командою із завдання після підготовки остаточних звітів із завдання (див. параграфи А54–А55).

Конфіденційність, безпечне зберігання, цілісність, доступність і відновлюваність документації із завдання

46. Фірма повинна встановити політики і процедури для забезпечення конфіденційності, безпечного зберігання, цілісності, доступності та відновлюваності документації із завдання (див. параграфи А56–А59).

Зберігання документації із завдання

47. Фірма повинна встановити політики і процедури зберігання документації із завдання протягом достатнього періоду, що відповідає потребам самої фірми або вимогам законодавчих чи нормативних актів (див. параграфи А60–А63).

Моніторинг

Моніторинг політик і процедур контролю якості фірми

48. 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:

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

(b) 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

(c) вимагати, щоб особи, які беруть участь у виконанні завдання чи перевірці контролю якості завдання, не брали участі в інспектуванні завдань (див. параграфи А64–А68).

Оцінювання виявлених недоліків, інформування про них та їх виправлення

49. Фірма повинна оцінювати вплив недоліків, виявлених у результаті процесу моніторингу, та визначати, чи є вони:

(a) випадками, які не обов'язково вказують на те, що система контролю якості фірми не може забезпечити їй достатньої впевненості щодо дотримання професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих та нормативних актів, а звіти, надані фірмою чи партнерами із завдань, відповідають обставинам; або

(b) системними, повторюваними або іншими значними недоліками, що вимагають негайних дій щодо їх виправлення.

50. Фірма повинна повідомляти відповідним партнерам із завдання та іншому персоналу, що має до цього відношення, про недоліки, виявлені у процесі моніторингу, та надавати рекомендації щодо дій, спрямованих на їх виправлення (див. параграф A69).

51. Рекомендації щодо дій, спрямованих на виправлення виявлених недоліків, повинні включати таке:

(a) запровадження відповідних дій для усунення недоліків щодо окремого завдання або окремого співробітника;

(b) інформування осіб, які відповідають за підготовку та професійний розвиток персоналу, щодо виявлених недоліків;

(c) внесення змін у політики і процедури контролю якості; та

(d) дисциплінарні дії стосовно осіб, які не дотрималися політик і процедур фірми, особливо тих осіб, хто робить це неодноразово.

52. Фірма повинна встановити політики і процедури щодо розгляду ситуацій, коли результати моніторингу вказують на те, що звіт може виявитись неналежним або що під час виконання завдання деякі процедури не було виконано. Такі політики і процедури повинні вимагати, щоб фірма визначала, які подальші заходи потрібні для дотримання вимог відповідних професійних стандартів, вимог застосовних законодавчих і нормативних актів, і розглядала, чи слід отримати юридичну консультацію.

53. Принаймні раз на рік фірма повинна повідомляти результати моніторингу її системи контролю якості партнерам із завдання та іншим працівникам фірми, що мають до цього відношення, включно з генеральним директором (або іншою аналогічною вищою адміністративною посадовою особою) або, якщо це доречно, радою керуючих партнерів. Таке повідомлення інформації повинно бути достатнім, щоб дати змогу фірмі та цим особам вжити невідкладних і прийнятних заходів, якщо це потрібно, відповідно до їх визначеної ролі і відповідальності. Повідомлена інформація повинна включати:

(a) опис виконаних процедур моніторингу;

(b) висновки, зроблені на основі процедур моніторингу;

(c) опис, де це прийнятно, системних, повторюваних або інших значних недоліків та заходів, вжитих для усунення або виправлення цих недоліків.

54. Деякі фірми провадять свою діяльність як частина мережі, тому для послідовності можуть запровадити деякі процедури моніторингу в межах мережі. Якщо фірми в мережі провадять свою діяльність згідно із спільними політиками і процедурами моніторингу, розробленими для відповідності вимогам цього МСКЯ, та покладаються на таку систему моніторингу, політики і процедури фірми повинні вимагати, щоб:

    (a) мінімум раз на рік мережа надавала інформацію щодо обсягу і результатів процесу моніторингу відповідним особам мережевих фірм; та

    (b) мережа негайно повідомляла інформацію про будь-які виявлені недоліки системи контролю якості зацікавленим особам відповідної мережевої фірми чи мережевих фірм для вживання необхідних заходів, щоб партнери із завдання у мережевих фірмах могли покладатися на результати процесу моніторингу, встановленого в мережі, окрім випадків коли фірми або мережа не рекомендують чогось іншого.

Скарги та звинувачення

55. Фірма повинна встановити політики і процедури, які б надавали їй достатню впевненість у тому, що вона належним чином реагує на:

    (a) скарги і звинувачення, що робота, виконана фірмою, не відповідає професійним стандартам та застосовним вимогам законодавчих і нормативних актів; та

    (b) звинувачення у недотриманні вимог системи контролю якості фірми.

    Як частину цього процесу фірма повинна встановити чітко визначені засоби передачі інформації за допомогою яких персонал фірми може висловити свої сумніви без остраху покарання (див. параграф A70).

56. У разі, якщо під час розгляду скарг і звинувачень ідентифіковано недоліки дизайну або функціонування політик і процедур контролю якості фірми, або недотримання вимог системи контролю якості окремими особами, фірма повинна вжити відповідних заходів, як це зазначено в параграфі 51 (див. параграфи A71–A72).

Документація системи контролю якості

57. Фірма повинна встановити політики і процедури, що вимагають наявності відповідної документації, яка б надавала докази функціонування кожного елемента її системи контролю якості (див. параграфи A73–A75).

58. Фірма повинна встановити політики і процедури, що вимагають зберігання документації протягом часу, достатнього для того, щоб особи, які виконують процедури моніторингу, могли оцінити дотримання

фірмою вимог своєї системи контролю якості, або більшого проміжку часу, якщо це вимагається законодавчими чи нормативними актами.

59. Фірма повинна встановити політики і процедури, які вимагають документування скарг і звинувачень та відповідей на них.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Застосування та дотримання відповідних вимог

Особливі положення, що стосуються малих фірм (див. параграф 14)

A1. Цей МСКЯ не зобов'язує дотримуватися всіх його вимог, які не є доречними, наприклад для одноосібного практикуючого фахівця, в якого немає персоналу. Вимоги цього МСКЯ, наприклад вимоги щодо політик і процедур призначення відповідного персоналу до команди із завдання (див. параграф 31), відповідальності за перевірку роботи (див. параграф 33) та щорічного ознайомлення партнерів із завдання у фірмі з результатами моніторингу (див. параграф 53) не є доречними у разі відсутності персоналу.

Елементи системи контролю якості (див. параграф 17)

A2. У цілому 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.

Особливі положення, що стосуються малих фірм

A3. Документування та повідомлення інформації про політики і процедури в малих фірмах може бути менш формальним та докладним порівняно з великими фірмами.

Відповідальність керівництва за якість на фірмі

Стимулювання внутрішньої культури якості (див. параграф 18)

A4. 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:

(a) виконувати роботу відповідно до професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих чи нормативних актів; та

(b) надавати звіти, що відповідають обставинам.

Такі дії та повідомлення стимулюють культуру, яка визнає і заохочує високоякісну роботу. Про них можна інформувати, наприклад, на навчальних семінарах, зборах, в офіційних чи неофіційних бесідах, в місії фірми, бюлетенях, довідкових матеріалах, і не тільки в них. Вони можуть бути складовою внутрішньої документації чи навчального матеріалу фірми, в процедури оцінки партнерів і персоналу так, щоб вони підтримували й посилювали погляди фірми щодо якості та практичних шляхів її досягнення.

A5. Особливо важливим питанням стимулювання внутрішньої культури, яка ґрунтувалася б на якості, є необхідність визнання керівництвом фірми того, що стратегія бізнесу фірми підпорядкована найголовнішій вимозі – досягненню фірмою якості в усіх завданнях, які виконує фірма. Стимулювання такої внутрішньої культури включає:

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

(b) розподіл управлінських обов'язків у такий спосіб, щоб комерційні міркування не впливали на якість виконаної роботи; та

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

Призначення особи, відповідальної за функціонування системи контролю якості фірми (див. параграф 19)

A6. Достатній і прийнятний досвід та здібності дають можливість особі чи особам, які відповідають за систему контролю якості фірми, ідентифікувати і розуміти питання контролю якості й розробляти відповідні політики та процедури. Необхідні повноваження дозволяють цій особі чи особам впроваджувати такі політики і процедури.

Відповідні етичні вимоги

Дотримання відповідних етичних вимог (див. параграф 20)

A7. Кодексом РМСЕБ встановлено фундаментальні принципи професійної етики, які включають:

(a) чесність;

(b) об'єктивність;

(c) професійну компетентність і належну ретельність;

(d) конфіденційність;

(e) професійну поведінку.

A8. У частині Б Кодексу РМСЕБ пояснюється, як слід застосовувати концептуальну основу в конкретних ситуаціях, наведено приклади застережних заходів, які можуть бути прийнятними для запобігання загрозам недотримання фундаментальних принципів, а також приклади ситуацій, коли застережних заходів для запобігання загрозам не існує.

A9. Наголос на дотриманні фундаментальних принципів робиться, зокрема:

- керівництвом фірми;
- навчанням та професійною підготовкою;
- моніторингом; та
- процесом розгляду випадків недотримання принципів.

Визначення «фірма», «мережа» та «мережева фірма» (див. параграфи 20–25)

A10. Визначення «фірма», «мережа» та «мережева фірма» у відповідних етичних вимогах можуть відрізнятися від визначень, прийнятих у цих МСА. Наприклад, Кодекс РМСЕБ дає таке визначення терміна «фірма»:

(a) одноосібний практикуючий фахівець, партнерство чи корпорація професійних бухгалтерів;

(b) суб'єкт господарювання, який контролює такі сторони через право власності, управлінський персонал чи іншими засобами;

(c) суб'єкт господарювання, який контролюється такими сторонами через право власності, управлінський персонал чи іншими засобами.

У Кодексі РМСЕБ також дається пояснення термінів «мережа» та «мережева фірма».

При дотриманні вимог, викладених у параграфах 20–25, визначення, наведені у відповідних етичних вимогах, застосовуються в тій мірі, яка необхідна для розуміння цих вимог.

Письмове підтвердження (див. параграф 24)

A11. Письмове підтвердження може бути в документарній або електронній формі. Через отримання такого підтвердження та прийняття відповідних заходів на підставі інформації, яка свідчить про недотримання вимог, фірма демонструє важливість, яку вона надає незалежності, та робить це питання актуальним і очевидним для персоналу.

Загроза близьких відносин (див. параграф 25)

A12. У Кодексі РМСЕБ розглядається загроза близьких відносин, яку може створювати використання того самого старшого персоналу в завданнях із надання впевненості протягом тривалого періоду часу, та застережні заходи, які можуть бути прийнятними для запобігання таких загроз.

A13. При визначенні критеріїв для запобігання загроз близьких відносин можна розглядати такі питання, як:

- характер завдання, включаючи міру, в якій це стосується суспільних інтересів;
- тривалість роботи старшого персоналу на конкретному завданні.

Прикладами таких застережних заходів є ротація старшого персоналу або вимога перевірки контролю якості завдання.

A14. Кодекс РМСЕБ визнає, що загроза близьких відносин особливо важлива в контексті аудитів фінансової звітності суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів. Для таких завдань з аудитів Кодекс РМСЕБ вимагає ротації основного партнера з аудиту[4] після визначеного періоду часу, який зазвичай становить не більш ніж сім років, встановлює відповідні стандарти та керівництво для застосування. Національні вимоги можуть встановлювати більш короткий період для ротації.

Особливі положення щодо аудиторських організацій державного сектору

A15. Законодавчо встановлені заходи можуть передбачати застережні заходи щодо незалежності аудиторів державного сектору. Проте загрози незалежності можуть існувати незважаючи на будь-які законодавчо встановлені заходи, призначені для її захисту. Тому, встановлюючи політики і процедури, яких вимагають параграфи 20–25, аудитор державного сектору може спиратися на вимоги, що виникають при надані послуг державному сектору і розглядати в їх контексті будь-які загрози незалежності.

A16. Суб'єкти господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів та посилання на які наводяться в параграфах 25 та A14, не є поширеними в державному секторі. Проте можуть бути інші суб'єкти господарювання державного сектору, що є значущими з огляду на їх розмір, складність чи аспекти суспільного інтересу і тому мають багато зацікавлених сторін. Отже, бувають випадки, коли фірма визначає на основі її політик і процедур контролю якості, що суб'єкт господарювання державного сектору є значущим для цілей розширення процедур контролю якості.

A17. У державному секторі законодавчо можуть визначатися призначення, умови завдання з аудиту та відповідальність партнера із завдання. Як наслідок, чітке дотримання вимог ротації партнера із завдання, передбачене для суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, може виявитися неможливим. Проте для суб'єктів господарювання, які є значущими для державного сектору, як зазначено в параграфі A16, для захисту інтересів суспільства організаціями, що виконують аудит у державному секторі, можуть

[4] Як визначено в Кодексі РМСЕБ.

встановлюватися політики і процедури, які стимулюють дотримання принципу ротації партнера із завдання.

Прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань

Компетентність, можливості та ресурси (див. параграф 26(a))

A18. Розгляд питання, чи має фірма достатню компетентність, можливості та ресурси для прийняття нового завдання від нового або існуючого клієнта, включає розгляд особливих вимог до завдання та наявності знань та досвіду у партнерів і персоналу всіх відповідних рівнів включно з такими аспектами, як:

- знання персоналом фірми відповідної галузі чи предмета аудиту;
- досвід персоналу фірми в застосуванні відповідних нормативних вимог чи вимог до звітування або здатність ефективного набуття необхідних навичок і знань;
- наявність достатньої кількості працівників із необхідним досвідом та здібностями;
- можливість у разі потреби залучення експертів;
- наявність осіб, які відповідають критеріям і вимогам належної відповідності, до виконання перевірки контролю якості виконання завдання, де це застосовно; та
- можливість фірми завершити завдання та надати звіт у встановлений термін.

Чесність клієнта (див. параграф 26(c))

A19. Питання які слід розглянути стосовно чесності клієнта включають, наприклад:

- інформація про особу і ділову репутацію основних власників клієнта, ключового управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
- характер операцій клієнта та практику ведення бізнесу;
- інформацію щодо ставлення основних власників клієнта, ключового управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до таких питань, як агресивний підхід до стандартів обліку і системи внутрішнього контролю;
- активність клієнта щодо встановлення максимально низьких гонорарів;
- ознаки неприйнятного обмеження обсягу роботи;
- ознаки можливості участі клієнта у відмиванні грошей чи іншій кримінальній діяльності;
- причини пропонування завдання фірмі та відмова від попередньої фірми;
- інформація щодо пов’язаних сторін і ділової репутації.

Ступінь знання фірмою чесності клієнта зазвичай зростатиме в умовах продовження співпраці з ним.

A20. Джерелами інформації фірми з цих питань можуть бути:

- Спілкування з діючими чи попередніми фірмами, що надавали або надають клієнту професійні бухгалтерські послуги відповідно до застосовних етичних вимог, та спілкування з іншими третіми сторонами.
- Запити до персоналу іншої фірми або третіх сторін, наприклад банкірів, юристів і фірм, що працюють у цій самій галузі.
- Пошук інформації у відповідних базах даних.

Продовження співпраці з клієнтом (див. параграф 27(а))

A21. При прийнятті рішення, чи продовжувати співпрацю з клієнтом, слід розглянути важливі питання, що виникли під час виконання поточного чи попереднього завдання, та їх вплив на продовження співпраці. Наприклад, клієнт міг почати розширювати свій бізнес у сферу, в якій у фірми немає достатнього досвіду роботи.

Відмова від завдання (див. параграф 28)

A22. Політика і процедури стосовно відмови від завдання або відмови від завдання та розриву співпраці з клієнтом повинні розглядати такі питання, як:

- Обговорення з управлінським персоналом клієнта відповідного рівня та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, дій, які може застосувати фірма в світлі існуючих фактів і обставин.
- У разі, якщо фірма визначила, що необхідно відмовитися від завдання, обговорення з управлінським персоналом клієнта відповідного рівня та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, відмови від завдання або відмови від завдання й розриву співпраці з клієнтом з поясненням причин відмови.
- Розгляд існування професійних, законодавчих або нормативних вимог до продовження фірмою роботи або повідомлення фірмою регуляторних органів щодо відмови від завдання чи відмови від завдання та розриву співпраці з клієнтом разом із поясненням причин відмови.
- Документування важливих питань, консультацій, висновків і підстав для таких висновків.

Особливі положення, що стосуються аудиторських організацій державного сектору (див. параграфи 26–28)

A23. У державному секторі аудитори можуть призначатися відповідно до встановлених законом процедур. У наслідок цього деякі з вимог і міркувань стосовно прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом або виконання конкретних завдань, викладених у параграфах 26–28 та A18–A22,

можуть виявитися незастосовними. Проте впровадження запропонованих політик і процедур може надати аудиторам у державному секторі цінну інформацію для виконання оцінки ризиків і обов'язків щодо звітування.

Людські ресурси (див. параграф 29)

A24. Питання людських ресурсів стосовно політик і процедур фірми включають такі питання, як наприклад:

- Набір нового персоналу.
- Оцінка результатів роботи.
- Можливості включно з часом на виконання завдання.
- Компетентність.
- Розвиток кар'єри.
- Просування службі.
- Компенсації.
- Оцінка потреб у персоналі.

Ефективний процес і процедури підбору нового персоналу допомагають фірмі відібратичесних осіб, які мають здібності розвивати свою компетентність та наділені якостями, що необхідні для виконання роботи у фірмі, та які дають їм змогу компетентно виконувати свою роботу.

A25. Компетентність можна розвинути різними шляхами, наприклад:

- професійною освітою;
- постійним удосконаленням професійних знань, включаючи професійну підготовку;
- досвідом роботи;
- наставництвом більш досвідченого персоналу, наприклад інших членів команди із завдання;
- навчанням з питань незалежності персоналу, від якого вимагається бути незалежним.

A26. Підтримка належного рівня компетентності персоналом фірми значною мірою залежить від належного рівня постійного удосконалення професійних знань, що допомагає персоналу підтримувати на належному рівні свої знання та можливості. Ефективна політика і процедури наголошують на потребі в продовженні навчання для персоналу фірми всіх рівнів і надають необхідні для цього навчальні ресурси і допомогу, що дає змогу персоналу розвивати та підтримувати необхідні компетентність і здібності.

A27. Фірма може використовувати також відповідно кваліфіковану зовнішню особу, якщо, наприклад, відсутні внутрішні технічні та навчальні ресурси.

A28. Процедури оцінки результатів роботи, компенсацій і просування по службі дають належне визнання і заохочення для розвитку, підтриманню компетенції та відданості принципам етики. Серед кроків, які може зробити фірма для розвитку та підтримання компетентності й відданості принципам етики, можуть бути:

- інформування персоналу про очікування фірми щодо результатів роботи та принципів етики;
- інформування персоналу щодо оцінки його результатів роботи, прогресу, можливостей кар'єрного зростання з відповідними порадами; та
- допомога персоналу в розумінні, що підвищення на посади з більшим рівнем відповідальності залежить між іншим від якості роботи та дотримання принципів етики, а недотримання політик і процедур, впроваджених фірмою, може призвести до дисциплінарних дій.

Особливі положення, що стосуються малих фірм

A29. Розмір та обставини фірми впливають на структуру процесу оцінювання результатів роботи. Малі фірми можуть, зокрема, використовувати менш формалізовані методи оцінювання результатів роботи свого персоналу.

Призначення команди із завдання

Партнери із завдання (див. параграф 30)

A30. 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.

Команди із завдання (див. параграф 31)

A31. 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

Незмінно високий рівень якості виконання завдання (див. параграф 32(a))

A32. Фірма сприяє незмінно високому рівню якості виконання завдань через свої політики і процедури. Це часто досягається завдяки керівництвам до застосування у роздрукованій або електронній формі, відповідним програмним засобам чи іншим формам стандартизованої документації, а також керівництвам до застосування, щодо галузевих чи інших тематичних питань. При цьому можуть розглядатися такі питання:

- як відбувається інформування команди щодо завдання для розуміння цілей своєї роботи;
- процеси дотримання застосовних стандартів виконання завдань;
- процеси нагляду за виконанням завдання, підготовкою та наставництвом персоналу;
- методи перевірки виконаної роботи, зроблених важливих суджень і форми звіту, що надається;
- відповідне документування виконаної роботи, а також час виконання і обсяг її перевірки;
- процеси підтримання політик і процедур у актуальному стані.

A33. Відповідна організація командної роботи та професійна підготовка допомагають менш досвідченим членам команди із завдання чітко розуміти цілі дорученої роботи.

Нагляд (див. параграф 32(b))

A34. Нагляд за виконанням завдання включає таке:

- відстеження прогресу виконання завдання;
- оцінку компетентності та здібностей окремих членів команди із завдання з погляду на те, чи достатньо у них часу на виконання своєї роботи, чи розуміють вони надані їм інструкції, чи виконується робота відповідно до запланованого підходу до завдання;
- розгляд значних питань, які виникли під час виконання завдання, їх важливості та потреби вносити необхідні зміни у запланований підхід; та
- виявлення питань, щодо яких потрібні консультації чи розгляд їх більш досвідченими членами команди під час виконання завдання.

Перевірка роботи (див. параграф 32(c))

A35. Перевірка роботи полягає в розгляді того, чи:

- було виконано роботу відповідно до професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних вимог;
- порушувалися значні питання для подальшого розгляду;

- проводилися відповідні консультації та як задокументовані й впроваджені досягнуті завдяки ним висновки;
- існує потреба перегляду характеру, часу виконання й обсягу виконаної роботи;
- підтверджує виконана робота досягнуті висновки та чи належним чином вона задокументована;
- достатні й прийнятні отримані докази для підтвердження звіту; та
- досягнуто цілей процедур цього завдання.

Консультації (див. параграф 34)

A36. Консультації включають обговорення питань на відповідному професійному рівні з особами із самої фірми чи із зовнішніми особами, які мають спеціальні знання.

A37. При цьому використовуються прийнятні пошукові ресурси, а також колективний досвід і технічні знання фірми. Консультації сприяють підвищенню якості та покращують застосування професійного судження. Відповідне визнання значення консультацій у політиках та процедурах фірми допомагає у створенні такої культури, за якої стимулюється отримання консультацій, а персонал заохочується до консультацій зі складних чи спірних питань.

A38. Ефективного консультування з важливих технічних, етичних та інших питань у фірмі або в разі потреби у зовнішніх спеціалістів можна досягти, якщо консультанти:

- отримують усі відповідні факти, що дають їм можливість надати на основі цієї інформації професійну пораду; та
- мають відповідні знання, статус і досвід, а досягнуті на основі консультацій висновки належним чином задокументовано та впроваджено.

A39. Достатньо повне та детальне документування консультацій з іншими фахівцями зі складних чи спірних питань допомагає в розумінні:

- питання, з якого відбувались консультації; та
- результатів консультацій включно з прийнятими рішеннями, основи для прийняття цих рішень та їх впровадження.

Особливі положення, що стосуються малих фірм

A40. Фірма, що потребує зовнішніх консультацій внаслідок, наприклад, недостатніх внутрішніх ресурсів, може скористатися послугами з консультування, які надають:

- інші фірми;
- професійні чи регуляторні організації; або
- комерційні організації, що надають відповідні послуги з контролю якості.

До укладання договору щодо таких послуг розгляд компетентності та можливостей зовнішньої організації допоможе фірмі визначити, чи достатню кваліфікацію для цього має така зовнішня організація.

Перевірка контролю якості завдання

Критерії до завдання, що підлягає перевірці контролю якості (див. параграф 35(b))

A41. Критерії визначення, які завдання, крім аудитів фінансової звітності суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, підлягають контролю якості виконання завдання, можуть включати, наприклад, такі:

- характер завдання, включаючи міру, в якій це стосується суспільних інтересів;
- ідентифікацію незвичайних обставин чи ризиків завдання або класу завдань;
- чи вимагають законодавчі або нормативні акти проведення перевірки контролю якості завдання.

Характер, час виконання та обсяг перевірки контролю якості завдання (див. параграфи 36–37)

A42. Звіт із завдання не датується до завершення перевірки контролю якості завдання. При цьому оформлення документації з перевірки контролю якості завдання може бути закінченим після дати звіту.

A43. Своєчасне проведення перевірки контролю якості завдання на відповідних етапах виконання завдання дає змогу вчасно вирішувати важливі питання на рівні прийнятному для особи, що здійснює перевірку контролю якості завдання, до або на дату звіту.

A44. Обсяг перевірки контролю якості завдання, серед іншого, може залежати від складності завдання, від того, чи є суб'єкт господарювання таким, цінні папери якого допущені до організованих торгів, та ризику, що звіт може виявитися неприйнятним за існуючих обставин. Проведення перевірки контролю якості завдання не зменшує відповідальності партнера із завдання.

Перевірка контролю якості завдання щодо суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів (див. параграф 38)

A45. До інших питань, що стосуються оцінки значних суджень, зроблених командою із завдання, які можуть розглядатися під час перевірки контролю якості завдання з аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, належать:

- значні ризики, ідентифіковані під час виконання завдання, та дії у відповідь на них;

- зроблені судження, особливо ті, що стосуються суттєвості та значних ризиків;
- значимість і характер виправлених та невиправлених викривлень, ідентифікованих під час завдання;
- питання, про які слід повідомляти інформацію управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та, де це застосовно, іншим сторонам, наприклад регуляторним органам.

Залежно від обставин ці питання можуть виявитися застосовними також для перевірок контролю якості завдання з аудитів фінансової звітності інших суб'єктів господарювання, а також завдань з оглядів фінансової звітності, інших завдань з надання впевненості і супутніх послуг.

Особливі положення, що стосуються аудиторських організацій державного сектору

A46. Хоча суб'єкти господарювання державного сектору не є суб'єктами господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, як викладено в параграфі A16, деякі з них можуть бути досить значущими для проведення перевірки контролю якості завдання.

Критерії належної відповідності відповідальних за перевірку контролю якості завдання

Відповідна та достатня технічна кваліфікація, досвід і повноваження (див. параграф 39(a))

A47. Від обставин завдання залежить, що являють собою відповідні та достатні технічна кваліфікація, досвід і повноваження. Наприклад, відповідальним за перевірку контролю якості завдання з аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, швидше за все буде особа з досвідом і повноваженнями, достатніми та відповідними для того, щоб бути партнером із завдання з аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів.

Консультації з відповідальним за перевірку контролю якості завдання (див. параграф 39(b))

A48. Партнер із завдання може під час виконання завдання консультуватися з відповідальним за перевірку контролю якості завдання, наприклад для того, щоб визначити, чи буде зроблене ним судження прийнятним для відповідального за перевірку контролю якості завдання. Завдяки таким консультаціям не виникає розбіжності думок на останніх етапах завдання та вони не ставлять під сумнів належну відповідність відповідального за перевірку контролю якості завдання для виконання такої роботи. Якщо характер і обсяг консультацій стають значними, об'єктивність відповідального за перевірку контролю якості завдання

може поставитися під сумнів у разі, якщо як команда, так і сама особа не будуть уважно підходити до питання об'єктивності. Якщо це неможливо, інша особа з фірми чи відповідно кваліфікована зовнішня особа можуть бути призначеними або на роль відповідального за перевірку контролю якості завдання або як особа, з якою слід консультуватися під час завдання.

Об'єктивність відповідального за перевірку контролю якості завдання (див. параграф 40)

A49. Від фірми вимагається встановлювати політики і процедури, призначені підтримувати об'єктивність відповідального за перевірку контролю якості завдання. Відповідно такі політики і процедури передбачають, що відповідальний за перевірку контролю якості завдання:

- не відбирається, якщо це можливо, партнером із завдання;
- не бере іншої участі у завданні протягом періоду перевірки;
- не приймає рішень замість групи із завдання;
- не існує інших міркувань, які загрожували б його об'єктивності.

Особливі положення, що стосуються малих фірм

A50. Для фірм, в яких лише кілька партнерів, може виявитися неможливим, щоб партнер із завдання не брав участі у відборі відповідального за перевірку контролю якості завдання. У разі, якщо одноосібний практикуючий фахівець або невелика фірма ідентифікують завдання, що потребують перевірки контролю якості завдання, вони можуть найняти для цього відповідно кваліфіковану зовнішню особу. Крім того, деякі одноосібні практикуючі фахівці невеликі фірми можуть скористатися послугами інших фірм для проведення перевірки контролю якості завдання. У разі, якщо фірма наймає відповідно кваліфіковану зовнішню особу, застосовуються вимоги, викладені в параграфах 39–41, і керівництво до застосування, викладені в параграфах A47–A48.

Особливі положення, що стосуються аудиторських організацій державного сектору

A51. У державному секторі призначений за законом аудитор (наприклад, Керівник державної аудиторської служби або інша відповідно кваліфікована особа, призначена від імені Керівника державної аудиторської служби) може виступати в ролі, еквівалентній ролі партнера із завдання із загальною відповідальністю за завдання з аудиту в державному секторі. В таких обставинах, де це доречно, вибір відповідального за перевірку контролю якості завдання включає розгляд такого питання, як незалежність від суб'єкта господарювання, що проходить аудит, та здатність відповідального за перевірку контролю якості завдання дати об'єктивну оцінку.

Розбіжність у думках (див. параграф 43)

A52. Ефективні процедури заохочують ідентифікацію розбіжності у думках ще на ранніх етапах завдання, надають чіткі поради щодо послідовності дій, які потрібно виконати після цього, та вимагають документування вирішення таких розбіжностей і впровадження досягнутих висновків.

A53. Процедури щодо вирішення таких розбіжностей можуть включати консультації з іншим практикуючим фахівцем, фірмою чи професійною організацією або регуляторним органом.

Документація із завдання

Завершення формування остаточних файлів із завдання (див. параграф 45)

A54. Законодавчими або нормативними актами можуть встановлюватися часові обмеження щодо завершення формування остаточних файлів для конкретних типів завдань. Якщо такі обмеження законодавчими або нормативними актами не встановлено, діють вимоги щодо встановлення фірмою часових обмежень, викладені в параграфі 45, що підкреслює необхідність своєчасного завершення формування остаточних файлів із завдання. Наприклад, для аудиту такий час зазвичай становить не більш як 60 днів після дати аудиторського звіту.

A55. У разі, якщо стосовно такої самої інформації з предмета завдання надається два або більше різних звітів, політика і процедури фірми щодо часових обмежень завершення формування остаточних файлів із завдання повинні розглядати кожен звіт як звіт з окремого завдання. Таке може статись, наприклад, у випадку, якщо фірма надає аудиторський звіт щодо фінансової інформації компонента для консолідації фінансової звітності групи та законодавчо встановлений аудиторський звіт щодо цієї самої фінансової інформації на більш пізню дату.

Конфіденційність, безпечне зберігання, цілісність, доступність і відновлення документації із завдання (див. параграф 46)

A56. Відповідними етичними вимогами встановлюється обов'язок фірми весь час зберігати конфіденційність інформації, наведеної в документації із завдання, крім випадків, коли конкретним клієнтом фірмі було надано право розкрити цю інформацію або коли існує законодавчо встановлений чи професійний обов'язок її розкриття. Додаткові обов'язки збереження конфіденційності персоналом фірми щодо клієнта, особливо якщо це стосується персональних даних, можуть накладатися конкретними законами чи нормативними актами.

A57. Незалежно від того, на яких носіях зберігається документація із завдання – паперових, електронних чи інших, цілісність, доступність або відновлення даних у ній може бути поставлено під сумнів, якщо в документацію можна внести зміни, додати чи знищити інформацію в ній без відома фірми, або загубити чи знищити саму документацію.

Відповідно заходи контролю, які розробляє та впроваджує фірма для попередження несанкціонованих змін у документації із завдання чи її втрати, можуть включати такі заходи, що:

- дадуть змогу визначити, коли та хто створював, вносив зміни в документацію із завдання чи перевіряв її;
- захистять цілісність інформації на всіх стадіях виконання завдання, особливо у випадках, коли обмін інформацією між членами команди із завдання або її передача третім сторонам ведеться через Інтернет;
- не дадуть можливості вносити несанкціоновані зміни в документацію із завдання; та
- уможливлять отримання доступу до документації із завдання лише членам команди із завдання та іншим сторонам, яким у разі потреби надається таке право, для відповідного виконання своїх обов'язків.

A58. 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.

A59. З практичних міркувань оригінал документації на паперових носіях можна сканувати для включення у файли із завдання. В таких випадках процедури фірми стосовно забезпечення цілісності, доступності та відновлення документації можуть включати вимоги до членів команди із завдання щодо:

- створення сканованих копій, які відображають весь зміст оригіналу документації на паперових носіях включно з підписами, посиланнями та примітками;
- включення сканованих копій у файли із завдання, а також їх індексація і в разі потреби підписання; та
- в разі потреби, можливості доступу до сканованих копій і їх друку.

Для фірми можуть існувати вимоги, встановлені законом, нормативними актами, чи інші причини для зберігання оригіналу сканованої документації на паперових носіях.

Зберігання документації із завдання (див. параграф 47)

A60. 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.

A61. 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.

A62. Процедури, які приймає фірма для зберігання документації із завдання, мають включати, наприклад, такі процедури, що дадуть змогу виконати вимоги, викладені в параграфі 47, 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; та
- забезпечать уповноваженим зовнішнім сторонам доступ і перевірку документації з конкретного завдання для контролю якості чи з інших причин.

Право власності на документації із завдання

A63. 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

Моніторинг політики і процедур контролю якості фірми (див. параграф 48)

A64. 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; та

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

A65. Постійні розгляд та оцінка системи контролю якості стосуються таких питань, 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, та
  - 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.

A66. Політики і процедури щодо періодичності перевірок можуть, наприклад, встановлювати трирічний цикл. Спосіб організації циклу перевірок включно з часом вибору окремого завдання залежить від багатьох чинників, таких як:

- Розміру фірми.
- Кількості та географічного розташування офісів.
- Результатів попередніх процедур моніторингу.
- Рівня повноважень персоналу та офісів (наприклад, чи мають право окремі офіси проводити свої власні перевірки, чи перевірки проводяться тільки головним офісом).
- Характеру та складності практики й організації фірми.
- Ризиків, що пов'язані з клієнтами і конкретними завданнями фірми.

A67. Процес перевірки включає вибір окремих завдань, деякі з яких можуть відбиратися без попереднього повідомлення про це команди із завдання. При визначенні обсягу перевірки фірма може враховувати обсяг або висновки незалежної програми зовнішніх перевірок. Однак слід

враховувати, що незалежна програма зовнішніх перевірок не є заміною власної внутрішньої програми моніторингу фірми.

Особливі положення, що стосуються малих фірм

A68. Для малих фірм може бути потрібно, щоб процедури моніторингу виконували особи, які відповідають за розробку та впровадження політики і процедур контролю якості або які можуть брати участь у перевірці контролю якості виконання завдання. Фірма з обмеженою кількістю персоналу може віддати перевагу використанню відповідно кваліфікованої зовнішньої особи або іншої фірми для проведення перевірок виконання завдань та інших процедур моніторингу. Як альтернатива, фірма може домовитися про розподіл ресурсів з іншими відповідними організаціями для сприяння діяльності з моніторингу.

Інформування про недоліки (див. параграф 50)

A69. При наданні інформації щодо виявлених недоліків особам, які не є партнерами з відповідних завдань, необов'язково вказувати на конкретне завдання, хоча й бувають випадки, коли це виявиться необхідним з погляду на належне виконання своїх обов'язків іншими особами, що не є партнерами із завдань.

Скарги та звинувачення

Джерела скарг і звинувачень (див. параграф 55)

A70. Скарги і звинувачення (до них не включають явно необгрунтовані) можуть надходити як із самої фірми, так і ззовні. Вони можуть надходити від персоналу фірми, клієнтів чи інших третіх сторін. Отримувати їх можуть як члени команди з виконання завдання, так і інший персонал фірми.

Політики і процедури розгляду (див. параграф 56)

A71. Політики і процедури розгляду скарг та звинувачень можуть включати такі, наприклад, вимоги, щоб партнер, який наглядає за розглядом:

- мав достатній та відповідний досвід;
- мав відповідні повноваження на фірмі; та
- не брав участі у виконанні завдання.

У разі потреби партнер, який наглядає за розглядом, може звертатися за юридичними порадами.

Особливі положення, що стосуються малих фірм

A72. Для фірм лише з кількома партнерами може виявитись непрактичним, щоб партнер, який наглядає за розглядом, не брав участі у виконанні завдання. Такі малі фірми або одноосібні практикуючі фахівці можуть користуватися послугами відповідно кваліфікованої зовнішньої особи чи іншої фірми для розгляду скарг і звинувачень.

Документація системи контролю якості (див. параграф 57)

A73. Форма та зміст документації, що підтверджує функціонування кожного з елементів системи контролю якості, є питанням судження та залежить від цілої низки чинників, які включають:

- Розмір фірми та кількість офісів.
- Характер і складність практики та організації фірми.

Наприклад, великі фірми можуть використовувати електронні бази даних для документування таких питань, як підтвердження незалежності, оцінка результатів роботи і результати моніторингу.

A74. Наприклад, належна документація щодо моніторингу може включати:

- Процедури моніторингу включно з процедурою відбору завершених завдань для перевірки.
- Результат щодо оцінки:
  - Дотримання вимог професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних актів;
  - того, чи була система контролю якості належним чином розроблена та ефективно впроваджена; та
  - належного застосування політик і процедур контролю якості фірми, для того, щоб звіти, надані фірмою чи партнерами із завдань, відповідали обставинам.

Ідентифікацію виявлених недоліків та оцінку їх впливу, а також підстави для визначення, чи потрібні подальші дії та які саме.

Особливі положення, що стосуються малих фірм

A75. У малих фірмах можуть використовуватися більш неформальні методи ведення документації системи контролю якості, наприклад рукописні замітки, контрольні листи та форми.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 200

«ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1–2

Аудит фінансової звітності 3–9

Дата набрання чинності 10

Загальні цілі аудитора 11–12

Визначення 13

Вимоги

Етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансової звітності 14

Професійний скептицизм 15

Професійне судження 16

Прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі і аудиторський ризик 17

Проведення аудиту відповідно до МСА 18–24

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Аудит фінансової звітності A1–A13

Визначення A14–A15

Етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансової звітності A16–A19

Професійний скептицизм A20–A24

Професійне судження A25–A29

Прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі і аудиторський ризик A30–A54

Проведення аудиту відповідно до МСА A54–A78

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) стосується загальної відповідальності незалежного аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності відповідно до МСА. Зокрема, він встановлює загальні цілі незалежного аудитора та пояснює характер і обсяг аудиту, призначеного для надання можливості незалежному аудитору досягнути цих цілей. Цей Стандарт також 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. Незалежний аудитор тут і далі іменується «аудитором».

2. МСА написані у контексті аудиту фінансової звітності аудитором. У разі потреби їх слід адаптувати відповідно до обставин, якщо вони застосовуються до аудитів іншої історичної фінансової інформації. МСА не розглядають відповідальності аудитора, що може передбачатися у законодавчих та нормативних актах або інших документах, наприклад у зв'язку з випуском цінних паперів. Така відповідальність може відрізнятися від відповідальності, встановленої у МСА. Отже, у тому разі, якщо аудитор може вважати положення цього МСА корисними за таких обставин, саме його відповідальністю є забезпечення дотримання всіх доречних правових, нормативних або професійних зобов'язань.

Аудит фінансової звітності

3. Метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Це досягається через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. У разі більшості концептуальних основ загального призначення така думка висловлюється стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та неупереджену інформацію відповідно до концептуальної основи. Аудит, проведений згідно з МСА та відповідними етичними вимогами, надає аудитору можливість формулювати таку думку (див. параграф А1).

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

фінансової звітності не звільняє управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, від їхньої відповідальності (див. параграфи А2–А11).

5. Як основу для аудиторської думки МСА вимагають, щоб аудитор отримав обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Обґрунтована впевненість – це високий рівень впевненості. Вона досягається, якщо аудитор одержав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для зменшення аудиторського ризику (тобто ризику того, що аудитор висловить невідповідну думку, якщо фінансова звітність суттєво викривлена) до прийнятно низького рівня. Проте обґрунтована впевненість не є абсолютним рівнем впевненості, оскільки 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 переконливими, ніж остаточними (див. параграфи А30–А54).

6. Концепція суттєвості застосовується аудитором під час як планування, так і виконання аудиту, а також під час оцінки впливу ідентифікованих викривлень на аудит і впливу невиправлених викривлень (якщо такі є) на фінансову звітність[1]. Взагалі викривлення, в тому числі пропуски, вважаються суттєвими, якщо можна обґрунтовано очікувати, що вони, індивідуально або в сукупності, впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності. Судження про суттєвість здійснюються з огляду на супутні обставини; на них впливає розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації, а також величина або характер викривлення чи їхнє поєднання. В аудиторській думці йдеться про фінансову звітність у цілому, тому аудитор не несе відповідальності за виявлення викривлень, які не є суттєвими для фінансової звітності у цілому.

7. МСА містять цілі, вимоги, матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали, призначені для допомоги аудитору під час отримання достатньої впевненості. МСА вимагають, щоб аудитор здійснював професійне судження та зберігав професійний скептицизм протягом планування і виконання аудиту, зокрема:

- ідентифікував і оцінював ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки виходячи з розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання;
- отримував прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо існування суттєвих викривлень, розробляючи та виконуючи відповідні дії у відповідь на оцінені ризики;

[1] МСА 320 *«Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»* та МСА 450 *«Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»*.

- формував думку про фінансову звітність, виходячи з висновків, зроблених на основі отриманих аудиторських доказів.

8. Форма висловлення думки аудитором залежатиме від застосовної концептуальної основи фінансового звітування та будь-якого застосовного законодавчого або нормативного акту (див. параграфи А12–А13).

9. Аудитор також може нести певну відповідальність за повідомлення іншої інформації та надання звітів користувачам, управлінському персоналу, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, або сторонам поза межами суб'єкта господарювання стосовно питань, які виникають внаслідок аудиту. Її можуть установлювати МСА чи застосовний законодавчий або нормативний акт[2].

Дата набрання чинності

10. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Загальні цілі аудитора

11. Під час проведення аудиту фінансової звітності загальні цілі аудитора такі:
    (a) отримати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, надаючи в такий спосіб аудитору можливість висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
    (b) надати звіт про фінансову звітність і повідомити інформацію, як цього вимагають МСА, відповідно до результатів, отриманих аудитором.

12. У всіх випадках, коли не можна отримати обґрунтовану впевненість, а думка із застереженнями за відповідних обставин в аудиторському звіті недостатня з метою надання звіту визначеним користувачам фінансової звітності, МСА вимагають, щоб аудитор відмовився від висловлення думки або від завдання (або склав із себе обов'язки)[3], якщо відмова можлива за застосовним законодавчим або нормативним актом.

Визначення

13. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:
    (a) Застосовна концептуальна основа фінансового звітування *(applicable financial reporting framework)* – концептуальна основа

[2] Див., наприклад, МСА 260 *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»* та МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»*, параграф 43.

[3] У МСА вживається лише термін «відмова».

фінансового звітування, прийнята управлінським персоналом та в разі потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями, при складанні фінансової звітності, яка є прийнятною з огляду на характер суб'єкта господарювання та цілі фінансової звітності або яка вимагається законодавством чи нормативними актами.

Термін «концептуальна основа достовірного подання *(fair presentation framework)*» вживають для зазначення концептуальної основи фінансового звітування, яка потребує відповідності вимогам концептуальної основи і:

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

(ii) 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.

Термін «концептуальна основа дотримання вимог *(compliance framework)*» уживають для зазначення концептуальної основи фінансового звітування, яка вимагає дотримання вимог концептуальної основи, але не містить положень пунктів (i) і (ii), наведених вище.

(b) Аудиторські докази *(audit evidence)* – 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. Для цілей МСА:

(i) достатність аудиторських доказів – міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають оцінювання аудитором ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів.

(ii) прийнятність аудиторських доказів – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та надійність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.

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

(d) Аудитор *(auditor)* – 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.

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

(f) Фінансова звітність *(financial statements)* – структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене для інформування про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу або про зміни у них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансового звітування. Термін «фінансова звітність» означає, як правило, повний комплект фінансових звітів, визначений вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування, але також може означати окремий фінансовий звіт. Відповідні примітки складаються, як правило, зі стислого викладу значущих облікових політик та іншої пояснювальної інформації. (див. параграфи А14–А15).

(g) Історична фінансова інформація *(historical financial information)* – 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.

(h) Управлінський персонал *(management)* – 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.

(i) Викривлення *(misstatement)* – 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.

Якщо аудитор висловлює думку, чи фінансова звітність подана достовірно в усіх суттєвих аспектах, або відображає достовірно та

неупереджено 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 достовірно й неупереджено відображала інформацію.

(j) Передумова для проведення аудиту, що пов'язана з відповідальністю управлінського персоналу і, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями *(premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted)* – передумова, яка полягає в тому, що управлінський персонал і, де це є доречним, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнали і розуміють, що вони несуть відповідальність, яка є фундаментальною для проведення аудиту згідно з МСА. Це відповідальність за:

(i) складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи, де це доречно, її неупереджене подання;

(ii) внутрішній контроль, який управлінський персонал і, де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, встановлюють як необхідний для складання фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень внаслідок помилки або шахрайства;

(iii) забезпечення аудитора:

a. доступом до всієї інформації, відомої управлінському персоналу, і, де це доречно, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, такої як записи, документація тощо, яка є важливою для складання фінансової звітності;

b. додатковою інформацією для цілей аудиту, яку аудитор може запитувати в управлінського персоналу і, де це доречно, у тих, кого наділено найвищими повноваженнями;

c. необмеженим доступом до працівників суб'єкта господарювання, від яких аудитор вважає потрібним одержати аудиторські докази.

У разі концептуальної основи достовірного подання, пункт (i), наведений вище, може бути перефразований як «за складання та достовірне подання фінансової звітності відповідно до концептуальної основи фінансового звітування» або «за складання фінансової звітності, яка надає правдиве та неупереджене представлення відповідно до концептуальної основи фінансового звітування».

«Передумова для проведення аудиту, що пов'язана з відповідальністю управлінського персоналу і, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями», може мати назву «передумова».

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

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

(m) Обґрунтована впевненість *(reasonable assurance)* – у контексті завдань з аудиту високий, але не абсолютний рівень впевненості.

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

(i) невід'ємний ризик *(inherent risk)* – вразливість твердження щодо класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації, до викривлення, яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, перед тим, як брати до уваги будь-які відповідні заходи контролю;

(ii) ризик контролю *(control risk)* – ризик того, що викривлення, яке може трапитися у твердженні стосовно класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації і яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не буде своєчасно попереджено або виявлено та виправлено системою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

(o) Ті, кого наділено найвищими повноваженнями *(those charged with governance)* – 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 із 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 входити члени ради керуючих суб'єкта господарювання в приватному чи державному секторі або власник-керівник.

Вимоги

Етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансової звітності

14. Аудитор повинен дотримуватися відповідних етичних вимог, включаючи вимог щодо незалежності, які стосуються завдань з аудиту фінансової звітності (див. параграфи А16–А19).

Професійний скептицизм

15. Аудитор повинен планувати та виконувати аудит із професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які призводять до суттєвого викривлення фінансової звітності (див. параграфи А20–А24).

Професійне судження

16. Аудитор повинен застосовувати професійне судження під час планування та виконання аудиту фінансової звітності (див. параграфи А25–А29).

Прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі і аудиторський ризик

17. Для отримання достатньої впевненості аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, які надають аудитору можливість дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтується думка аудитора (див. параграфи А30–А54).

Проведення аудиту відповідно до МСА

Дотримання МСА, доречних для аудиту

18. 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 (див. параграфи А55–А59).

19. 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 (див. параграфи А60–А68).

20. 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.

Цілі, встановлені в окремих МСА

21. Для досягнення загальних цілей аудитор повинен використовувати цілі, встановлені у доречних МСА, під час планування та виконання аудиту, беручи до уваги взаємозв'язки між МСА, для (див. параграфи А69–А71):
    (a) визначення, чи потрібні будь-які аудиторські процедури додатково до процедур, яких вимагають МСА, для досягнення цілей, установлених у МСА (див. параграф А72);
    (b) оцінки того, чи отримані прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі (див. параграф А73).

Дотримання доречних вимог

22. Згідно з параграфом 23 аудитор повинен дотримуватися кожної вимоги будь-якого МСА, крім випадків, якщо за обставин аудиту:
    (a) весь МСА є недоречним або

(b) вимога є недоречною, оскільки вона залежить від умови, якої не існує (див. параграфи А74–А75).

23. За виняткових обставин аудитор може вважати за потрібне відступити від доречної вимоги в МСА. За таких обставин він повинен виконати альтернативні аудиторські процедури для досягнення мети цієї вимоги. Очікується, що потреба для аудитора відступити від доречної вимоги виникатиме лише тоді, якщо вимога стосується конкретної процедури, яку слід виконати, а за конкретних обставин аудиту ця процедур була б неефективною при досягненні мети цієї вимоги (див. параграф А76).

Неможливість досягнення цілі

24. Якщо неможливо досягти цілі, що зазначена у доречному МСА, аудитор повинен оцінити, чи не заважає це йому досягти загальних цілей аудитора і, отже, чи не вимагає це від аудитора модифікувати відповідно до МСА аудиторську думку або відмовитися від завдання (якщо така відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом). Неможливість досягнення цілі є значущим питанням, яке потребує документування відповідно до МСА 230[4] (див. параграфи А77–А78).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Аудит фінансової звітності

Обсяг аудиту (див. параграф 3)

А1. В думці аудитора про фінансову звітність йдеться про те, чи складена фінансова звітність в всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Така думка є типовою для всіх аудитів фінансової звітності. Тому думка аудитора не гарантує, наприклад, майбутню життєздатність суб'єкта господарювання, ефективність чи результативність ведення справ суб'єкта господарювання управлінським персоналом. Однак у деяких юрисдикціях застосовний законодавчий або нормативний акт може вимагати, щоб аудитори надавали думки з інших конкретних питань, зокрема ефективності внутрішнього контролю або узгодженості окремого управлінського звіту та фінансової звітності. Хоча МСА містять вимоги та рекомендації стосовно таких питань у межах, доречних для формулювання думки щодо фінансової звітності, аудитору потрібно було б виконати додаткову роботу, якби він мав додаткову відповідальність за надання таких думок.

[4] МСА 230 *«Аудиторська документація»*, параграф 8 (с).

Складання фінансової звітності (див. параграф 4)

A2. Законодавчий або нормативний акт може встановлювати відповідальність управлінського персоналу та за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно фінансової звітності. Проте обсяг цієї відповідальності або спосіб її визначення може відрізнятися у різних юрисдикціях. Незважаючи на такі відмінності, аудит відповідно до МСА проводиться на основі передумови, що управлінський персонал та за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнали і розуміють, що вони несуть відповідальність:

(a) за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи, якщо це доречно, її неупереджене подання;

(b) за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал та за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визначають як необхідний для надання можливості складати фінансову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки;

(c) за забезпечення аудитора:

(i) доступом до всієї інформації, яка, як відомо управлінському персоналу та за потреби тим, кого наділено найвищими повноваженнями, є доречною для складання фінансової звітності, такої як записи, документація тощо;

(ii) додатковою інформацією, про яку він може зробити запит в управлінського персоналу та за потреби в тих, кого наділено найвищими повноваженнями, з метою аудиту;

(iii) необмеженим доступом до працівників суб'єкта господарювання, від яких аудитор вважає потрібним одержати аудиторські докази.

A3. Складання фінансової звітності управлінським персоналом та за потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями, вимагає:

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

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

A4. Фінансова звітність складається відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, яка призначена задовольняти:

- загальні потреби широкого кола користувачів у фінансовій інформації (тобто «фінансова звітність загального призначення») або
- потреби конкретних користувачів у фінансовій інформації (тобто «фінансова звітність спеціального призначення»).

A5. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування часто охоплює стандарти фінансового звітування, визначені уповноваженою чи визнаною організацією, яка встановлює стандарти, або законодавчими чи нормативними вимогами. У деяких випадках концептуальна основа фінансового звітування може охоплювати як стандарти фінансового звітування, визначені уповноваженою чи визнаною організацією, яка встановлює стандарти, так і законодавчими або нормативними вимогами. Інші джерела можуть надавати рекомендації із застосування застосовної концептуальної основи фінансового звітування. У деяких випадках застосовна концептуальна основа фінансового звітування може охоплювати такі інші джерела або може навіть складатися лише з таких джерел. Такі інші джерела можуть містити:

- правове й етичне середовище, включаючи статути, нормативні акти, судові рішення та професійні етичні зобов'язання стосовно питань бухгалтерського обліку;
- опубліковані тлумачення з бухгалтерського обліку різної правомочності, видані організаціями, які встановлюють стандарти, професійними або регуляторними організаціями;
- опубліковані думки різної правомочності з проблем бухгалтерського обліку, що виникають, видані організаціями, які встановлюють стандарти, професійними або регуляторними організаціями;
- загальні та галузеві практики, які є загальновизнаними і поширеними;
- літературу з бухгалтерського обліку.

Якщо існують невідповідності між концептуальною основою фінансового звітування та джерелами, з яких можна отримати інструкції з її застосування, або між джерелами, які охоплюють концептуальну основу фінансового звітування, переважну силу має джерело вищого статусу.

A6. Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування визначають форму та зміст фінансової звітності. Хоча концептуальна основа може не визначати, як обліковувати або розкривати інформацію про всі операції або події, вона зазвичай містить достатні та загальні принципи, які можуть слугувати основою для розробки і застосування облікових політик, які відповідають концепціям, що покладені в основу вимог концептуальної основи.

A7. Деякі концептуальні основи фінансового звітування є концептуальними основами достовірного подання, тоді як інші є концептуальними

основами дотримання вимог. Концептуальні основи фінансового звітування, які охоплюють в основному стандарти фінансового звітування, встановлені певною організацією, що уповноважена або визнана поширювати стандарти, які мають використовувати суб'єкти господарювання для складання фінансової звітності загального призначення, часто призначені для досягнення достовірного подання, наприклад Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО).

A8. Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування визначають також склад повного комплекту фінансової звітності. У випадку багатьох концептуальних основ передбачається, що фінансова звітність надає інформацію про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання. У таких концептуальних основах до складу повного комплекту фінансової звітності входять: баланс; звіт про прибутки та збитки; звіт про зміни у власному капіталі; звіт про рух грошових коштів і відповідні примітки. У деяких інших концептуальних основах фінансового звітування один окремий фінансовий звіт та відповідні примітки можуть становити повний комплект фінансової звітності.

- Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) «Фінансова звітність за касовим методом обліку», виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, встановлює, що первинний фінансовий звіт – це звіт про надходження та виплати грошових коштів, якщо суб'єкт господарювання у державному секторі складає свою фінансову звітність відповідно до цього МСБОДС.
- Інші приклади одного фінансового звіту, кожен з яких міститиме відповідні примітки, такі:
  - баланс;
  - звіт про прибутки та збитки або звіт про діяльність;
  - звіт про нерозподілений прибуток;
  - звіт про рух грошових коштів;
  - звіт про активи та зобов'язання, до складу якого не входить власний капітал;
  - звіт про зміни у власному капіталі;
  - звіт про доходи та витрати;
  - звіт про діяльність за асортиментом продукції.

A9. МСА 210 установлює вимоги та надає рекомендації з визначення прийнятності застосовної концептуальної основи фінансового звітування[5]. У МСА 800 йдеться про особливі положення, коли

[5] МСА 210 *«Узгодження умов завдань з аудиту»*, параграф 6(а).

фінансову звітність складають відповідно до концептуальної основи спеціального призначення[6].

A10. Через значущість передумови для проведення аудиту аудитору потрібно отримати згоду управлінського персоналу та за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що вони визнають і розуміють відповідальність, установлену в параграфі A2, як передумову прийняття завдання з аудиту[7].

Особливі положення, що стосуються аудитів у державному секторі

A11. Повноваження щодо аудитів фінансової звітності суб'єктів господарювання у державному секторі можуть бути більшими, ніж стосовно аудитів інших суб'єктів господарювання. Внаслідок цього передумова, пов'язана з відповідальністю управлінського персоналу, на основі якої проводиться аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання у державному секторі, може передбачати додаткову відповідальність, наприклад відповідальність за виконання операцій та події відповідно до законодавчого, нормативного акта чи іншого документа[8].

Форма висловлення думки аудитора (див. параграф 8)

A12. Думка, висловлена аудитором, стосується того, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Проте форма аудиторської думки залежатиме від застосовної концептуальної основи фінансового звітування та будь-якого застосовного законодавчого або нормативного акту. Більшість концептуальних основ фінансового звітування містить вимоги, що стосуються подання фінансової звітності; у таких концептуальних основах *складання* фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування містить *подання*.

A13. Якщо концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою достовірного подання, як це відбувається, як правило, у випадку фінансової звітності загального призначення, думка, що її вимагають МСА, полягає в тому, чи подана достовірно фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах або чи надає вона правдиву та неупереджену інформацію. Якщо концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою дотримання вимог, потрібна думка стосовно того, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до цієї концептуальної основи. Якщо конкретно не встановлене інше, посилання у МСА на аудиторську думку охоплюють обидві форми думки.

---

6 МСА 800 *«Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»*, параграф 8.

7 МСА 210, параграф 6(b).

8 Див. параграф A57.

Визначення

Фінансова звітність (див. параграф 13 (f))

A14. Деякі концептуальні основи фінансового звітування можуть посилатись на економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання, використовуючи інші терміни. Наприклад, може йтися про активи та зобов'язання суб'єкта господарювання, а підсумкову різницю між ними буде названо капіталом або або часткою власників.

A15. Пояснювальна або описова інформація, включення якої вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування, може включатися в звіт через посилання на інформацію в іншому документі, наприклад звіті управлінського персоналу або звіті про ризики. «Включення через посилання» означає посилання з фінансової звітності на інший документ, а не іншого документа на фінансову звітність. Якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування не містить прямої заборони на посилання, де можна знайти пояснювальну або описову інформацію, а на саму інформацію робиться чітке посилання, така інформація вважається частиною фінансової звітності».

Етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансової звітності (див. параграф 14)

A16. Аудитор дотримується відповідних етичних вимог, включаючи вимоги щодо незалежності, які стосуються завдань з аудиту фінансової звітності. Відповідні етичні вимоги звичайно складаються з частин 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, що є більш обмежуючими.

A17. 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:

(a) чесність;

(b) об'єктивність;

(c) професійна компетентність і належна ретельність;

(d) конфіденційність;

(e) професійна поведінка.

Частина Б Кодексу РМСЕБ ілюструє, як слід застосовувати концептуальну основу в конкретних ситуаціях.

A18. У випадку завдання з аудиту аудитор має бути незалежним від суб'єкта господарювання, аудит якого проводиться. Оскільки це в інтересах громадськості, саме цього вимагає Кодекс РМСЕБ. Кодекс РМСЕБ визначає незалежність як таку, що складається з незалежності думки та незалежності поведінки. Незалежність аудитора від суб'єкта

господарювання захищає здатність аудитора формулювати аудиторську думку, не зазнаючи різних типів впливу, що можуть ставити під загрозу цю думку. Незалежність підвищує здатність аудитора діяти чесно, бути об'єктивним та зберігати професійний скептицизм.

A19. Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) 1[9] або національні вимоги, які мають бути не менш суворими, ніж цей стандарт[10], 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[11]. 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 недотримання 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 не дотримуються відповідних етичних вимог, та формулювати висновок про дотримання вимог незалежності, які застосовуються до завдання з аудиту[12]. МСА 220 визнає, що команда із завдання має право довіряти системі контролю якості, яка існує у фірмі, під час визнання відповідальності стосовно процедур контролю якості, застосовних до індивідуального завдання з аудиту, якщо інформація, надана фірмою чи іншими сторонами, не передбачає інше.

Професійний скептицизм (див. параграф 15)

A20. Професійний скептицизм передбачає, наприклад, особливу увагу до:

- аудиторських доказів, які суперечать іншим отриманим аудиторським доказам;
- інформації, яка викликає сумнів щодо достовірності документів і відповідей на запити, які мають використовуватися як аудиторські докази;
- умов, які можуть свідчити про можливе шахрайство;
- обставин, які припускають необхідність проведення аудиторських процедур додатково до процедур, яких вимагають МСА.

A21. Дотримання професійного скептицизму під час аудиту є необхідним, якщо аудитор, наприклад, має зменшити ризики:

- невиявлення незвичайних обставин;

---

[9] МСКЯ 1 *«Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»*.

[10] МСА 220 *«Контроль якості аудиту фінансової звітності»*, параграф 2.

[11] МСКЯ 1, параграфи 20–25.

[12] МСА 220, параграфи 9–12.

- надмірного узагальнення під час формулювання висновків на основі аудиторських спостережень;
- використання невідповідних припущень під час визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур і оцінки їхніх результатів.

A22. Професійний скептицизм потрібний для критичної оцінки аудиторських доказів. Він передбачає ставлення під сумнів суперечливих аудиторських доказів, достовірності документів і відповідей на запити, а також іншої інформації, отриманої від управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Він також передбачає розгляд достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів з огляду на обставини, наприклад у випадку, якщо існують чинники ризику шахрайства, а єдиний документ, чутливий до шахрайства за своїм характером, є єдиним підтверджувальним доказом суттєвої суми у фінансовому звіті.

A23. 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[13]. 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[14].

A24. Не можна очікувати, що аудитор нехтуватиме минулим досвідом щодо сумлінності та чесності управлінського персоналу суб'єкта господарювання і тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Протедумка, що управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями, є сумлінними та чесними, не звільняє аудитора від необхідності дотримуватися професійного скептицизму або не дозволяє аудитору задовольнятися менш ніж переконливими аудиторськими доказами у процесі отримання достатньої впевненості.

Професійне судження (див. параграф 16)

A25. Професійне судження є суттєвим для належного проведення аудиту. Причина полягає в тому, що тлумачення відповідних етичних вимог і МСА, а також достатні рішення, потрібні у процесі всього аудиту, неможливо здійснити, не застосовуючи відповідні знання та досвід до фактів і обставин. Професійне судження потрібне, зокрема, стосовно рішень про:

[13] МСА 500 *«Аудиторські докази»*, параграфи 7–9.

[14] МСА 240, параграф 13; МСА 500, параграф 11; МСА 505 *«Зовнішні підтвердження»*, параграфи 10–11 та 16.

- суттєвість та аудиторський ризик;
- характер, час і обсяг аудиторських процедур, які використовуються для відповідності вимогам МСА та збирання аудиторських доказів;
- оцінка того, чи отримані прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі та чи потрібно зробити більше для досягнення цілей МСА, тобто загальних цілей аудитора;
- оцінка суджень управлінського персоналу під час застосування застосовної концептуальної основи фінансового звітування суб'єкта господарювання;
- формулювання висновків, які ґрунтуються на отриманих аудиторських доказах, наприклад оцінювання достатності попередніх оцінок, здійснених управлінським персоналом під час складання фінансової звітності.

A26. Характерна ознака професійного судження, яке очікується від аудитора, полягає в тому, що його здійснює аудитор, професійна підготовка, знання та досвід якого сприяли формуванню компетентності, потрібної для одержання обґрунтованих суджень.

A27. Здійснення професійного судження у будь-якому конкретному випадку ґрунтується на фактах та обставинах, які відомі аудитору. Консультування зі складних або суперечливих питань протягом аудиту як у межах команди із завдання, так і між командою із завдання та іншими особами відповідного рівня у межах фірми або за її межами, зокрема згідно з вимогами МСА 220[15], допомагають аудитору здійснювати компетентні й обґрунтовані судження.

A28. 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.

A29. Професійне судження потрібно здійснювати протягом усього аудиту. Його також потрібно належно документувати. Щодо цього вимагається, щоб аудитор складав аудиторську документацію, достатню для того, щоб досвідчений аудитор, який не був попередньо причетний до аудиту, міг зрозуміти значні професійні судження, здійснені під час формулювання висновків щодо значущих питань, які виникають під час аудиту[16]. Професійне судження не слід використовувати як обґрунтування рішень, які в інший спосіб не підтверджуються фактами й обставинами завдання або достатніми та прийнятними аудиторськими доказами.

[15] МСА 220, параграф 18.
[16] МСА 230, параграф 8.

Прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі і аудиторський ризик (див. параграфи 5 та 17)

Достатність та прийнятність аудиторських доказів

A30. Аудиторські докази необхідні для підтвердження думки та звіту аудитора. Вони є сукупними за характером та їх отримують в основному внаслідок аудиторських процедур, виконаних під час аудиту. Проте вони можуть також містити інформацію, отриману з інших джерел, зокрема попередніх аудитів (за умови, що аудитор визначив, чи відбулися зміни з часу попереднього аудиту, які можуть вплинути на їхню доречність для поточного аудиту[17]) або процедур фірми щодо контролю якості стосовно прийняття клієнтів і продовження стосунків із ними. Крім інших джерел у межах суб'єкта господарювання та поза ними важливим джерелом аудиторських доказів є бухгалтерські записи суб'єкта господарювання. Інформацію, яку можна використати як аудиторський доказ, також може складати експерт, найнятий або залучений суб'єктом господарювання. Аудиторські докази складаються як з інформації, яка підтверджує та доповнює твердження управлінського персоналу, так і з інформації, яка суперечить цим твердженням. Крім того, в деяких випадках аудитор використовує відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати необхідну інформацію) і, отже, вона також становить аудиторські докази. Більшість роботи аудитора під час формулювання думки аудитора складається з отримання й оцінювання аудиторських доказів.

A31. Достатність та прийнятність аудиторських доказів взаємопов'язані. Достатність є мірою кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливає оцінка аудитором ризиків викривлення (чим вищі оцінені ризики, тим, імовірно, більше аудиторських доказів буде потрібно), а також якість таких аудиторських доказів (чим вища якість, тим менше потрібно таких доказів). Проте отримання більшої кількості аудиторських доказів може не компенсувати їхню незадовільну якість.

A32. Прийнятність є мірою якості аудиторських доказів, тобто їх доречності та достовірності для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. На надійність доказів впливають їх джерело та характер, вона також залежить від індивідуальних обставин, за якими їх отримано.

A33. 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. МСА 500 та інші доречні МСА установлюють додаткові вимоги і надають додаткові рекомендації, які застосовують протягом усього аудиту, стосовно міркувань аудитора під час отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.

[17] МСА 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*, параграф 9.

Аудиторський ризик

A34. 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.

A35. 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. Крім того, аудиторський ризик – це технічний термін, пов'язаний із процесом аудиту; він не належить до бізнес-ризиків аудитора, наприклад збитку внаслідок судового процесу, негативної реклами чи інших подій, які виникають у зв'язку з аудитом фінансової звітності.

Ризики суттєвого викривлення

A36. Ризики суттєвого викривлення можуть існувати на двох рівнях:

- на загальному рівні фінансової звітності;
- на рівні тверджень стосовно класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації.

A37. Ризики суттєвого викривлення на загальному рівні фінансової звітності означають ризики суттєвого викривлення, які пов'язані в основному з фінансовою звітністю у цілому та потенційно впливають на багато тверджень.

A38. 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. Ці докази дають змогу аудитору висловити думку про фінансову звітність при прийнятно низькому рівні аудиторського ризику. Аудитори використовують різні підходи для досягнення мети оцінки ризиків суттєвого викривлення. Наприклад, аудитор може використати модель, яка відображає взаємозв'язок між компонентами аудиторського ризику мовою математики з метою досягнення прийнятного рівня ризику невиявлення. Деякі аудитори вважають таку модель корисною під час планування аудиторських процедур.

A39. Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень складаються з двох компонентів: невід'ємного ризику та ризику контролю. Невід'ємний ризик та ризик контролю є ризиками суб'єкта господарювання; вони існують незалежно від аудиту фінансової звітності.

A40. Невід'ємний ризик є вищим для деяких тверджень і пов'язаних із ними класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації, ніж для інших. Наприклад, він може бути вищим для складних обчислень або для рахунків, які складаються із сум, отриманих на основі облікових оцінок, чутливих до

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

A41. Ризик контролю є функцією ефективності структури, впровадження та підтримання системи внутрішнього контролю управлінським персоналом для вирішення проблеми ідентифікованих ризиків, які загрожують досягненню цілей суб'єкта господарювання, доречних для складання його фінансової звітності. Проте внутрішній контроль незалежно від того, наскільки добре він розроблений та функціонує, може лише зменшити, але не усунути ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності через невід'ємні обмеження внутрішнього контролю. Вони охоплюють, наприклад, можливість помилок або непорозумінь, пов'язаних із людським чинником, або уникнення заходів контролю через змову чи нехтування ними управлінським персоналом. Відповідно деякий ризик контролю існуватиме завжди. МСА передбачають умови, за яких від аудитора вимагається або йому дозволяється обрати перевірку ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу й обсягу процедур по суті, що їх слід виконати[18].

A42. МСА, як правило, посилаються не окремо на невід'ємний ризик і ризик контролю, а переважно на комбіновану оцінку «ризиків суттєвого викривлення». Проте аудитор може здійснювати окрему чи комбіновану оцінку невід'ємного ризику та ризику контролю залежно від аудиторських методів чи методологій, які він вважає кращими, і практичних міркувань. Оцінку ризику суттєвого викривлення можна виражати в кількісних одиницях, наприклад у відсотках, або некількісних одиницях. У будь-якому разі необхідність здійснювати відповідні оцінки ризику для аудитора є важливішою, ніж різні підходи, за допомогою яких їх можна здійснити.

A43. МСА 315 (переглянутий) установлює вимоги та надає рекомендації щодо ідентифікації й оцінювання ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень.

Ризик невиявлення

A44. Для цього рівня аудиторського ризику прийнятний рівень ризику невиявлення, обернено пропорційний до оцінених ризиків суттєвого

[18] МСА 330 *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*, параграфи 7–17.

викривлення на рівні тверджень. Наприклад, чим вищі ризики суттєвого викривлення, які, на думку аудитора, існують, тим менший ризик невиявлення може бути прийнятний та відповідно тим більш переконливі аудиторські докази потрібні аудитору.

A45. Ризик невиявлення пов'язаний із характером, часом та обсягом процедур, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Тому він є функцією ефективності аудиторської процедури та її застосування аудитором. Такі питання, як:

- відповідне планування;
- належне призначення персоналу до команди із завдання;
- застосування професійного скептицизму;
- нагляд та огляд виконаної аудиторської роботи,

допомагають підвищити ефективність аудиторської процедури та її застосування, а також зменшити можливість того, що аудитор може обрати невідповідну аудиторську процедуру, неправильно застосувати доречну аудиторську процедуру або неправильно тлумачити результати аудиту.

A46. МСА 300[19] і МСА 330 установлюють вимоги та надають рекомендації щодо планування аудиту фінансової звітності та дій аудитора у відповідь на оцінені ризики. Проте ризик невиявлення можна лише зменшити, але не усунути через невід'ємні обмеження аудиту. Відповідно деякий ризик невиявлення існуватиме завжди.

Властиві обмеження аудиту

A47. 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 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. Невід'ємні обмеження аудиту є наслідком:

- характеру фінансової звітності;
- характеру аудиторських процедур;
- потреби, щоб аудит проводився у межах розумного періоду часу та обґрунтованої вартості.

Характер фінансової звітності

A48. Складання фінансової звітності передбачає судження управлінського персоналу під час застосування вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування суб'єкта господарювання до фактів та обставин суб'єкта господарювання. Крім того, багато статей фінансової звітності

[19] МСА 300 *«Планування аудиту фінансової звітності»*.

суб'єкта господарювання пов'язано із суб'єктивними рішеннями або оцінками чи ступенем невизначеності, може також існувати діапазон прийнятних тлумачень або суджень, які можна здійснити. Отже, деякі статті фінансової звітності мають властивий рівень змінюваності, який не можна усунути застосуванням додаткових аудиторських процедур. Наприклад, це часто відбувається з певними обліковими оцінками. Проте МСА вимагають, щоб аудитор приділяв особливу увагу тому, чи є обґрунтованими облікові оцінки у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування та відповідного розкриття інформації, а також якісним аспектам облікових практик суб'єкта господарювання, включаючи ознаки можливої упередженості суджень управлінського персоналу[20].

Характер аудиторських процедур

A49. Існують практичні та правові обмеження щодо здатності аудитора отримувати аудиторські докази. Наприклад:

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

Своєчасність фінансового звітування та співвідношення вигоди і витрат

A50. Питання складності, часу або передбачуваних витрат саме по собі не є обґрунтованою підставою для того, щоб аудитор не виконав аудиторську процедуру, для якої немає альтернативи, або був задоволений менш

[20] МСА 540 *«Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»* і МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»*, параграф 12.

ніж переконливими аудиторськими доказами. Належне планування допомагає забезпечувати достатній час і ресурси для проведення аудиту. Незважаючи на це, доречність інформації, а отже, її цінність, має, як правило, тенденцію зменшуватися з часом, тому слід забезпечити певне співвідношення між достовірністю інформації та її вартістю. Це визнається у певних концептуальних основах фінансового звітування (див., наприклад, *Концептуальну основу складання та подання фінансових звітів* РМСБО). Отже, користувачі фінансової звітності очікують, що аудитор сформулює думку щодо фінансової звітності протягом обґрунтованого періоду часу та за обґрунтованою вартістю, визнаючи, що неможливо розглянути всю інформацію, яка може існувати, або займатися всебічно кожним питанням виходячи з припущення, що інформація є помилковою чи оманливою, якщо не доведено інше.

A51. Тому аудитору необхідно:

- планувати аудит так, щоб виконати його ефективно;
- спрямовувати аудиторську роботу на ділянки, в яких, за очікуванням, найбільші ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки та відповідно спрямовувати меншу роботу на інші ділянки;
- використовувати тестування й інші засоби аналізу генеральних сукупностей на викривлення.

A52. З огляду на підходи, наведені у параграфі A51, МСА містять вимоги щодо планування й виконання аудиту та вимагають серед іншого, щоб аудитор:

- мав основу для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень, виконуючи процедури оцінки ризиків і пов'язані з ними заходи[21];
- використовував тестування та інші засоби аналізу генеральних сукупностей у такий спосіб, що забезпечує аудитору обґрунтовану основу для формулювання висновків про генеральну сукупність[22].

Інші питання, які впливають на невід'ємні обмеження аудиту

A53. У випадку певних тверджень або предметів перевірки потенційний вплив невід'ємних обмежень на здатність аудитора виявити суттєві викривлення є особливо значущим. Такі твердження або предмети перевірки охоплюють:

- шахрайство, особливо шахрайство за участю вищого управлінського персоналу, або змову. Подальше обговорення див. у МСА 240;
- існування та повнотувідносин і операцій із пов'язаними сторонами. Подальше обговорення див. у МСА 550[23];

[21] МСА 315 (переглянутий), параграфи 5–10.
[22] МСА 330; МСА 500; МСА 520 *«Аналітичні процедури»*, МСА 530 *«Аудиторська вибірка»*.
[23] МСА 550 *«Пов'язані сторони»*.

- наявність невідповідності законодавчим та нормативним актам. Подальше обговорення див. у МСА 250[24];
- майбутні події чи умови, які можуть змусити суб'єкта господарювання припинити свою подальшу діяльність. Подальше обговорення див. у МСА 570 (переглянутий) [25].

Доречні МСА ідентифікують конкретні аудиторські процедури, які допомагають зменшити вплив невід'ємних обмежень.

A54. Через невід'ємні обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення фінансової звітності можуть бути невиявленими, навіть якщо аудит належно спланований та виконується відповідно до МСА. Відповідно подальше виявлення суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки не свідчить само по собі про те, що аудит не проводився згідно із МСА. Проте властиві обмеження аудиту не є виправданням того, що аудитор був задоволений менш ніж переконливими аудиторськими доказами. Чи виконував аудитор аудит відповідно до МСА, визначається аудиторськими процедурами, виконаними за конкретних обставин, достатністю та прийнятністю отриманих в їх результаті аудиторських доказів і доречністю аудиторського висновку, який ґрунтується на оцінці цих доказів з огляду на загальні цілі аудитора.

Проведення аудиту відповідно до МСА

Характер МСА (див. параграф 18)

A55. Взяті як єдине ціле МСА являють собою стандарти для роботи аудитора під час досягнення загальних цілей аудитора. МСА розглядають загальну відповідальність аудитора, а також додаткові міркування аудитора, які стосуються цієї відповідальності щодо конкретних тем.

A56. Сфера застосування, дата набрання чинності та будь-яке конкретне обмеження застосовності конкретних МСА чітко визначаються в МСА. Якщо інше не зазначено в МСА, аудитору дозволяється застосовувати МСА до зазначеної у ньому дати набрання чинності.

A57. Під час виконання аудиту від аудитора може вимагатися дотримання законодавчих або нормативних вимог додатково до МСА. МСА не мають переважної сили щодо законодавчого чи нормативного акта, який регулює аудит фінансової звітності. У разі, якщо такий законодавчий або нормативний акт відрізняється від МСА, аудит, проведений відповідно лише до законодавчого чи нормативного акта, не буде автоматично відповідати МСА.

A58. Аудитор може також проводити аудит відповідно як до МСА, так і до стандартів аудиту конкретної юрисдикції або країни. У таких випадках,

[24] МСА 250 *«Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»*.
[25] МСА 570 (переглянутий) *«Безперервність діяльності»*.

крім відповідності кожному з МСА, які є доречними для аудиту, аудитору може бути потрібно виконати додаткові аудиторські процедури для відповідності доречним стандартам цієї юрисдикції чи країни.

Спеціальні положення, що стосуються аудитів у державному секторі

A59. МСА є доречними для завдань у державному секторі. Проте на відповідальність аудитора у державному секторі можуть впливати аудиторські повноваження або зобов'язання суб'єктів господарювання державного сектору, які виникають унаслідок законодавчого, нормативного акта чи іншого документа (такого, як директиви міністерств, вимоги державної політики або законодавчі рішення), які можуть передбачати більший обсяг, ніж аудит фінансової звітності відповідно до МСА. Така додаткова відповідальність не розглядається в МСА. Вона може розглядатися в положеннях Міжнародної організації вищих органів аудиту або національних організацій, які встановлюють стандарти, або в рекомендаціях, що їх розробляють державні аудиторські установи.

Зміст МСА (див. параграф 19)

A60. Крім цілей і вимог (у МСА вимоги зазначено словом «повинен»), МСА містять відповідні рекомендації у формі застосування та іншого пояснювального матеріалу. Вони також можуть містити вступний матеріал, який надає контекст, доречний для належного розуміння МСА, і визначення. Отже, весь текст МСА є доречним для розуміння цілей, установлених у МСА, та належного застосування вимог МСА.

A61. У разі потреби матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали надають додаткове пояснення вимог МСА і рекомендації щодо їхнього виконання. Зокрема, вони можуть:

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

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

A62. Додатки становлять частину застосування й іншого пояснювального матеріалу. Мета та передбачуване використання додатка пояснюються в основному тексті відповідного МСА або в назві чи вступній частині самого додатка.

A63. У разі потреби вступний матеріал може містити також такі питання, як пояснення:

- мети та сфери застосування МСА, включаючи взаємозв'язок певного МСА з іншими МСА;

- предмета перевірки у певному МСА;
- належної відповідальності аудитора та інших працівників стосовно предмета перевірки у певному МСА;
- контексту, в якому встановлюється певний МСА.

A64. МСА може містити в окремому розділі під заголовком «Визначення» опис значень, установлених для певних термінів у цілях МСА. Вони надаються для допомоги у послідовному застосуванні та тлумаченні МСА і при цьому не передбачається, що вони мають переважну силу щодо визначення, яке може бути встановленим для інших цілей у законодавчому, нормативному акті чи іншому документі. Якщо не зазначено інше, терміни мають такі самі значення для всіх МСА. Глосарій термінів, які стосуються Міжнародних стандартів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості у виданні «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг», що його публікує МБФ, містить повний перелік термінів, визначених у МСА. Він також містить визначення інших термінів, які є в МСА та допомагають у загальновживаному й послідовному тлумаченні та перекладі.

A65. Додаткові міркування, за потреби, які стосуються аудитів малих підприємств і суб'єктів господарювання державного сектору, входять до складу застосування та іншого пояснювального матеріалу МСА. Ці додаткові міркування допомагають у застосуванні вимог МСА під час аудиту таких суб'єктів господарювання. Проте вони не обмежують або не зменшують відповідальності аудитора за застосування й дотримання вимог МСА.

Спеціальні положення щодо малих підприємств

A66. Для цілей визначення додаткових положень для аудитів малих підприємств термін «мале підприємство *(smaller entity)*» означає суб'єкт господарювання, якому зазвичай властиві такі якісні характеристики:

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

(b) одна або кілька з таких характеристик:

(i) прості або нескладні операції;

(ii) спрощена система ведення обліку;

(iii) незначна кількість напрямів економічної діяльності і невеликий асортимент продукції за кожним із них;

(iv) обмежена кількість заходів внутрішнього контролю;

(v) небагато рівнів управлінського персоналу з повноваженнями щодо широкого кола заходів контролю; або

(vi) нечисленний персонал з широким колом обов'язків у багатьох працівників.

Ці якісні характеристики не є вичерпними, вони притаманні не лише малим підприємствам, а малі підприємства, в свою чергу, не обов'язково повинні демонструвати всі наведені характеристики

A67. Спеціальні положення, що стосуються малих підприємств, включені до складу МСА, розроблені в основному для незареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання. Проте деякі з цих положень можуть бути корисними в аудитах зареєстрованих на біржі малих підприємств.

A68. МСА посилаються на власника малого підприємства, який щодня бере участь в управлінні суб'єктом господарювання, як на «власника-керівника».

Цілі, встановлені в окремих МСА (див. параграф 21)

A69. Кожен МСА містить одну або кілька цілей, які забезпечують зв'язок між вимогами та загальними цілями аудитора. Цілі в окремому МСА призначені для зосередження уваги аудитора на бажаному результаті МСА, водночас вони є досить конкретними, щоб допомогти аудитору:

- зрозуміти, що потрібно виконати та в разі потреби відповідні засоби виконання;
- прийняти рішення, чи потрібно зробити більше для досягнення цих цілей за конкретних обставин аудиту.

A70. Цілі слід розуміти у контексті загальних цілей аудитора, встановлених у параграфі 11 цього МСА. Як і у випадку загальних цілей аудитора, здатність досягти індивідуальної мети однаковою мірою залежить від невід'ємних обмежень аудиту.

A71. Під час використання цілей вимагається, щоб аудитор ураховував взаємозв'язки між МСА. Причина полягає в тому, що, як зазначено у параграфі A55, у МСА в деяких випадках розглядається загальна відповідальність, а в інших – відповідальність, що стосується конкретних тем. Наприклад, цей МСА вимагає, щоб аудитор дотримувався професійного скептицизму; це є необхідним в усіх аспектах планування та виконання аудиту, але не повторюється як вимога кожного МСА. На рівні надання більш докладних даних МСА 315 (переглянутий) і МСА 330 містять, серед іншого, цілі та вимоги, в яких йдеться про відповідальність аудитора ідентифікувати та оцінювати ризики суттєвого викривлення, розробляти і виконувати подальші аудиторські процедури для дій у відповідь на ці оцінені ризики відповідно; ці цілі та вимоги застосовуються протягом усього аудиту. МСА, в якому йдеться про конкретні положення аудиту (наприклад, МСА 540), може поширюватися на те, як застосовуються цілі та вимоги таких МСА, як МСА 315 (переглянутий) і МСА 330, у зв'язку з предметом перевірки

в цьому МСА, але не повторювати їх. Тому під час досягнення мети, встановленої в МСА 540, аудитор бере до уваги цілі та вимоги інших доречних МСА.

Використання цілей для визначення потреби в додаткових аудиторських процедурах (див. параграф 21(a))

A72. Вимоги МСА призначені надати змогу аудитору досягти цілей, визначених у МСА, а отже, загальних цілей аудитора. Тому очікується, що належне застосування вимог МСА забезпечить достатню основу для досягнення цілей аудитором. Однак оскільки обставини завдань з аудиту широко варіюються та всі обставини не можна передбачити в МСА, аудитор несе відповідальність за визначення аудиторських процедур, потрібних для виконання вимог МСА і досягнення цих цілей. За обставин завдання можуть бути конкретні питання, які вимагають, щоб аудитор виконав аудиторські процедури на додаток до процедур, яких вимагають МСА для досягнення цілей, визначених у МСА.

Використання цілей для оцінки того, чи отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі (див. параграф 21(b))

A73. Вимагається, щоб аудитор використовував визначені цілі для оцінки того, чи отримані достатні та прийнятні аудиторські докази в контексті загальних цілей аудитора. Якщо в результаті аудитор доходить висновку, що аудиторські докази не є достатніми та прийнятними, тоді він може дотримуватися одного чи кількох із наведених далі підходів, щоб виконати вимогу параграфа 21(b):

- оцінити, чи отримані або чи будуть отримані додаткові доречні аудиторські докази в результаті дотримання вимог інших МСА;
- розширити роботу, виконану під час застосування однієї або кількох вимог, або
- виконати інші процедури, які, за судженням аудитора, необхідні за конкретних обставин.

Якщо очікується, що ніщо з наведеного вище не буде доцільним або можливим за конкретних обставин, аудитор не зможе отримати достатні та прийнятні аудиторські докази і за вимогами МСА має визначити вплив на аудиторський звіт або на здатність аудитора завершити завдання.

Дотримання доречних вимог

Доречні вимоги (див. параграф 22)

A74. У деяких випадках певний МСА (і тому всі його вимоги) може не бути доречним за конкретних обставин. Наприклад, якщо у суб'єкта господарювання відсутня діяльність внутрішнього аудиту, МСА 610 (переглянутий в 2013 р.)[26] буде недоречним.

[26] МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) *«Використання роботи внутрішніх аудиторів»*.

A75. У доречному МСА можуть бути вимоги, які залежать від умов. Така вимога є доречною, якщо застосовуються обставини, передбачувані у вимозі, та умова існує. Як правило, умовність вимоги буде або явною, або неявною, наприклад:

- вимога модифікувати думку аудитора в разі обмеження обсягу[27] представляє собою явну умовну вимогу;
- вимога повідомити інформацію про значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані під час аудиту, тим, кого наділено найвищими повноваженнями[28], яка залежить від існування таких ідентифікованих значних недоліків, та вимога отримати достатні й прийнятні аудиторські докази стосовно подання і розкриття інформації про сегменти відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування[29], яка залежить від того, чи вимагається це або дозволяється концептуальною основою розкриття такої інформації є неявно умовними вимогами.

У деяких випадках вимога може бути висловлена як така, що залежить від застосовного законодавчого або нормативного акта. Наприклад, може вимагатися, щоб аудитор відмовився від завдання з аудиту, якщо відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом, або може вимагатися, щоб аудитор виконав певні процедури, якщо це не забороняється законодавчим або нормативним актом. Залежно від юрисдикції дозвіл чи заборона за законодавчим або нормативним актом може бути явною чи неявною.

Відступлення від вимоги (див. параграф 23)

A76. МСА 230 установлює вимоги до документації за виняткових обставин, якщо аудитор відступає від доречної вимоги[30]. МСА не передбачають дотримання вимоги, яка є недоречною за обставин аудиту.

Неможливість досягнення цілі (див. параграф 24)

A77. Чи досягнута ціль – це питання професійного судження аудитора. Таке судження враховує результати аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА, оцінку аудитором, чи були отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі і чи потрібно зробити більше за конкретних обставин аудиту, щоб досягти цілей, установлених у МСА. Відповідно обставини, які можуть призвести до неможливості досягнення цілі, охоплюють такі, що:

- перешкоджають аудитору виконати доречні вимоги МСА;

[27] МСА 705 *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»*, параграф 13.

[28] МСА 265 *«Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»*, параграф 9.

[29] МСА 501 *«Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів»*, параграф 13.

[30] МСА 230, параграф 12.

- призводять до непрактичності або неможливості для аудитора виконати додаткові аудиторські процедури, або отримати додаткові аудиторські докази, визначені необхідними на основі використання цілей відповідно до параграфа 21, наприклад унаслідок обмеження доступних аудиторських доказів.

A78. Аудиторська документація, яка відповідає вимогам МСА 230 та конкретним вимогам до документації інших доречних МСА, забезпечує докази щодо наявності підстав у аудитора для висновку про досягнення загальних цілей аудитора. Хоча необов'язково, щоб аудитор документував окремо (наприклад, за допомогою контрольного переліку), що окремі цілі досягнуто, документування неможливості досягти окремої цілі допомагає оцінці аудитором того, чи перешкодила йому така неможливість досягти загальних цілей аудитора.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 210
«УЗГОДЖЕННЯ УМОВ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,
що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Дата набрання чинності 2

Ціль 3

Визначення 4–5

Вимоги

Передумови для проведення аудиту 6–8

Узгодження умов завдань з аудиту 9–12

Регулярні аудити 13

Прийняття зміни в умовах завдання з аудиту 14–17

Додаткові положення під час прийняття завдання 18–21

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МСА A1

Передумови для проведення аудиту A2–A21

Узгодження умов завдань з аудиту A22–A29

Регулярні аудити A30

Прийняття зміни в умовах завдання з аудиту A31–A35

Додаткові положення під час прийняття завдання A36–A39

Додаток 1. Приклад листа-угоди про проведення аудиту

Додаток 2. Визначення прийнятності концептуальних основ загального призначення

Міжнародний стандарт аудиту (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»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 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 повноваженнями. У МСА 220[1] йдеться про ті аспекти прийняття завдання, які є в зоні впливу аудитора (див. параграф А1).

Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Ціль

3. Ціль аудитора – прийняти або подовжити завдання з аудиту лише тоді, коли узгоджено основу його виконання шляхом:
   (a) обґрунтування наявності передумов для проведення аудиту;
   (b) підтвердження того, що є взаєморозуміння між аудитором та управлінським персоналом і, за потреби, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо умов завдання з аудиту.

Визначення

4. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:

   Передумови для проведення аудиту (*preconditions for an audit*) – застосування управлінським персоналом прийнятної концептуальної основи фінансового звітування при складанні фінансової звітності та згода управлінського персоналу і, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, на передумови[2] для проведення аудиту.

5. Для цілей цього МСА посилання на термін «управлінський персонал» далі слід розуміти як «управлінський персонал і, де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями».

Вимоги

Передумови для проведення аудиту

6. Для встановлення наявності передумов для проведення аудиту аудитор повинен:
   (a) визначити, чи є прийнятною концептуальна основа фінансового звітування, яка буде застосовуватись при складанні фінансової звітності (див. параграфи А2–А10);

[1] МСА 220 *«Контроль якості аудиту фінансової звітності»*.

[2] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграф 13.

(b) отримати згоду управлінського персоналу, що він визнає та розуміє відповідальність (див. параграфи А11–А14, А21):

(i) за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи, якщо доречно, її достовірне подання (див. параграф А15);

(ii) за таку систему внутрішнього контролю, яка, за визначенням управлінського персоналу, необхідна для надання можливості складати фінансову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки (див. параграфи А16–А19);

(iii) за забезпечення аудитора:

a. доступом до всієї інформації, яка, як відомо управлінському персоналу, є доречною для складання фінансової звітності, такої як записи, документація тощо;

b. додатковою інформацією, про яку аудитор може зробити запит управлінському персоналу з метою аудиту;

c. необмеженим доступом до працівників суб'єкта господарювання, від яких, за визначенням аудитора, необхідно отримати аудиторські докази.

Обмеження обсягу до прийняття завдання з аудиту

7. Якщо управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, встановлюють такі обмеження обсягу роботи аудитора в умовах запропонованого завдання з аудиту, які, як вважає аудитор, призведуть до відмови аудитора від висловлення думки щодо фінансової звітності, аудитор не повинен приймати таке обмежене завдання як завдання з аудиту, якщо цього не вимагає законодавчий або нормативний акт.

Інші чинники, що впливають на прийняття завдання з аудиту

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

(a) аудитор визначив, що концептуальна основа фінансового звітування, яку слід застосовувати при складанні фінансової звітності, є неприйнятною, за винятком ситуації, передбаченої в параграфі 19, або

(b) не було досягнуто згоди, про яку йдеться у параграфі 6(b).

Узгодження умов завдань з аудиту

9. Аудитор повинен узгодити умови завдання з аудиту з управлінським персоналом або за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф А22).

10. Відповідно до параграфа 11 узгоджені умови завдання з аудиту записуються у листі-угоді про проведення аудиту чи в іншій належній формі письмової угоди та містять (див. параграфи А23–А27):
    (a) мету та обсяг аудиту фінансової звітності;
    (b) відповідальність аудитора;
    (c) відповідальність управлінського персоналу;
    (d) ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансового звітування для складання фінансової звітності;
    (e) посилання на очікувану форму й зміст будь-яких звітів, які надає аудитор (див. параграф А24); та
    (f) констатацію того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнятися від очікуваної форми та змісту.

11. Якщо законодавчий або нормативний акт установлює досить докладно умови завдання з аудиту, зазначені в параграфі 10, аудитору не потрібно зазначати їх у письмовій угоді, за винятком того, що такий законодавчий чи нормативний акт застосовується й управлінський персонал визнає та розуміє свою відповідальність, як це зазначено у параграфі 6(b) (див. параграфи А23, А28–А29).

12. Якщо законодавчий або нормативний акт установлює відповідальність управлінського персоналу, подібну до описаної у параграфі 6(b), аудитор може визначити, що законодавчий чи нормативний акт передбачає таку відповідальність, яка, за судженням аудитора, є фактично еквівалентною відповідальності, встановленій у цьому параграфі. Стосовно відповідальності, яка є еквівалентною, аудитор може використовувати формулювання законодавчого або нормативного акта для її опису в письмовій угоді. Стосовно відповідальності, що не встановлена в законодавчому чи нормативному акті такою, яка є еквівалентною, у письмовій угоді використовується опис, зазначений у параграфі 6(b) (див. параграф А28).

Регулярні аудити

13. Стосовно регулярних аудитів аудитор повинен оцінити, чи вимагають обставини переглядати умови завдання з аудиту та чи є потреба нагадати суб'єкту господарювання про існуючі умови завдання з аудиту (див. параграф А30).

Прийняття зміни в умовах завдання з аудиту

14. Аудитор не повинен погоджуватися на зміну в умовах завдання з аудиту, якщо для цього немає раціонального обґрунтування (див. параграфи А31–А33).

15. 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 (див. параграфи А34–А35).

16. Якщо умови завдання з аудиту змінюються, аудитору і управлінському персоналу слід узгодити й записати нові умови завдання у листі-угоді чи в іншій доречній формі письмової угоди.

17. Якщо аудитор не в змозі узгодити зміну в умовах завдання з аудиту, а управлінський персонал не дозволяє йому продовжувати виконувати початкове завдання з аудиту, аудитор повинен:
    (a) відмовитися від завдання з аудиту, якщо це можливо згідно зі застосовним законодавчим або нормативним актом;
    (b) визначити, чи існує будь-яке контрактне чи інше зобов'язання повідомляти про обставини інші сторони, наприклад тих, кого наділено найвищими повноваженнями, власників чи регуляторні органи.

Додаткові положення під час прийняття завдання

Стандарти фінансового звітування, доповнені законодавчим або нормативним актом

18. Якщо стандарти фінансового звітування, встановлені вповноваженою чи визнаною організацією, яка затверджує стандарти, доповнюються законодавчим або нормативним актом, аудитор повинен визначити, чи є будь-які суперечності між стандартами фінансового звітування та додатковими вимогами. Якщо такі суперечності існують, аудитор повинен обговорити з управлінським персоналом характер додаткових вимог і узгодити таке:
    (a) чи можна виконати додаткові вимоги через розкриття додаткової інформації у фінансовій звітності або
    (b) чи можна відповідно змінити опис застосовної концептуальної основи фінансового звітування у фінансовій звітності.

    Якщо жодну із наведених вище дій виконати неможливо, аудитор повинен визначити, чи потрібно буде модифікувати аудиторську думку відповідно до МСА 705[3] (див. параграф А36).

Концептуальна основа фінансового звітування, встановлена законодавчим або нормативним актом: інші чинники, що впливають на її прийняття

19. Якщо аудитор визначив, що концептуальна основа фінансового звітування, встановлена законодавчим або нормативним актом, буде неприйнятною, але через те, що вона встановлена законодавчим або нормативним актом, він повинен прийняти завдання з аудиту лише в тому разі, якщо є наведені далі умови (див. параграф А37):
    (a) управлінський персонал погоджується на розкриття додаткової інформації у фінансовій звітності для того, щоб фінансова звітність не вводила в оману користувачів;
    (b) в умовах завдання з аудиту визнається, що:

[3] МСА 705 *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»*.

(i) звіт аудитора щодо фінансової звітності міститиме «Пояснювальний параграф», який приверне увагу користувачів до розкриття додаткової інформації згідно з МСА 706 (переглянутий);[4]

(ii) якщо від аудитора не вимагається за законодавчим чи нормативним актом висловлювати думку аудитора щодо фінансової звітності, використовуючи формулювання «подана достовірно в усіх суттєвих аспектах» або «надає правдиву та неупереджену інформацію» відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, аудиторська думка щодо фінансової звітності не міститиме ці формулювання.

20. Якщо відсутні умови, зазначені у параграфі 19, а законодавчий або нормативний акт вимагає, щоб аудитор виконував завдання з аудиту, аудитор повинен:

(a) оцінити вплив оманливого характеру такої фінансової звітності на аудиторський звіт;

(b) внести відповідне посилання на це в умовах завдання з аудиту.

Звіт аудитора, встановлений законодавчим або нормативним актом

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

(a) чи можуть користувачі неправильно зрозуміти надання впевненості, отримане на основі аудиту фінансової звітності, та якщо це так,

(b) чи може додаткове пояснення в звіті аудитора зменшити можливе неправильне розуміння[5].

Якщо аудитор доходить висновку, що додаткове пояснення в звіті аудитора не може усунути можливе неправильне розуміння, він не повинен приймати завдання з аудиту, якщо цього не вимагає від нього законодавчий або нормативний акт. Аудит, проведений згідно із таким законодавчим чи нормативним актом, не відповідає вимогам МСА. Відповідно аудитор не повинен включати до складу звіту аудитора посилання на аудит, проведений відповідно до МСА[6] (див. параграфи А38–А39).

[4] МСА 706 *«Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»*.

[5] МСА 706.

[6] Див. також МСА 700 *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»*, параграф 43.

* * *

Матеріали до застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МСА (див. параграф 1)

A1. Завдання з надання впевненості, до складу яких входять завдання з аудиту, можуть бути прийнятими лише в тому разі, якщо практикуючий фахівець вважає, що будуть виконані відповідні етичні вимоги, такі як незалежність та професійна компетентність, і якщо завданню властиві певні характеристики[7]. Відповідальність аудитора стосовно етичних вимог у контексті прийняття завдання з аудиту, а також за те, наскільки вони перебувають у межах контролю аудитора, розглядається у МСА 220[8]. У цьому МСА йдеться про питання (або передумови), які перебувають у межах контролю суб'єкта господарювання та які необхідно узгодити аудитору та управлінському персоналу суб'єкта господарювання.

Передумови для проведення аудиту

Концептуальна основа фінансового звітування (див. параграф 6(a))

A2. 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[9]. Критерії – це контрольні показники, які використовуються 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.

A3. 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. У багатьох випадках аудитор може припускати, що застосовна концептуальна основа фінансового звітування є прийнятною, як описано у параграфах A8–A9.

Визначення прийнятності концептуальної основи фінансового звітування

A4. Чинники, що є доречними для визначення аудитором прийнятності концептуальної основи фінансового звітування, яку слід застосовувати під час складання фінансової звітності, охоплюють:

- характер суб'єкта господарювання (наприклад, чи є це комерційне підприємство, суб'єкт господарювання у державному секторі або неприбуткова організація);

---

7 *Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості*, параграф 17.

8 МСА 220, параграфи 9–11.

9 *Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості*, параграф 17 (b)(ii).

- мету фінансової звітності (наприклад, чи складена вона для задоволення загальних потреб у фінансовій інформації широкого кола користувачів або потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів);
- характер фінансової звітності (наприклад, чи є фінансова звітність повним комплектом фінансової звітності або окремим фінансовим звітом);
- чи встановлює законодавчий або нормативний акт застосовну концептуальну основу фінансового звітування.

А5. Багато користувачів фінансової звітності не мають можливості вимагати, щоб фінансова звітність була адаптована до задоволення їхніх 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.

А6. 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. У МСА 800 обговорюється прийнятність концептуальної основи фінансового звітування, розробленої для задоволення потреб у фінансовій інформації певного кола користувачів[10].

А7. Недоліки застосовної концептуальної основи фінансового звітування, які свідчать, що вона є неприйнятною, можуть бути виявлені після прийняття завдання з аудиту. Якщо використання цієї концептуальної основи фінансового звітування встановлено законодавчим або нормативним актом, застосовуються вимоги параграфів 19–20. Якщо використання цієї концептуальної основи фінансового звітування не встановлено законодавчим або нормативним актом, управлінський персонал може прийняти рішення про іншу концептуальну основу фінансового звітування, яка є прийнятною. Якщо управлінський персонал приймає таке рішення, згідно з вимогою параграфа 16 узгоджуються нові умови завдання з аудиту для відображення зміни концептуальної основи, оскільки раніше узгоджені умови більше не будуть правильними.

Концептуальні основи загального призначення

А8. На сьогодні немає об'єктивної та авторитетної основи, яка є загальновизнаною в усьому світі для оцінки прийнятності концептуальних основ

[10] МСА 800 *«Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»*, параграф 8.

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.

Концептуальна основа фінансового звітування, встановлена законодавчим або нормативним актом

A9. Згідно з параграфом 6(а) вимагається, щоб аудитор визначав, чи є прийнятною концептуальна основа фінансового звітування, яку слід застосовувати при складанні фінансової звітності. У деяких юрисдикціях законодавчий або нормативний акт може встановлювати концептуальну основу фінансового звітування, яку слід використовувати при складанні 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. У тому разі, якщо концептуальна основа не вважається прийнятною, застосовуються параграфи 19–20.

Юрисдикції, в яких відсутні організації, що встановлюють стандарти, чи встановлені стандарти фінансового звітування

A10. Якщо суб'єкт господарювання зареєстрований чи здійснює свою діяльність у юрисдикції, в якій відсутня уповноважена чи визнана організація, що встановлює стандарти, або якщо використання концептуальної основи фінансового звітування не встановлено законодавчим або нормативним актом, управлінський персонал обирає концептуальну основу фінансового звітування, яку слід застосовувати

для складання фінансової звітності. У Додатку 2 наведено рекомендації щодо визначення прийнятності концептуальних основ за таких обставин.

Узгодження відповідальності управлінського персоналу (див. параграф 6(b))

A11. Аудит відповідно до МСА проводиться на основі передумови, що управлінський персонал визнав та розуміє, що він несе відповідальність, зазначену в параграфі 6(b)[11]. У певних юрисдикціях така відповідальність може встановлюватися законодавчим або нормативним актом. В інших юрисдикціях визначення такої відповідальності у законодавчому акті може бути стислим або її законодавче чи нормативне визначення може бути відсутнім. МСА не мають переважної сили щодо законодавчого чи нормативного акта в таких питаннях. Проте 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 (включаючи інформацію, отриману з інших, аніж Головна книга та записи по бухгалтерських рахунках джерел), 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 у параграфах 9–12.

A12. Спосіб, у який відповідальність за фінансове звітування розподіляється між управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями, варіюватиметься залежно від ресурсів і структури суб'єкта господарювання та будь-якого відповідного законодавчого і нормативного акту, а також залежно від відповідних ролей управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в межах суб'єкта господарювання. У більшості випадків управлінський персонал несе відповідальність за підготовку фінансової звітності, тоді як ті, кого наділено найвищими повноваженнями, здійснюють нагляд за управлінським персоналом. У деяких випадках ті, кого наділено найвищими повноваженнями, нестимуть або братимуть на себе відповідальність за затвердження фінансової звітності чи за моніторинг системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що стосується фінансової звітності. У великих чи державних суб'єктів господарювання групі осіб із числа тих, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад аудиторському комітету, може доручатися певна відповідальність із нагляду.

A13. МСА 580 вимагає, щоб аудитор звертався із запитом до управлінського персоналу про надання письмових запевнень, що управлінський персонал

[11] МСА 200, параграф A2.

виконав свої певні зобов'язання[12]. Отже, може бути прийнятним довести до відома управлінського персоналу, що очікуватиметься одержання таких письмових запевнень разом із письмовими запевненнями, яких вимагають інші МСА, та за потреби з письмовими запевненнями, щоб підтвердити інші аудиторські докази, доречні для фінансової звітності, або одне чи кілька тверджень у фінансовій звітності.

A14. Якщо управлінський персонал не визнає свою відповідальність або не погодиться надати письмові запевнення, аудитор не зможе отримати достатні та прийнятні аудиторські докази[13]. 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.

Складання фінансової звітності (див. параграф 6(b)(i))

A15. Більшість концептуальних основ фінансового звітування містить вимоги, що стосуються подання фінансової звітності; у таких концептуальних основах складання фінансової звітності відповідно до концептуальної основи фінансового звітування включає подання. У випадку концептуальної основи достовірного подання важливість мети звітування достовірного подання є такою, що передумова, узгоджена з управлінським персоналом, містить конкретне посилання на достовірне подання або на відповідальність за забезпечення того, щоб фінансова звітність надавала «правдиву та неупереджену інформацію» відповідно до концептуальної основи фінансового звітування.

Система внутрішнього контролю (див. параграф 6(b)(ii))

A16. 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[14].

A17. 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

[12] МСА 580 *«Письмові запевнення»*, параграфи 10–11.
[13] МСА 580, параграф A26.
[14] МСА 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*, параграф A53.

розуміє свою відповідальність за систему внутрішнього контролю. Проте згода, яку вимагає параграф 6(b)(ii), не означає, що аудитор установить, що система внутрішнього контролю, що здійснюється управлінським персоналом, досягла своєї мети чи не має недоліків.

A18. 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 оцінки ризиків суб'єкта господарювання; інформаційну систему, включаючи відповідні бізнес-процеси, що стосуються фінансового звітування, а також повідомлення інформації; діяльність із контролю; моніторинг заходів контролю. Проте ця класифікація необов'язково відображає те, як конкретний суб'єкт господарювання може розробити, здійснювати й підтримувати свою систему внутрішнього контролю або як вона може класифікувати будь-який окремий компонент[15]. 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.

A19. У деяких юрисдикціях законодавчий або нормативний акт може посилатися на відповідальність управлінського персоналу за належну якість облікових книг і записів або систем бухгалтерського обліку. В деяких випадках загальна практика може припускати розмежування бухгалтерських книг та записів або облікових систем, з одного боку, від системи внутрішнього контролю чи заходів контролю – з іншого боку. Оскільки бухгалтерські книги та записи або облікові системи є невід'ємною частиною системи внутрішнього контролю, як зазначено в параграфі A18, на них немає окремого посилання у параграфі 6(b)(ii) в описі відповідальності управлінського персоналу. Для уникнення непорозуміння, для аудитора може бути прийнятним пояснити управлінському персоналу обсяг цієї відповідальності.

Додаткова інформація (див. параграф 6(b)(iii))

A20. Додаткова інформація, яку аудитор може запитати від управлінського персоналу для цілей аудиту, може включати, якщо це застосовно, питання, які стосуються іншої інформації відповідно до МСА 720 (переглянутий). 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.

[15] МСА 315 (переглянутий), параграф A58 та Додаток 1.

Положення, що стосуються малих підприємств (див. параграф 6(b))

A21. Однією з цілей узгодження умов завдання з аудиту є уникнення непорозуміння щодо належної відповідальності управлінського персоналу та аудитора. Наприклад, якщо третя сторона надавала допомогу в складанні фінансової звітності, корисним може бути нагадування управлінському персоналу, що складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування є його відповідальністю.

Узгодження умов завдання з аудиту

Узгодження умов завдання з аудиту (див. параграф 9)

A22. Ролі управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, під час узгодження умов завдання з аудиту для суб'єкта господарювання залежать від структури управління в цього суб'єкта господарювання та від відповідного законодавчого або нормативного акту.

Лист-угода про проведення аудиту чи інша форма письмової угоди[16] (див. параграфи 10–11)

A23. 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. Проте в деяких країнах ціль і обсяг аудиту, а також відповідальність управлінського персоналу і аудитора можуть встановлюватися законодавчим актом досить докладно, тобто законодавчий акт установлює питання, зазначені в параграфі 10. Хоча за таких обставин параграф 11 дає змогу аудитору включити в лист-угоду лише посилання на той факт, що застосовується відповідний законодавчий чи нормативний акт, а також, що управлінський персонал визнає й розуміє свою відповідальність, як зазначено у параграфі 6(b), проте аудитор може вважати за потрібне включити питання, зазначені в параграфі 10, у лист-угоду як інформацію для управлінського персоналу.

Форма та зміст листа-угоди про проведення аудиту

A24. Форма та зміст листа-угоди про проведення аудиту можуть змінюватися для кожного суб'єкта господарювання. Інформація, наведена аудитором у листі-угоді про проведення аудиту, може ґрунтуватися на МСА 200[17]. У параграфах 6(b) і 12 цього МСА йдеться про відповідальність управлінського персоналу. Додатково до включення питань, що вимагаються параграфом 10, лист-угода про проведення аудиту може містити, наприклад, посилання на таке:

[16] У наступних параграфах будь-яке посилання на лист-угоду про проведення аудиту слід розуміти як посилання на лист-угоду про проведення аудиту чи іншу форму письмової угоди.

[17] МСА 200, параграфи 3–9.

- уточнення обсягу аудиту, включаючи посилання на застосовне законодавство, нормативні акти, МСА, етичні та інші стандарти професійних організацій, яких дотримується аудитор;
- форму будь-якого іншого повідомлення результатів завдання з аудиту;
- вимогу до аудитора щодо повідомлення інформації з ключових питань аудиту в своєму звіті відповідно до вимог МСА 701[18];
- 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, включаючи склад команди із завдання;
- очікування, що управлінський персонал надасть письмові запевнення (див. також параграф А13);
- 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 проекти 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 (включаючи всю інформацію, необхідну для складання приміток), а також іншу інформацію[19], 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.

А25. Якщо від аудитора не вимагається надання інформації з ключових питань аудиту, для нього може виявитись корисним послатися в умовах завдання з аудиту на можливість включення інформації з ключових

[18] МСА 701 (переглянутий) *«Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»*.

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

питань аудиту в свій звіт, а в деяких юрисдикціях аудитору може виявитись необхідним включення такого посилання для того, щоб зберегти цю можливість.

A26. У разі потреби до складу листа-угоди можуть бути включені також такі пункти:

- домовленості щодо 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, в 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.

Приклад листа-угоди про проведення аудиту наведено в Додатку 1.

Аудити компонентів

A27. Якщо аудитор суб'єкта господарювання – материнського підприємства є також аудитором компонента, то чинники, які можуть впливати на рішення, чи надсилати компоненту окремого листа-угоду про проведення аудиту, охоплюють таке:

- хто призначає аудитора компонента;
- чи надаватиметься окремий звіт аудитора про компонент;
- законодавчі вимоги, що висуваються до призначення аудитора;
- ступінь права власності материнського підприємства;
- ступінь незалежності управлінського персоналу компонента від суб'єкта господарювання – материнського підприємства.

Відповідальність управлінського персоналу, встановлена законодавчим або нормативним актом (див. параграфи 11–12)

A28. Якщо за умов, зазначених у параграфах A23 і A29, аудитор дійде висновку, що деякі умови завдання з аудиту можна не заносити до листа-угоди про проведення аудиту, згідно з параграфом 11 йому все одно слід отримати від управлінського персоналу письмову згоду, що управлінський персонал визнає та розуміє відповідальність, наведену в параграфі 6(b). Проте відповідно до параграфа 12 така письмова згода може містити формулювання із законодавчого чи нормативного акта, якщо такий законодавчий чи нормативний акт установлює відповідальність для управлінського персоналу, яка є фактично еквівалентною відповідальності, зазначеній у параграфі 6(b). Професійна організація бухгалтерів, організація, яка

встановлює стандарти аудиту чи регуляторний орган з аудиту в певній юрисдикції можуть надавати рекомендації, чи є опис у законодавчому або нормативному акті еквівалентним.

Положення, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

A29. Законодавчий або нормативний акт, що регулює діяльність з аудиту в державному секторі, санкціонує, як правило, призначення аудитора в державному секторі та визначає його відповідальність і повноваження, включаючи повноваження на доступ до записів та іншої інформації суб'єкта господарювання. Якщо законодавчий або нормативний акт установлює досить докладно умови завдання з аудиту, аудитор у державному секторі може все-таки вважати, що надання повнішого листа-угоди про проведення аудиту, ніж дозволено у параграфі 11, має свої переваги.

Регулярні аудити (див. параграф 13)

A30. 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 фінансового звітування, застосованої під час складання фінансової звітності;
- зміни в інших вимогах до звітності.

Прийняття зміни в умовах завдання з аудиту

Вимога змінити умови завдання з аудиту (див. параграф 14)

A31. 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, як цього вимагає параграф 14, розглядає обґрунтування вимоги, зокрема наслідки обмеження на обсяг завдання з аудиту.

A32. 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.

A33. 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 (див. параграф 15)

A34. 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 додатково до питань, наведених вище у параграфах A31–A32.

A35. 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 таке:

(a) первинне завдання з аудиту або

(b) 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.

Додаткові положення під час прийняття завдання

Стандарти фінансового звітування, доповнені законодавчим або нормативним актом (див. параграф 18)

A36. У деяких юрисдикціях законодавчий або нормативний акт може доповнювати стандарти фінансового звітування, встановлені вповноваженою чи визнаною організацією, яка встановлює стандарти, додатковими вимогами щодо складання фінансової звітності. У таких юрисдикціях застосовна концептуальна основа фінансового звітування для цілей застосування МСА охоплює як визначену концептуальну основу фінансового звітування, так і ці додаткові вимоги за умови, що вони не суперечать визначеній концептуальній основі фінансового звітування. Наприклад, це може бути випадок, якщо законодавчий або нормативний акт установлює розкриття інформації додатково до розкриття інформації, якого вимагають стандарти фінансового звітування, або якщо вони звужують діапазон варіантів вибору, які можна зробити у межах концептуальної основи фінансового звітування[20].

[20] Параграф 15 МСА 700 (переглянутий) містить вимогу, що стосується оцінювання того, чи належно фінансова звітність посилається або описує застосовну концептуальну основу фінансового звітування.

Концептуальна основа фінансового звітування, встановлена законодавчим чи нормативним актом: інші чинники, що впливають на прийняття (див. параграф 19)

A37. Законодавчий або нормативний акт може встановлювати вимоги, щоб аудиторська думка містила формулювання «подана достовірно в усіх суттєвих аспектах» або «надає правдиву та неупереджену інформацію» в разі, якщо аудитор доходить висновку, що інакше застосовна концептуальна основа фінансового звітування, встановлена законодавчим або нормативним актом, була б неприйнятною. В цьому випадку умови вживання встановлених формулювань в аудиторському звіті значно відрізняються від вимог МСА (див. параграф 21).

Звіт аудитора, установлений законодавчим або нормативним актом (див. параграф 21)

A38. МСА вимагають, щоб аудитор не зазначав дотримання вимог МСА, якщо він не дотримувався вимог усіх МСА, доречних для аудиту[21]. Якщо законодавчий або нормативний акт установлює схему або формулювання аудиторського звіту в формі чи термінах, які значно відрізняються від вимог МСА, і аудитор доходить висновку, що додаткове пояснення в звіті аудитора не зменшить можливе неправильне розуміння, він може розглянути внесення до звіту аудитора констатації того, що аудит проводиться не відповідно до МСА. Проте рекомендується, щоб аудитор застосовував, наскільки це можливо, МСА, включаючи ті, що стосуються звіту аудитора, незважаючи на те, що аудитору не дозволяється посилатися на аудит, проведений відповідно до МСА.

Особливі положення, що стосуються суб'єктів господарювання у державному секторі

A39. У державному секторі можуть існувати особливі вимоги в межах законодавства, що регулює повноваження щодо проведення аудитів; наприклад, може вимагатися, щоб аудитор надавав звіт безпосередньо міністру, законодавчому чи державному органу, якщо суб'єкт господарювання обмежує обсяг аудиту.

[21] МСА 200, параграф 20.

Додаток 1

(див. параграфи А24–26)

Приклад листа-угоди про проведення аудиту

Нижче наведено приклад листа-угоди про проведення аудиту фінансової звітності загального призначення, складеної відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Цей лист не є шаблоном до застосування; припускається, що він є лише рекомендацією, яку можна використовувати разом із положеннями, наведеними у цьому МСА. Він потребуватиме змін залежно від індивідуальних вимог та обставин. Лист сформульовано так, що він стосується аудиту фінансової звітності за один звітний період і потребуватиме модифікації, якщо припускається чи очікується, що він застосовуватиметься до регулярних аудитів (див. параграф 13 цього МСА). Може бути доцільно звернутися по юридичну консультацію, щоб будь-який лист, який пропонується, був належно сформульований.

* * *

Відповідному представнику управлінського персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями компанії[1] ABC.

[*Мета та обсяг аудиту*]

Ви[2] запропонували нам провести аудит фінансової звітності компанії ABC, що складається зі звіту про фінансовий стан станом на 31 грудня 20X1 р., звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, і приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик. Ми із задоволенням підтверджуємо нашу згоду на проведення аудиту, а також наше розуміння завдання, як зазначено у цьому листі.

Цілями нашого аудиту є отримати обґрунтовану впевненість, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень через шахрайство або помилки, та надати звіт аудитора, який міститиме нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, але вона на гарантує, що аудит, виконаний відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА), завжди виявить суттєве викривлення, якщо воно існує. Викривлення можуть бути наслідком шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо, взяті окремо або в сукупності, вони очікувано впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі цієї фінансової звітності.

---

1 Адресати та посилання в листі відповідатимуть обставинам завдання, включаючи відповідну юрисдикцію. Важливо звертатися до відповідних осіб (див. параграф А22).

2 У листі застосовуватимуться або змінюватимуться залежно від обставин посилання на «Ви», «ми», «нас», «управлінський персонал», «тих, кого наділено найвищими повноваженнями» та «аудитор».

[*Зобов'язання аудитора*]

Ми проведемо аудит відповідно до МСА. Ці стандарти вимагають від нас дотримання етичних вимог. Як складову аудиту відповідно до МСА ми використовуємо професійне судження, та дотримуємося професійного скептицизму під час здійснення аудиту. Ми також:

- Ідентифіковуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки, розробляємо і виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики та отримуємо аудиторські докази, які є достатніми й прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим у порівнянні з суттєвим викривленням внаслідок помилки, оскільки шахрайство може включати змову, фальсифікацію, навмисні вилучення, хибні тлумачення або нехтування внутрішнім контролем.
- Отримуємо розуміння внутрішнього контролю, доречного до аудиту, з метою розробки аудиторських процедур, прийнятних за цих обставин, але не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання[3]. Проте ми повідомимо Вам у письмовій формі про будь-які суттєві недоліки внутрішнього контролю, що стосуються аудиту фінансової звітності, які ми ідентифікували під час аудиту.
- Оцінюємо прийнятність використаних облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок, а також відповідних розкриттів, здійснених управлінським персоналом.
- Робимо висновок щодо прийнятності використання управлінським персоналом безперервності діяльності як основи бухгалтерського обліку та на основі отриманих аудиторських доказів висновок стосовно того, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність компанії продовжити свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми дійдемо висновку, що така суттєва невизначеність дійсно існує, ми зобов'язані привернути увагу в нашому звіті до відповідних розкриттів у фінансовій звітності або, якщо такі розкриття неадекватні, модифікувати нашу думку. Наші висновки ґрунтуватимуться на аудиторських доказах, отриманих до дати звіту аудитора. Однак майбутні події або умови можуть примусити компанію припинити свою безперервну діяльність.
- Оцінимо загальне подання, структуру та зміст фінансової звітності, включаючи розкриття, та чи подає фінансова звітність операції та події в такий спосіб, що забезпечує достовірне подання.

[3] Це речення слід модифікувати за обставин, якщо на аудитора покладено відповідальність за висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю в поєднанні з аудитом фінансової звітності.

Через властиві обмеження аудиту разом із властивими обмеженнями системи внутрішнього контролю існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення можна не виявити, навіть якщо аудит належно спланований і виконаний відповідно до МСА.

[*Зобов'язання управлінського персоналу та визначення застосовної концептуальної основи фінансового звітування (у цьому прикладі припускається, що аудитор не визначив, що законодавчий або нормативний акт установлює відповідальність у належних термінах; отже, застосовуються описи, наведені у параграфі 6(b) цього МСА).*]

Ми проведемо аудит виходячи з того, що [управлінський персонал і, де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями][4] визнає та розуміє, що він несе відповідальність за:

(a) складання та достовірне подання фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансового звітування[5];

(b) такий внутрішній контроль, що, як визначає [управлінський персонал] є необхідним для надання можливості складати фінансову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки;

(c) забезпечення[6]:

  (i) нашого доступу до всієї інформації, яка, як відомо управлінському персоналу, є доречною для складання фінансової звітності, такої як записи, документація тощо;

  (ii) додатковою інформацією, про яку ми можемо зробити запит до управлінського персоналу, з метою аудиту;

  (iii) необмеженого доступу до працівників суб'єкта господарювання, від яких, як ми визначили, необхідно одержати аудиторські докази.

Як складову процесу нашого аудиту ми проситимемо [управлінський персонал та в разі потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями] підтвердити у письмовій формі представлення, надані нам у зв'язку з аудитом. Ми сподіваємося на повне сприяння Вашого персоналу під час нашого аудиту.

[*Інша важлива інформація*]

[*Слід вставити в разі потреби іншу інформацію, таку як домовленості про гонорари, виставлення рахунків та інші особливі умови, залежно від обставин.*]

[*Звітування*]

[*Слід вставити належне посилання на очікувану форму та зміст звіту аудитора, включаючи, якщо це застосовно, звітування з інших питань відповідно до МСА 720 (переглянутий).*]

---

4 Слід використовувати термінологію залежно від обставин.

5 Або, якщо доцільно, «за складання фінансової звітності, яка відображає правдиву та неупереджену інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності».

6 Див. у параграфі А24 приклади інших питань щодо відповідальності управлінського персоналу, які можна включити в цей перелік.

Форма та зміст нашого звіту, можливо, потребуватимуть змін з урахуванням результатів нашого аудиту.

Прохання підписати і повернути примірник цього листа, що додається, з метою підтвердження та згоди про домовленість стосовно нашого аудиту фінансової звітності, включаючи відповідальність кожного з нас.

XYZ& Co.

Підтверджено та узгоджено від імені компанії ABC

(підпис)

……..

Ім'я, прізвище та посада

Дата

Додаток 2

(див. параграф А10)

Визначення прийнятності концептуальних основ загального призначення

Юрисдикції, в яких відсутні вповноважені або визнані організації, що встановлюють стандарти, або концептуальні основи фінансового звітування, встановлені законодавчими або нормативними актами

1. Як пояснювалось у параграфі А10 цього МСА, якщо суб'єкт господарювання зареєстрований чи здійснює свою діяльність у юрисдикції, в якій відсутня уповноважена чи визнана організація, що встановлює стандарти, або якщо використання концептуальної основи фінансового звітування не встановлено законодавчим або нормативним актом, управлінський персонал виявляє застосовну концептуальну основу фінансового звітування. На практиці в таких юрисдикціях часто використовуються стандарти фінансового звітування, встановлені однією з організацій, що описані в параграфі А8 цього МСА.

2. З іншого боку, в конкретній юрисдикції можуть бути прийняті певні правила бухгалтерського обліку, загальновизнані як концептуальна основа фінансового звітування для фінансових звітів загального призначення, які складаються деякими окремими суб'єктами господарювання, що працюють у цій юрисдикції. Якщо прийнята саме така концептуальна основа фінансового звітування, параграф 6(а) цього МСА вимагає від аудитора визначення, чи можуть ці правила бухгалтерського обліку розглядатися в цілому як прийнятна концептуальна основа фінансового звітування для фінансової звітності загального призначення. Якщо такі традиційні правила бухгалтерського обліку широко застосовуються в конкретній юрисдикції, то можливо, що професійні організації бухгалтерів в цій юрисдикції вже розглянули питання прийнятності концептуальної основи фінансового звітування, що можуть використати аудитори. Водночас аудитор сам може це визначити, розглядаючи, чи мають традиційні правила бухгалтерського обліку властивості, які зазвичай мають прийнятні концептуальні основи фінансового звітування (див. параграф 3 нижче), або порівнюючи традиційні правила бухгалтерського обліку з вимогами існуючої концептуальної основи фінансового звітування, яка вважається прийнятною (див. параграф 4 нижче).

3. Застосовні концептуальні основи фінансового звітування зазвичай мають такі властивості, які приводять до подання у фінансовій звітності інформації, що є корисною для визначених користувачів:

   (а) Доречність, тобто інформація, наведена у фінансовій звітності, є доречною до характеру суб'єкта господарювання та мети фінансової звітності. Наприклад, у випадку суб'єкта господарювання, який

складає фінансову звітність загального призначення, доречність оцінюється з точки зору інформації, необхідної для задоволення потреб у загальній фінансовій інформації широкого кола користувачів для прийняття ними економічних рішень. Такі потреби зазвичай задовольняються через подання фінансового стану, фінансових результатів та руху грошових коштів суб'єкта господарювання.

(b) Повнота, тобто у фінансовій звітності не пропущено операцій, подій, залишків рахунків та розкриття, які можуть впливати на рішення, що приймаються на основі цієї фінансової звітності.

(c) Достовірність, тобто інформація, наведена у фінансовій звітності:

(i) відображає, якщо це застосовно, економічну суть подій та операцій, а не лише їх правову форму; та

(ii) призводить до послідовності оцінювання, вимірювання, подання та розкриття при використанні її за аналогічних обставин.

(d) Нейтральність, тобто інформацію у фінансовій звітності викладено без упередження.

(e) Зрозумілість, тобто інформацію у фінансовій звітності викладено чітко та зрозуміло, і вона не піддається різним інтерпретаціям.

4. Аудитор може прийняти рішення щодо порівняння традиційних правил бухгалтерського обліку з вимогами існуючої концептуальної основи фінансового звітування, яка вважається прийнятною. Наприклад, аудитор може порівняти традиційні правила бухгалтерського обліку з МСФЗ. Для аудиту малого підприємства аудитор може прийняти рішення щодо порівняння традиційних правил бухгалтерського обліку з концептуальною основою фінансового звітування, яку було розроблено для таких суб'єктів господарювання уповноваженою чи визнаною організацією, що встановлює стандарти. Якщо при такому порівнянні аудитор виявляє відмінності, то рішення, чи є традиційні правила бухгалтерського обліку, використані для підготовки фінансової звітності, прийнятною концептуальною основою фінансового звітування, включає розгляд причин цих різниць та визначення, чи не призведе застосування традиційних правил бухгалтерського обліку або опис концептуальної основи фінансового звітування у фінансовій звітності до того, що фінансова звітність буде такою, що вводить в оману.

5. Набір певних традиційних правил бухгалтерського обліку, прийнятий для окремого індивідуального випадку, не є прийнятною концептуальною основою фінансового звітування для фінансової звітності загального призначення. За цих умов концептуальна основа дотримання вимог не буде прийнятною концептуальною основою фінансового звітування, якщо вона не є загальноприйнятною тими, хто складає фінансову звітність, та користувачами в конкретній юрисдикції.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 220

«КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Система контролю якості та роль команд із завдання 2–4

Дата набрання чинності 5

Цілі 6

Визначення 7

Вимоги

Відповідальність керівництва за якість аудитів 8

Відповідні етичні вимоги 9–11

Прийняття та подовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту 12–13

Призначення команд із завдання 14

Виконання завдання 15–22

Моніторинг 23

Документація 24–25

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Система контролю якості та роль команд із завдання A1–A2

Відповідальність керівництва за якість аудитів A3

Відповідні етичні вимоги A4–A7

Прийняття та подовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту A8–A9

Призначення команд із завдання A10–A12

Виконання завдання А13–А32

Моніторинг А33–А35

Документація..... А36

Міжнародний стандарт аудиту (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»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 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. Цей МСА слід застосовувати разом із відповідними етичними вимогами.

Система контролю якості та роль команд із завдання

2. Аудиторська фірма несе відповідальність за системи, політики та процедури контролю якості. Згідно з МСКЯ 1 фірма зобов'язана встановлювати та підтримувати систему контролю якості для надання обґрунтованої впевненості в тому, що:
   (a) фірма та її персонал дотримуються вимог професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних вимог;
   (b) звіти, надані фірмою або партнерами з аудиту, є прийнятними за таких обставин[1].

   Цей МСА ґрунтується на припущенні, що на діяльність фірми поширюються вимоги МСКЯ 1 або національні вимоги, які є щонайменше такими ж суворими (див. параграф А1).

3. 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.

4. Команди із завдання мають право покладатися на систему контролю якості фірми, якщо інформація, надана фірмою або третіми сторонами, не передбачає інше (див. параграф А2).

Дата набрання чинності

5. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Цілі

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

---

[1] МСКЯ 1 *«Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»*, параграф 11.

Визначення

7. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:

(a) партнер із завдання[2] (engagement partner) – 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;

(b) перевірка контролю якості завдання (engagement quality control review) – 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. Процес огляду контролю якості завдання 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 огляду контролю якості завдання;

(c) відповідальний за перевірку контролю якості завдання (engagement quality control reviewer) – партнер, інші особи у фірмі, зовнішня особа з відповідною кваліфікацією або група, що складається з таких осіб, жодна з яких не є членом групи із завдання, має достатній і відповідний досвід та повноваження об'єктивно оцінювати значні судження, які висловила група із завдання, а також висновки, яких вона дійшла під час формулювання звіту;

(d) команда із завдання (engagement team) – усі партнери та працівники, які виконують завдання, та будь-які особи, залучені фірмою або мережевою фірмою, які виконують процедури із завдання[3]. До її складу не входять зовнішні експерти, залучені фірмою або мережевою фірмою[4];

(e) фірма (firm) – одноосібний практикуючий фахівець, партнерство, корпорація або інший суб'єкт господарювання професійних бухгалтерів;

(f) інспектування (inspection) – процедури, які стосуються завершених завдань з аудиту та призначені для отримання доказів дотримання аудиторськими групами із завдання політик і процедур фірми щодо контролю якості;

[2] Терміни «партнер із завдання», «партнер» і «фірма» слід розуміти як такі, що означають їхні еквіваленти у державному секторі, якщо де це доречно.

[3] МСА 620 *«Використання роботи експерта аудитора»*, параграф 6(a), визначає термін «експерт аудитора».

[4] МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) *«Використання роботи внутрішніх аудиторів»* встановлює обмеження на використання безпосередньої допомоги. Він також визнає, що законодавчий або нормативний акт може забороняти зовнішньому аудитору отримувати безпосередню допомогу від внутрішнього аудитора. Тому використання безпосередньої допомоги обмежується ситуаціями, коли це дозволено.

(g) суб'єкт господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів (listed entity) – суб'єкт господарювання, акції, дольові інструменти або боргові цінні папери якого котируються чи включені до котирувальних списків на визнаній фондовій біржі або пропонуються до продажу відповідно до нормативних актів визнаної фондової біржі або іншого аналогічного органу;

(h) моніторинг (monitoring) – процес, що включає постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, в тому числі періодичне інспектування вибраних завершених завдань, призначений для надання фірмі обґрунтованої впевненості в тому, що її система контролю якості функціонує ефективно;

(i) мережева фірма (network firm) – фірма або суб'єкт господарювання, який належить до мережі;

(j) мережа (network) – більша за розміром структура, яка:

  (i) призначена для співпраці та

  (ii) 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;

(k) партнер (partner) – будь-яка особа, уповноважена приймати від імені фірми зобов'язання щодо виконання завдання з надання професійних послуг;

(l) персонал (personnel) – партнери та інші працівники;

(m) професійні стандарти (professional standards) – Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та відповідні етичні вимоги;

(n) відповідні етичні вимоги (relevant ethical requirements) – етичні вимоги, які поширюються на групу із завдання та відповідального за перевірку контролю якості завдання і які зазвичай складаються з частин А і Б *Кодексу етики Ради з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів* (Кодексу РМСЕБ), що стосуються аудиту фінансової звітності, і національних вимог, які є більш суворими;

(o) працівники (staff) – фахівці, крім партнерів, включаючи будь-яких експертів, яких наймає фірма;

(p) зовнішня особа з відповідною кваліфікацією (suitably qualified external person) – особа, яка є сторонньою для фірми, має компетентність та здатність, що дають їй змогу діяти як партнер із завдання, наприклад партнер іншої фірми чи працівник (із належним досвідом) професійної бухгалтерської організації, члени якої можуть виконувати аудити та огляди історичної фінансової інформації, інші завдання з надання впевненості або супутніх послуг, або організації, що надає відповідні послуги з контролю якості.

Вимоги

Відповідальність керівництва за якість аудитів

8. Партнер із завдання повинен брати на себе відповідальність за загальну якість кожного завдання з аудиту, на яке він призначений (див. параграф А3).

Відповідні етичні вимоги

9. Протягом завдання з аудиту партнер із завдання повинен бути уважним до доказів недотримання відповідних етичних вимог членами групи із завдання, здійснюючи спостереження та запити у разі потреби (див. параграфи А4–А5).

10. Якщо до уваги партнера із завдання буде доведена інформація як результат роботи системи контролю якості фірми або в інший спосіб, яка свідчить, що члени команди із завдання не дотримувалися відповідних етичних вимог, партнер із завдання після консультацій з іншими працівниками фірми повинен визначити належні дії (див. параграф А5).

Незалежність

11. Партнер із завдання повинен формувати висновок стосовно дотримання вимог незалежності, що застосовуються до завдання з аудиту. Для цього партнер із завдання повинен (див. параграф А5):
    (a) отримати доречну інформацію від фірми і в разі потреби від мережевих фірм для того, щоб виявити та оцінити обставини і стосунки, які створюють загрозу незалежності;
    (b) оцінити інформацію про виявлені порушення, якщо вони є, політики та процедури фірми стосовно незалежності для того, щоб визначити, чи створюють вони загрозу незалежності для завдання з аудиту;
    (c) вживати відповідних заходів для усунення таких загроз або зменшення їх до прийнятного рівня через застережні заходи або, якщо вважає доцільним, відмовлятися від завдання з аудиту, якщо така відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом. Партнер із завдання повинен негайно повідомити фірму про будь-яку неможливість вирішити питання щодо відповідних заходів (див. параграфи А6–А7).

Прийняття та подовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту

12. 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 (див. параграфи А8–А9).

13. 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 (див. параграф А9).

Призначення команд із завдання

14. Партнер із завдання повинен пересвідчитися, що команда із завдання та експерти аудитора, які не входять до її складу, разом володіють належною компетентністю та здатністю:
    (a) виконувати завдання з аудиту відповідно до професійних стандартів і застосовних законодавчих і нормативних вимог;
    (b) складати аудиторський звіт, який є відповідним за обставин, за яких його слід надавати (див. параграфи А10–А12).

Виконання завдання

Керівництво, нагляд і виконання

15. Партнер із завдання повинен брати на себе відповідальність за:
    (a) керівництво, нагляд і виконання завдання з аудиту відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог (див. параграфи А13–А15, А20);
    (b) звіт аудитора, доречний за даних обставин.

Огляди

16. Партнер із завдання повинен брати на себе відповідальність за огляди, що виконуються відповідно до політик і процедур фірми з огляду (див. параграфи А16–А17, А20).

17. На дату звіту аудитора або раніше партнер із завдання через огляд аудиторської документації та обговорення з командою із завдання повинен пересвідчитися, що були отримані прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для підтвердження висновків, яких дійшли, і звіту аудитора, який слід надати (див. параграфи А18–А20).

Консультація

18. Партнер із завдання повинен:
    (a) брати на себе відповідальність за проведення командою із завдання необхідних консультацій зі складних або спірних питань;
    (b) пересвідчитися, що в процесі завдання члени команди із завдання провели відповідні консультації як із членами команди із завдання, так і між командою із завдання та іншими особами на належному рівні у межах або поза межами фірми;
    (c) пересвідчитися, що характер та обсяг таких консультацій, а також висновки, які є їх наслідком, узгоджені зі стороною, з якою консультувалися;
    (d) визначити, що висновки, які є наслідком таких консультації, було впроваджено (див. параграфи А21–А22).

Перевірка контролю якості завдання

19. Що стосується аудитів фінансової звітності суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, та інших завдань з аудиту, якщо вони є, щодо яких фірма визначила необхідність огляду контролю якості завдання, партнер із завдання повинен:
    (a) призначити відповідального за перевірку контролю якості завдання;
    (b) обговорити з відповідальним за перевірку контролю якості завдання значущі питання, які виникають у процесі завдання з аудиту, в тому числі виявлені під час огляду контролю якості завдання;
    (c) не проставляти дату на аудиторському звіті до завершення огляду контролю якості завдання (див. параграфи А23–А25).

20. Відповідальний за перевірку контролю якості завдання повинен виконати об'єктивну оцінку значних суджень, висловлених командою із завдання при формулюванні аудиторську звіту аудитора. Ця оцінка має передбачати:
    (a) обговорення значущих питань з партнером із завдання;
    (b) огляд фінансової звітності та запропонованого звіту аудитора;
    (c) огляд відібраної аудиторської документації, яка стосується значних суджень, висловлених командою із завдання, та висновків, яких вона дійшла;
    (d) оцінку висновків, яких дійшли, при формулюванні звіту аудитора, та розгляд того, чи запропонований звіт аудитора є відповідним (див. параграфи А26–А28, А30–А32).

21. Що стосується аудитів фінансової звітності суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, то відповідальний за перевірку контролю якості завдання під час його виконання повинен розглядати також таке:
    (a) оцінку командою із завдання незалежності фірми, пов'язану із завданням з аудиту;
    (b) чи відбулися відповідні консультації з питань, які стосуються розбіжностей у думках або інших складних чи спірних питань, та висновків, які є наслідком цих консультацій;
    (c) чи відображає відібрана для огляду аудиторська документація роботу, виконану у зв'язку із значними судженнями, та чи підтверджує вона висновки, яких дійшли (див. параграфи А29–А32).

Розбіжності у думках

22. Якщо розбіжності у думках виникають у межах команди із завдання з особами, з якими проводилися консультації, або, якщо прийнятно, між партнером із завдання та відповідальним за перевірку контролю якості завдання, команда із завдання повинна дотримуватися політики і процедур фірми стосовно розгляду та врегулювання розбіжностей у думках.

Моніторинг

23. 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 (див. параграфи А33–А35).

Документація

24. Аудитор повинен включати до аудиторської документації[5]:
    (a) питання, виявлені стосовно дотримання відповідних етичних вимог, та їх вирішення;
    (b) висновки щодо дотримання вимог незалежності, які застосовуються до завдання з аудиту, та будь-які доречні обговорення з фірмою, що підтверджують ці висновки;
    (c) висновки, яких дійшли щодо прийняття та подовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту;
    (d) характер та обсяг консультацій, проведених під час завдання з аудиту, а також висновки, які є їх наслідком (див. параграф А36).

25. Відповідальний за перевірку контролю якості завдання повинен задокументувати стосовно завдання з аудиту, огляд якого проводився, що:
    (a) процедури виконано, як того вимагають політики фірми з огляду контролю якості завдань;
    (b) перевірку контролю якості завдання завершено на дату звіту аудитора або раніше;
    (c) 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.

[5] МСА 230 *«Аудиторська документація»*, параграфи 8–11 і параграф А6.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Система контролю якості та роль команд із завдання (див. параграф 2)

A1. МСКЯ 1 або національні вимоги, які принаймні є такими ж суворими, стосуються відповідальності фірми за встановлення та підтримання своєї системи контролю якості для завдань з аудиту. Система контролю якості включає політики та процедури, які розглядають кожен із таких елементів:

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

Національні вимоги, які розглядають відповідальність фірми за встановлення та підтримання системи контролю якості, вважаються принаймні такими ж суворими, як МСКЯ 1, якщо в них розглядаються всі елементи, наведені у цьому параграфі, та накладають на фірму зобов'язання, які дають змогу досягти цілей вимог, установлених в МСКЯ 1.

Довіра до системи контролю якості фірми (див. параграф 4)

A2. Якщо інформація, надана фірмою або іншими сторонами не припускає інше, команда із завдання може довіряти системі контролю якості фірми, наприклад стосовно:

- компетентності персоналу на підставі умов прийняття на роботу та формальної професійної підготовки;
- незалежності через збір та повідомлення доречної інформації про незалежність;
- підтримання стосунків з клієнтами за допомогою систем прийняття і подовження стосунків;
- дотримання застосовних законодавчих та регуляторних вимог за допомогою процесу моніторингу.

Відповідальність керівництва за якість аудитів (див. параграф 8)

A3. Дії партнера із завдання та відповідні повідомлення іншим членам аудиторської команди із завдання, якщо він бере на себе відповідальність за загальну якість по кожному завданню з аудиту, підкреслюють:

(a) важливість якості аудиту:

(i) виконання роботи, яка відповідає професійним стандартам і застосовним законодавчим та нормативним вимогам;

(ii) дотримання вимог політик і процедур фірми з контролю якості;

(iii) надання звітів аудитора, які є відповідними за цих обставин;

(iv) здатності команди із завдання порушувати питання, що її турбують, і не переживати за наслідки;

(b) той факт, що якість надзвичайно важлива під час виконання завдань з аудиту.

Відповідні етичні вимоги

Дотримання відповідних етичних вимог (див. параграф 9)

A4. Кодекс РМСЕБ встановлює основні принципи професійної етики, які включають:

(a) чесність;

(b) об'єктивність;

(c) професійну компетентність та належну ретельність;

(d) конфіденційність;

(e) професійну поведінку.

Визначення «фірма», «мережа» та «мережева фірма» (див. параграфи 9–11)

A5. Визначення «фірма», «мережа» та «мережева фірма» у відповідних етичних вимогах можуть відрізнятися від визначень, поданих у цьому МСА. Наприклад, Кодекс РМСЕБ визначає термін «фірма» як:

(a) одноосібний практикуючий фахівець, партнерство, корпорація або інший суб'єкт господарювання професійних бухгалтерів;

(b) суб'єкт господарювання, який контролює такі сторони через власність, управління чи в інший спосіб;

(c) суб'єкт господарювання, який перебуває під контролем таких сторін через власність, управління чи в інший спосіб.

Кодекс РМСЕБ надає також рекомендації щодо використання термінів «мережа» та «мережева фірма».

Відповідно до вимог параграфів 9–11 визначення, використані у відповідних етичних вимогах, застосовуються, наскільки це необхідно, для тлумачення цих етичних вимог.

Загрози незалежності (див. параграф 11(c))

A6. Партнер із завдання може виявити загрозу незалежності стосовно завдання з аудиту, яку не можна усунути або зменшити до прийнятного рівня застережними заходами. У такому разі, як вимагає параграф 11(c), партнер із завдання повідомляє про це відповідній особі (особам) у фірмі, з тим щоб визначити відповідні дії, які можуть включати ліквідацію діяльності чи інтересу, які створюють загрозу, або відмову від завдання з аудиту, якщо така відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом.

Положення, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

A7. Законоположення можуть передбачати застережні заходи для незалежності аудиторів державного сектору. Проте аудитори державного сектору або аудиторські фірми, які виконують аудити державного сектору за дорученням законодавчо призначеного аудитора залежно від умов повноважень у певній юрисдикції, можуть за потреби адаптувати свій підхід, щоб досягти відповідності змісту параграфа 11. Це може бути в тому разі, якщо повноваження аудитора державного сектору не дають змоги відмовитися від завдання з аудиту, від розкриття інформації у відкритому звіті про обставини, що виникли, і якби вони мали місце в приватному секторі, змусили б аудитора відмовитися від завдання.

Прийняття та подовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту (див. параграф 12)

A8. МСКЯ 1 вимагає, щоб фірма отримувала інформацію, яка вважається необхідною за певних обставин, до прийняття завдання з новим клієнтом, під час прийняття рішення, чи продовжувати існуюче завдання та під час розгляду прийняття нового завдання з існуючим клієнтом[6]. Наведена далі інформація допомагає партнеру із завдання визначити, чи є відповідними висновки, яких дійшли, стосовно прийняття та подовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту:

- чесність основних власників, ключового управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
- чи є компетентною команда із завдання для виконання завдання з аудиту та чи має вона необхідні можливості, в тому числі час і ресурси;
- чи може фірма та команда із завдання дотримуватися відповідних етичних вимог; та
- значущі питання, які виникли під час поточного чи попереднього завдання з аудиту, та їх наслідки для подовження стосунків.

Положення щодо суб'єктів господарювання державного сектору

A9. У державному секторі аудитори можуть призначатись згідно з обов'язковими процедурами. Відповідно певні вимоги й положення стосовно прийняття та подовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту, встановлені в параграфах 12, 13 і A8, можуть не бути доречними. Проте інформація, зібрана в результаті описаного процесу, може бути цінною для аудиторів державного сектору при здійсненні оцінок ризиків і під час виконання обов'язків щодо звітності.

[6] МСКЯ 1, параграф 27(а).

Призначення команд із завдання (див. параграф 14)

A10. До складу команди із завдання входить особа з експертними знаннями в спеціалізованій галузі бухгалтерського обліку чи аудиту, залучена чи найнята фірмою (якщо така є), яка виконує аудиторські процедури щодо завдання. Однак особа з такими експертними знаннями не є членом групи із завдання, якщо участь цієї особи в завданні полягає лише в консультуванні. Про консультації йдеться в параграфах 18, A21 та A22.

A11. Під час розгляду належної компетентності та здатності, очікуваних від команди із завдання в цілому, партнер із завдання може брати до уваги такі питання, як:

- розуміння та практичний досвід щодо завдань з аудиту подібного характеру і складності, отримані шляхом належної професійної підготовки та участі;
- розуміння професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних вимог;
- технічні експертні знання, в тому числі експертні знання відповідних інформаційних технологій і спеціалізованих галузей бухгалтерського обліку чи аудиту;
- знання відповідних галузей, в яких клієнт провадить свою діяльність;
- здатність застосовувати професійне судження;
- розуміння політик і процедур фірми з контролю якості.

Положення, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

A12. У державному секторі додаткова належна компетентність може передбачати навички, необхідні для виконання умов аудиторських повноважень у певній юрисдикції. Така компетентність полягає в розумінні застосовних домовленостей щодо звітності, у тому числі надання звіту законодавчому чи іншому адміністративному органу або в інтересах суспільства. Більший обсяг аудиту в державному секторі може включати, наприклад, деякі аспекти аудиту результатів діяльності або всебічну оцінку дотримання вимог законодавчого, нормативного акта або іншого документа, а також запобігання й виявлення шахрайства та корупції.

Виконання завдання

Керівництво, нагляд і виконання (див. параграф 15(a))

A13. Керівництво командою із завдання передбачає повідомлення членів команди із завдання, наприклад, про таке:

- їхню відповідальність, у тому числі необхідність дотримуватися відповідних етичних вимог, а також планування та виконання аудиту із професійним скептицизмом, як вимагає МСА 200[7];

[7] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграф 15.

- відповідальність відповідних партнерів, якщо у виконанні завдання з аудиту беруть участь кілька партнерів;
- цілі роботи, яку потрібно виконати;
- характер бізнесу суб'єкта господарювання;
- питання, пов'язані з ризиком;
- проблеми, які можуть виникнути;
- докладний підхід до виконання завдання.

Обговорення між членами команди із завдання дає змогу менш досвідченим членам групи ставити питання більш досвідченим членам групи, тобто відповідне повідомлення інформації може відбуватися в межах групи із завдання.

A14. Належна спільна робота та професійна підготовка допомагають менш досвідченим членам команди із завдання чітко зрозуміти цілі дорученої роботи.

A15. Нагляд включає в себе такі питання, як:

- спостереження за ходом виконання завдання з аудиту;
- розгляд компетентності та здатності окремих членів групи із завдання, в тому числі, чи є в них достатньо часу для виконання роботи, чи розуміють вони інструкції та чи виконується робота відповідно до запланованого підходу до завдання з аудиту;
- розгляд значущих питань, які виникають під час завдання з аудиту, розгляд їх значущості та модифікація запланованого підходу в належний спосіб;
- виявлення питань для консультації або розгляду більш досвідченими членами команди із завдання під час завдання з аудиту.

Огляди

Відповідальність за огляд (див. параграф 16)

A16. Відповідно до МСКЯ 1 політики та процедури фірми щодо відповідальності за огляд визначаються виходячи з того, що більш досвідчені члени команди виконують огляд роботи менш досвідчених членів команди [8].

A17. Огляд складається, наприклад, з розгляду того, що:

- робота виконується відповідно до професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних вимог;
- порушувалися значущі питання для подальших консультацій;
- відповідні консультації проводилися, висновки, отримані за їх результатами, документувалися та виконувалися;
- існує потреба переглянути характер, час та обсяг виконаної роботи;

[8] МСКЯ 1, параграф 33.

- виконана робота підтверджує висновки, яких дійшли, та належно задокументована;
- отримані докази є достатніми та прийнятними для підтвердження звіту аудитора;
- цілі процедур із завдання були досягнуті.

Огляд виконаної роботи партнером із завдання (див. параграф 17)

A18. Своєчасні огляди наведеного далі партнером команди із завдання на відповідних етапах під час завдання дають змогу вчасно вирішувати значущі питання на дату звіту аудитора чи раніше, щоб задовольнити вимоги партнера із завдання:

- критично важливі предмети судження, особливо ті, що стосуються складних чи спірних питань, виявлених під час завдання;
- значні ризики;
- інші аспекти, які партнер із завдання вважає важливими.

Партнеру із завдання не потрібно здійснювати огляд усієї аудиторської документації, але він може це робити. Проте згідно з вимогами МСА 230 партнер документує обсяг і час оглядів[9].

A19. Партнер із завдання, який приймає аудит під час завдання, може застосувати процедури огляду, описані в параграфі A18, для огляду роботи, виконаної до дня заміни, для того, щоб взяти на себе відповідальність партнера із завдання.

Положення, доречні, якщо до команди із завдання входить фахівець з експертними знаннями в спеціалізованій галузі бухгалтерського обліку або аудиту (див. параграфи 15–17)

A20. Якщо членом команди із завдання є особа, яка має експертні знання в спеціалізованій галузі бухгалтерського обліку або аудиту, то керівництво, нагляд і огляд роботи цього члена команди із завдання може включати, наприклад, такі питання:

- узгодження з ним характеру, обсягу та цілей його роботи, а також відповідних ролей і характеру, часу й обсягу обміну інформацією між цим членом та іншими членами команди із завдання;
- оцінку достатності роботи цього члена, в тому числі доречності та достатності фактичних даних або висновків цього члена та їхньої узгодженості з іншими аудиторськими доказами.

Консультація (див. параграф 18)

A21. Ефективні консультації із значних технічних, етичних та інших питань на фірмі або в разі потреби поза межами фірми можна здійснювати, якщо особи, з якими проводяться консультації:

[9] МСА 230, параграф 9(c).

- отримали всі доречні факти, які дають їм можливість надавати достатні рекомендації;
- мають відповідні знання, стаж і досвід.

A22. Для команди із завдання може бути доцільним отримати консультацію поза межами фірми, наприклад, якщо на фірмі відсутні прийнятні внутрішні ресурси. Вона може скористатися перевагою консультативних послуг, які надають інші фірми, професійні або регуляторні органи чи комерційні організації, що надають відповідні послуги з контролю якості.

Перевірка контролю якості завдання

Завершення огляду контролю якості завдання до зазначення дати звіту аудитора (див. параграф 19(с))

A23. МСА 700 (переглянутий) вимагає, щоб дата звіту аудитора не була зазначена раніше від дати, коли аудитор отримав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, на яких має ґрунтуватися думка аудитора щодо фінансової звітності[10]. У випадках аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, або якщо завдання відповідає критеріям для огляду контролю якості завдання, такий огляд допомагає аудитору визначити, чи були отримані прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі.

A24. Своєчасне проведення огляду контролю якості завдання на відповідних етапах під час виконання завдання дає змогу негайно вирішувати значущі питання на дату звіту аудитора чи раніше, щоб задовольнити вимоги відповідального за перевірку контролю якості завдання.

A25. Завершення огляду контролю якості завдання означає виконання відповідальним за це вимог параграфів 20–21 і в разі потреби дотримання вимог параграфа 22. Документація з огляду контролю якості завдання може бути завершена після дати звіту аудитора як складова формування остаточного аудиторського файлу. МСА 230 встановлює вимоги та надає рекомендації щодо цього[11].

Характер, час та обсяг огляду контролю якості завдання (див. параграф 20)

A26. Особлива увага до змін обставин дає можливість партнеру із завдання виявляти ситуації, в яких перевірка контролю якості завдання є необхідною навіть тоді, якщо на початку завдання вона не була потрібною.

A27. Обсяг огляду контролю якості завдання може залежати, зокрема, від складності завдання з аудиту, а також від того, чи суб'єкт господарювання є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, та від ризику того, що звіт аудитора може бути невідповідним за конкретних обставин. Виконання огляду контролю

[10] МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»*, параграф 49.

[11] МСА 230, параграфи 14–16.

якості завдання не зменшує відповідальності партнера із завдання за завдання з аудиту та його виконання.

A28. У разі застосування МСА 701[12] висновки, яких дійшла команда із завдання під час формування звіту аудитора, включають визначення:

- які ключові питання аудиту буде включено в звіт аудитора;
- інформацію, з яких ключових питань аудиту не буде включено в звіт аудитора відповідно до параграфа 14 МСА 701, якщо такі є; та
- якщо це застосовно, залежно від фактів і обставин суб'єкта господарювання та аудиту, відсутність ключових питань аудиту, інформацію про які слід було б включити в звіт аудитора.

Крім цього, перевірка запропонованого звіту аудитора відповідно до параграфа 20(b) включає розгляд запропонованих формулювань у розділі з ключових питань аудиту.

Перевірка контролю якості завдання для суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів (див. параграф 21)

A29. Інші питання, доречні для оцінки значних суджень, висловлених групою із завдання, які можна розглядати в огляді контролю якості завдання для суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, охоплюють:

- значні ризики, виявлені під час завдання відповідно до МСА 315 (переглянутий)[13], та дії у відповідь на ці ризики згідно з МСА 330[14], в тому числі оцінку та дії команди із завдання у відповідь на ризик шахрайства відповідно до МСА 240[15];
- висловлені судження, зокрема стосовно суттєвості та значних ризиків;
- значущість і характер виправлених та невиправлених викривлень, виявлених під час аудиту;
- питання, про які слід повідомити управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями, і в разі потреби іншим сторонам, таким як регуляторні органи.

Такі інші питання залежно від обставин можуть також застосовуватися в оглядах контролю якості завдання з аудитів фінансової звітності інших суб'єктів господарювання.

---

[12] МСА 701 *«Надання інформації з ключових питань аудиту в звіті аудитора»*.

[13] МСА 315 *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*.

[14] МСА 330 *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*.

[15] МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»*.

Положення, що стосуються малих підприємств (див. параграфи 20–21)

A30. Додатково до аудитів фінансової звітності суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, перевірка контролю якості завдання необхідна для завдань з аудиту, які відповідають критеріям, установленим фірмою, згідно з якими завдання підлягають перевірці контролю якості завдання. У деяких випадках жодне завдання фірми з аудиту може не відповідати критеріям, згідно з якими ці завдання підлягають перевірці.

Положення, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору (див. параграфи 20–21)

A31. У державному секторі законодавчо призначений аудитор (наприклад, генеральний аудитор або інша особа з відповідною кваліфікацією, призначена за дорученням генерального аудитора) може виступати в ролі, еквівалентній ролі партнера із завдання із загальною відповідальністю за аудити державного сектору. За таких обставин, якщо прийнятно, відбір відповідального за перевірку контролю якості завдання включає розгляд необхідності незалежності від суб'єкта господарювання, аудит якого проводиться, та здатності відповідального за перевірку контролю якості завдання надати об'єктивну оцінку.

A32. Суб'єкти господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, про які йдеться в параграфах 21 і A29, не поширені у державному секторі. Проте можуть бути інші суб'єкти господарювання державного сектору, які є значущими завдяки таким аспектам, як розмір, складність структури або державний інтерес, і тому мають багато зацікавлених сторін. Прикладами є державні корпорації та комунальні підприємства. Постійна трансформація, яка відбувається в державному секторі, також може привести до нових типів значущих суб'єктів господарювання. Не існує чітких об'єктивних критеріїв, на яких ґрунтується визначення значущості. Втім аудитори державного сектору оцінюють, які суб'єкти господарювання можуть бути достатньо значущими, щоб потребувати виконання огляду контролю якості завдання.

Моніторинг (див. параграф 23)

A33. МСКЯ 1 вимагає, щоб фірма здійснювала моніторинг, призначений для надання фірмі обґрунтованої впевненості в тому, що політики та процедури, які стосуються системи контролю якості, є доречними, адекватними та функціонують ефективно[16].

A34. Під час розгляду недоліків, які можуть впливати на завдання з аудиту, партнер із завдання може взяти до уваги заходи, яких було вжито фірмою для виправлення ситуації та які партнер із завдання вважає достатніми в контексті цього аудиту.

[16] МСКЯ 1, параграф 48.

A35. Недолік у системі контролю якості фірми необов'язково свідчить про те, що певне завдання з аудиту не виконувалося відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог або що аудиторський звіт був невідповідним.

Документація

Документація щодо консультацій (див. параграф 24(d))

A36. Досить повна та детальна документація щодо консультацій з іншими професіоналами, які стосуються складних або спірних питань, сприяє розумінню:

- питання, з якого консультація була потрібна;
- результатів консультації, в тому числі будь-яких прийнятих рішень, підставу для цих рішень та як вони виконувалися.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 230

«АУДИТОРСЬКА ДОКУМЕНТАЦІЯ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Характер та цілі аудиторської документації 2–3

Дата набрання чинності 4

Цілі 5

Визначення 6

Вимоги

Своєчасне складання аудиторської документації 7

Документація про виконані аудиторські процедури та отримані аудиторські докази 8–13

Формування остаточного аудиторського файлу 14–16

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Своєчасне складання аудиторської документації A1

Документація про виконані аудиторські процедури та отримані аудиторські докази A2–A20

Формування остаточного аудиторського файлу A21–A24

Додаток. Конкретні вимоги до аудиторської документації в інших МСА

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 230 *«Аудиторська документація»* слід розглядати разом із МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає конкретну відповідальність аудитора за складання аудиторської документації для аудиту фінансової звітності. У Додатку наведено перелік інших МСА, що містять конкретні вимоги до документації та рекомендації. Конкретні вимоги інших МСА до документації не обмежують застосування цього МСА. Законодавчий або нормативний акт може встановлювати додаткові вимоги до документації.

Характер та цілі аудиторської документації

2. Аудиторська документація, яка відповідає вимогам цього МСА та конкретним вимогам інших доречних МСА до документації, надає:
   (a) докази наявності у аудитора основи для висновку про досягнення загальних цілей аудитора[1];
   (b) докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовних законодавчих і нормативних вимог.

3. Аудиторська документація потрібна ще для багатьох додаткових цілей, включаючи такі:
   - допомагати команді із завдання планувати та виконувати аудит;
   - допомагати членам команди із завдання, відповідальним за нагляд, з метою керування та здійснення нагляду за аудиторською роботою, а також виконання їх обов'язків щодо огляду відповідно до МСА 220[2];
   - надавати можливість команді із завдання звітувати про свою роботу;
   - зберігати запис питань, що мають постійну значущість для майбутніх аудитів;
   - надавати можливість проводити огляди та інспектування контролю якості відповідно до МСКЯ 1[3] або національних вимог, які є принаймні не менш суворими[4];
   - уможливлювати проведення зовнішніх інспектувань відповідно до застосовних законодавчих, нормативних або інших вимог.

Дата набрання чинності

4. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

---

[1] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграф 11.

[2] МСА 220 *«Контроль якості аудиту фінансової звітності»*, параграфи 15–17.

[3] МСКЯ 1 *«Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»*, параграфи 32–33, 35–38 та 48.

[4] МСА 220, параграф 2.

Цілі

5. Цілями аудитора є підготовка документації, яка надає:
   (a) достатній і відповідний запис основи для звіту аудитора;
   (b) докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовних законодавчих та нормативних вимог.

Визначення

6. Для цілей МСА наведені далі терміни мають таке значення:
   (a) аудиторська документація *(audit documentation)* – записи виконаних аудиторських процедур, відповідних отриманих аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор (іноді також вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»);
   (b) аудиторський файл (*audit file*) – одна чи кілька папок або інших носіїв інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання.
   (c) досвідчений аудитор (*experienced auditor*) – особа (незалежно від того, чи працює вона у фірмі чи є сторонньою для неї), яка має практичний досвід з аудиту та належне розуміння:
      (i) процесів аудиту;
      (ii) МСА та застосовних законодавчих і нормативних вимог;
      (iii) бізнес-середовища, в якому функціонує суб'єкт господарювання;
      (iv) питань аудиту та фінансової звітності, що стосуються галузі суб'єкта господарювання.

Вимоги

Своєчасне складання аудиторської документації

7. Аудитор повинен своєчасно складати аудиторську документацію (див. параграф А1).

Документація про виконані аудиторські процедури та отримані аудиторські докази

Форма, зміст та обсяг аудиторської документації

8. Аудитор повинен складати аудиторську документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, зрозуміти (див. параграфи А2–А5, А16–А17):
   (a) характер, час і обсяг аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосовних законодавчих і нормативних вимог (див. параграфи А6–А7);
   (b) результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів;

(c) значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків (див. параграфи A8–A11).

9. Документуючи характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор повинен записати:

(a) ідентифікаційні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються (див. параграф A12);

(b) хто виконував аудиторську роботу та дату завершення цієї роботи;

(c) хто виконував огляд виконаної аудиторської роботи, дату та обсяг такого огляду (див. параграф A13).

10. 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 (див. параграф A14).

11. У разі, якщо аудитор ідентифікував інформацію, що суперечить остаточному висновку аудитора щодо значущого питання, аудитор повинен задокументувати, як він вирішив проблему невідповідності (див. параграф A15).

Відхилення від доречної вимоги

12. У випадку, якщо за виняткових обставин аудитор вважає потрібним відступити від доречної вимоги МСА, він повинен задокументувати, як виконані альтернативні аудиторські процедури досягають мети цієї вимоги та вказати причини такого відступу (див. параграфи A18–A19).

Питання, що виникають після дати аудиторського звіту

13. У випадку, якщо за виняткових обставин аудитор виконує нові чи додаткові аудиторські процедури або доходить нових висновків після дати аудиторського звіту, він повинен задокументувати (див. параграф A20):

(a) обставини, що виникли;

(b) виконані нові або додаткові аудиторські процедури, отримані аудиторські докази та висновки, яких дійшли, а також їхній вплив на аудиторський звіт;

(c) коли і ким внесені остаточні зміни до аудиторської документації та коли й хто виконував їх огляд.

Формування остаточного аудиторського файлу

14. Аудитор повинен своєчасно збирати аудиторську документацію в аудиторському файлі та своєчасно завершувати адміністративний

процес формуванням остаточного аудиторського файлу після дати звіту аудитора (див. параграфи А21 – А22).

15. Після завершення формування остаточного аудиторського файлу аудитор не повинен вилучати чи знищувати аудиторську документацію будь-якого характеру до закінчення періоду її зберігання (див. параграф А23).

16. За обставин, крім зазначених у параграфі 13, якщо аудитор вважає потрібним модифікувати існуючу або додати нову аудиторську документацію після завершення формування остаточного аудиторського файлу, він незалежно від характеру модифікацій або доповнень повинен задокументувати таке (див. параграф А24):
    (a) конкретні причини таких дій;
    (b) коли та ким вони були виконані й оглянуті.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Своєчасне складання аудиторської документації (див. параграф 7)

А1. Своєчасна підготовка достатньої та прийнятної аудиторської документації допомагає підвищити якість аудиту і сприяє ефективному огляду й оцінці отриманих аудиторських доказів і висновків, сформованих до того моменту, як звіт аудитора остаточно завершений. Документація, підготовлена після виконання аудиторської роботи, очікувано вважається менш точною, ніж документація, підготовлена під час виконання такої роботи.

Документація про виконані аудиторські процедури та отримані аудиторські докази

Форма, зміст і обсяг аудиторської документації (див. параграф 8)

А2. Форма, зміст і обсяг аудиторської документації залежать від таких чинників, як:
- розмір та складність суб'єкта господарювання;
- характер аудиторських процедур, які слід виконати;
- ідентифіковані ризики суттєвого викривлення;
- значущість отриманих аудиторських доказів;
- характер і обсяг ідентифікованих винятків;
- необхідність документувати висновок або основу для висновку, якщо їх важко визначити з документації про виконану роботу або отриманих аудиторських доказів;
- використані методологія й інструменти аудиту.

А3. Аудиторська документація може бути записаною на папері чи електронних або інших носіях інформації. Приклади аудиторської документації включають:

- 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.

Аудитор може включати витяги чи копії записів суб'єкта господарювання (наприклад, значні та специфічні контракти і угоди як складову аудиторської документації). Проте аудиторська документація не замінює бухгалтерських записів суб'єкта господарювання.

А4. До складу аудиторської документації аудитору не потрібно включати замінені проекти робочих документів та фінансової звітності, примітки, які відображають незавершену чи попередню думку, копії раніше складених документів, в яких були виправлені друкарські або інші помилки, та дублікати документів.

А5. Лише тільки усні пояснення аудитора, самі по собі не представляють собою достатнього підтвердження виконаної ним роботи або висновків, яких він дійшов, проте їх можна використовувати для роз'яснення чи уточнення інформації, що міститься в аудиторській документації.

Документація про дотримання вимог МСА (див. параграф 8 (а))

А6. У цілому результатом дотримання вимог цього МСА буде аудиторська документація, що є достатньою та прийнятною за конкретних умов. Інші МСА містять конкретні вимоги до документації, що призначені пояснити застосування цього МСА, а також за певних обставин тих чи інших МСА. Конкретні вимоги до документації в інших МСА не обмежують застосування цього МСА. Крім того, відсутність вимог до документації в якомусь певному МСА не означає, що не повинно бути документації, складеної з дотриманням вимог цього певного МСА.

А7. Аудиторська документація надає докази того, що аудитор дотримується вимог МСА. Проте аудитор не має ані потреби, ані можливості документувати кожне розглянуте питання чи висловлене професійне судження під час аудиту. Крім того, аудитору немає потреби окремо документувати (наприклад, за допомогою контрольного переліку) дотримання вимог стосовно питань, щодо яких відповідність вимогам доводять документи, внесені в аудиторський файл. Наприклад:

- існування належно задокументованого плану аудиту доводить, що аудитор планував аудит;
- існування підписаного листа-угоди в аудиторському файлі доводить, що аудитор узгодив умови завдання з аудиту з управлінським персоналом або за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- звіт аудитора, який містить відповідну думку із застереженням, доводить, що аудитор дотримався вимог до висловлення думки із застереженням за обставин, визначених у цьому МСА;
- стосовно вимог, які застосовуються, як правило, протягом усього аудиту, може існувати багато способів, щоб довести їх дотримання за допомогою аудиторського файлу:
  - наприклад, може не бути єдиного способу, в який документується професійний скептицизм аудитора. Втім, аудиторська документація може надати докази, що аудитор застосовував професійний скептицизм відповідно до МСА. Такі докази можуть складатися з конкретних процедур, виконаних для підтвердження відповідей управлінського персоналу на запити аудитора;
  - так само те, що партнер із завдання взяв на себе відповідальність за керівництво, нагляд та виконання аудиту відповідно до вимог МСА, використовуючи аудиторську документацію можна довести багатьма способами. Це може включати документацію щодо своєчасної участі партнера із завдання в певних аспектах аудиту, таких як участь в обговореннях команди, яких вимагає МСА 315 (переглянутий)[5].

Документація з важливих питань і пов'язаних з ними важливих професійних суджень (див. параграф 8 (b))

A8. Висловлення судження про важливість питання потребує об'єктивного аналізу фактів і обставин. Приклади важливих питань охоплюють:
- питання, що призводять до значних ризиків (визначені в МСА 315[6]);
- результати аудиторських процедур, які свідчать про те, що: (a) фінансова звітність може бути суттєво викривленою або (b) про необхідність перегляду аудитором попередньої оцінки ризиків суттєвого викривлення та дій аудитора у відповідь на ці ризики;
- обставини, що спричиняють значні ускладнення для аудитора в застосуванні необхідних аудиторських процедур;

[5] МСА 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривленя через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*, параграф 10.

[6] МСА 315 (переглянутий), параграф 4 (e).

- отримані результати, що можуть призвести до модифікації аудиторської думки або внесення пояснювального параграфа до звіту аудитора.

A9. Важливим чинником у визначенні форми, змісту та обсягу аудиторської документації щодо значущих питань є ступінь професійного судження, здійсненного під час виконання роботи та оцінки результатів. Документація про зроблені професійні судження, де вони значущі, слугує для пояснення висновків аудитора та для підвищення якості судження. Такі питання є предметом особливого інтересу для осіб, які несуть відповідальність за огляд аудиторської документації, включаючи тих, хто проводить подальші аудити під час огляду питань, що мають постійну значущість (наприклад, під час виконання ретроспективного огляду облікових оцінок).

A10. Деякі приклади обставин, за яких відповідно до параграфа 8 доцільно складати аудиторську документацію щодо застосування професійного судження, якщо питання та судження є значущими, охоплюють:

- логічне обґрунтування висновку аудитора, якщо вимога передбачає, що аудитор «повинен розглянути» певну інформацію або чинники і що розгляд є важливим у контексті певного завдання;
- основу для висновку аудитора щодо обґрунтованості предмета суб'єктивних суджень (наприклад, обґрунтованість суттєвих облікових оцінок);
- основу для висновків аудитора щодо автентичності документа, якщо подальше дослідження (наприклад, відповідне використання експерта чи процедур підтвердження) проводиться у відповідь на обставини, ідентифіковані під час аудиту, які змусять аудитора вважати, що документ може бути не автентичним;
- коли застосовується МСА 701[7], визначення аудитором ключових питань аудиту або з'ясування того, що ключові питання аудиту, інформацію щодо яких слід надати, відсутні.

A11. Аудитор може вважати корисним складати та зберігати як складову аудиторської документації певні короткі підсумки (що іноді називають меморандумом про завершення аудиту), які описують значущі питання, ідентифіковані під час аудиту, та як вони вирішувались, або які містять перехресні посилання на іншу доречну підтвердну аудиторську документацію, що надає таку інформацію. Такі підсумки можуть допомагати ефективним і результативним оглядам та інспектуванням аудиторської документації, зокрема у випадку аудитів значного обсягу та складності. Вони також можуть допомогти аудитору розглянути, беручи до уваги виконані процедури та висновки, яких дійшли, чи існує якась

[7] МСА 701 *«Надання інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора».*

окрема ціль доречного МСА, що її аудитор не досягнув або не в змозі досягти, яка б заважала йому досягти загальних цілей.

Ідентифікація конкретних статей або питань, що перевіряються, а також відповідальних за підготовку та за огляд (див. параграф 9)

A12. Запис ідентифікуючих характеристик слугує багатьом цілям. Наприклад, це надає можливість команді із завдання звітувати про свою роботу та полегшує розгляд винятків або невідповідностей. Ідентифікуючі характеристики варіюються залежно від характеру аудиторської процедури та статті або питання, що перевіряється. Наприклад:

- щодо 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.

A13. МСА 220 вимагає, щоб аудитор проводив огляди виконаної аудиторської роботи шляхом огляду аудиторської документації[8]. Вимога документувати дані про того, хто проводив огляд виконаної аудиторської роботи, не означає, що кожний конкретний робочий документ має містити докази огляду. Проте ця вимога означає документування того, яка аудиторська робота була оглянута, хто виконував її огляд та коли він виконувався.

[8] МСА 220, параграф 17.

Документація з обговорення важливих питань з управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншими особами (див. параграф 10)

A14. Документація не обмежується записами, складеними аудитором, а може містити інші прийнятні записи, наприклад протоколи засідань, підготовлені персоналом суб'єкта господарювання та узгоджені з аудитором. До інших осіб, з ким аудитор може обговорювати значущі питання, належить інший персонал у межах суб'єкта господарювання та зовнішні сторони, наприклад особи, які надають професійні консультації суб'єкту господарювання.

Документація з вирішення проблем невідповідності (див. параграф 11)

A15. Вимога документувати, в який спосіб аудитор вирішив проблему невідповідності в інформації, не означає, що аудитору потрібно зберігати неправильну чи замінену документацію.

Положення, що стосуються малих підприємств (див. параграф 8)

A16. Аудиторська документація для аудиту малого підприємства, як правило, не така велика за обсягом, як для аудиту великого підприємства. Крім того, у разі аудиту, де партнер із завдання виконує всю аудиторську роботу, документація не міститиме питань, які могли документуватися виключно для інформування чи надання інструкцій членам команди із завдання або для забезпечення доказів огляду іншими членами команди (наприклад, не буде документації про питання, пов'язані з обговореннями в команді чи наглядом). Тим не менш, партнер із завдання дотримується вимоги в параграфі 8 до складання аудиторської документації, яка полягає у тому, щоб документацію міг розуміти будь-який інший досвідчений аудитор, і така вимога переважає всі інші вимоги, оскільки аудиторська документація може бути предметом огляду зовнішніми сторонами для цілей регуляторних органів чи з іншою метою.

A17. Складаючи аудиторську документацію, аудитор малого підприємства може також вважати корисним та ефективним записувати різні аспекти аудиту разом в одному документі з перехресними посиланнями на підтвердні робочі документи залежно від обставин. Приклади питань, що їх можна документувати разом під час аудиту малого підприємства, охоплюють розуміння суб'єкта господарювання та його внутрішнього контролю, загальну стратегію і план аудиту, суттєвість, оцінену відповідно до МСА 320[9], оцінені ризики, значні питання, що привернули увагу під час аудиту, та висновки, яких дійшли.

[9] МСА 320 *«Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»*.

Відхилення від доречної вимоги (див. параграф 12)

A18. Вимоги МСА розроблені для надання можливості аудитору досягти цілей, установлених у МСА, і, отже, загальних цілей аудитора. Відповідно, крім виняткових обставин, МСА передбачають дотримання кожної вимоги, що є доречною за обставин аудиту.

A19. Вимога до документації стосується лише вимог, що є доречними за конкретних обставин. Вимога не є доречною[10] лише у випадках, де:

(a) весь МСА є недоречним (наприклад, якщо у суб'єкта господарювання відсутній підрозділ внутрішнього аудиту, ніщо в МСА 610 (переглянутий в 2013 р.)[11] не є доречним), або

(b) вимога залежить від умови, а умова не існує (наприклад, вимога модифікувати думку аудитора, якщо отримання прийнятних аудиторських доказі у достатньому обсязі неможливе, а воно насправді можливе).

Питання, що виникають після дати звіту аудитора (див. параграф 13)

A20. Прикладами виняткових обставин можуть бути факти, які стали відомі аудитору після дати звіту аудитора, але які існували на цю дату та які, якби були відомі тоді, могли б спричинити внесення змін до фінансової звітності або модифікацію аудитором[12] звіту аудитора. Огляд остаточних змін до аудиторської документації виконується згідно з відповідальністю з огляду, встановленою в МСА 220[13], причому остаточну відповідальність за зміни бере на себе партнер із завдання.

Формування остаточного аудиторського файлу (див. параграфи 14–16)

A21. МСКЯ 1 (або національні вимоги, які є щонайменше такими ж суворими) вимагає, щоб фірми встановлювали політики та процедури щодо своєчасного завершення формування аудиторських файлів[14]. Прийнятний період, у межах якого слід завершити формування остаточного аудиторського файлу, становить зазвичай не більш як 60 днів після дати звіту аудитора[15].

A22. Завершення формування остаточного аудиторського файлу після дати звіту аудитора – це адміністративний процес, не пов'язаний із виконанням нових аудиторських процедур або формулюванням нових висновків. Проте можна вносити зміни в аудиторську документацію під час процесу формування остаточного файлу, якщо вони адміністративні за характером. Приклади таких змін охоплюють:

[10] МСА 200, параграф 22.
[11] МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) *«Використання роботи внутрішніх аудиторів»*, параграф 2.
[12] МСА 560 *«Подальші події»*, параграф 14.
[13] МСА 220, параграф 16.
[14] МСКЯ 1, параграф 45.
[15] МСКЯ 1, параграф A54.

- 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.

A23. МСКЯ 1 (або національні вимоги, які є щонайменше такими ж суворими) вимагає, щоб фірми встановлювали політики та процедури щодо зберігання документації із завдання[16]. Період зберігання документації із завдання з аудиту зазвичай становить не менш як п'ять років від дати звіту аудитора або дати звіту аудитора групи, якщо вона настає пізніше[17].

A24. Приклад обставини, за якою аудитор може вважати 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.

[16] МСКЯ 1, параграф 47.
[17] МСКЯ 1, параграф A61.

Додаток

(див. параграф 1)

Конкретні вимоги до аудиторської документації в інших МСА

Цей Додаток ідентифікує параграфи в інших МСА, які містять конкретні вимоги до документації. Цей перелік не замінює розгляд вимог і відповідні матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали в МСА.

- МСА 210 *«Узгодження умов завдань з аудиту»*, параграфи 10–12;
- МСА 220 *«Контроль якості аудиту фінансової звітності»*, параграфи 24–25;
- МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»*, параграфи 44–47;
- МСА 250 *«Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»*, параграф 29;
- МСА 260 (переглянутий) *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»*, параграф 23;
- МСА 300 *«Планування аудиту фінансової звітності»*, параграф 12;
- МСА 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*, параграф 32;
- МСА 320 *«Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»*, параграф 14;
- МСА 330 *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*, параграфи 28–30;
- МСА 450 *«Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»*, параграф 15;
- МСА 540 *«Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»*, параграф 23;
- МСА 550 *«Пов'язані сторони»*, параграф 28;
- МСА 600 *«Особливі положення щодо аудиту фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»*, параграф 50;
- МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) *«Використання роботи внутрішніх аудиторів»*, параграфи 36–37;
- МСА 720 (переглянутий) *«Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»* – параграф 25.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 240

«ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Характеристика шахрайства 2–3

Відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства 4–8

Дата набрання чинності 9

Цілі 10

Визначення 11

Вимоги

Професійний скептицизм 12–14

Обговорення членами команди із завдання 15

Процедури оцінювання ризиків і пов'язана з ними діяльність 16–24

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства 25–27

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства 28–33

Оцінка аудиторських доказів 34–37

Неспроможність аудитора продовжувати виконання завдання 38

Письмові запевнення 39

Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями 40–42

Повідомлення інформації регуляторним і правоохоронним органам 43

Документація 44–47

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Характеристики шахрайства A1–A6

Професійний скептицизм A7–A9

Обговорення членами команди із завдання A10–A11

Процедури оцінювання ризиків і пов'язана з ними діяльність A12–A27

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства A28–A32

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства A33–A48

Оцінка аудиторських доказів A49–A53

Неспроможність аудитора продовжувати виконання завдання A54–A57

Письмові запевнення A58–A59

Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями A60–A64

Повідомлення інформації регуляторним і правоохоронним органам A65–A67

Додаток 1. Приклади чинників ризику шахрайства

Додаток 2. Приклади можливих аудиторських процедур для розгляду оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

Додаток 3. Приклади обставин, які свідчать про можливість шахрайства

Міжнародний стандарт аудиту (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»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності. Зокрема, в ньому йдеться про те, як слід застосовувати МСА 315 (переглянутий)[1] та МСА 330[2] стосовно ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Характеристики шахрайства

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

3. Незважаючи на те, що шахрайство є широким юридичним поняттям, для цілей МСА аудитор розглядає шахрайство, яке спричиняє суттєве викривлення у фінансової звітності. Аудитор має справу з двома типами навмисних викривлень: викривлення, які є наслідком шахрайства під час фінансового звітування, та викривлення, які є наслідком незаконного привласнення активів. Хоча аудитор може підозрювати або, в рідкісних випадках, ідентифікувати можливість шахрайства, він не робить юридичних визначень, чи дійсно відбулося шахрайство (див. параграфи А1–А6).

Відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства

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

---

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

[2] МСА 330 *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».*

Відповідальність аудитора

5. Аудитор, який проводить аудит відповідно до МСА, несе відповідальність за отримання достатньої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки. Через властиві обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення фінансової звітності можна не виявити навіть у тому разі, якщо аудит належно спланований і виконується відповідно до МСА[3].

6. Як зазначено в МСА 200[4], потенційний вплив властивих обмежень є особливо значущим у випадку викривлення внаслідок шахрайства. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства вищий, ніж ризик його невиявлення внаслідок помилки. Причина полягає в тому, що шахрайство може бути пов'язаним із складними та ретельно організованими схемами, розробленими для його приховування, такими як підробка, навмисний пропуск запису операцій або навмисне неправильне тлумачення для аудитора. Такі спроби приховування виявити ще важче, якщо вони супроводжуються змовою. Змова може змусити аудитора повірити, що аудиторські докази є переконливими, тоді як насправді вони є хибними. Спроможність аудитора виявити шахрайство залежить від таких чинників, як досвідченість порушника, періодичність та обсяг маніпулювань, ступінь змови, відносний розмір окремих сум, якими маніпулюють, а також від посадового рівня причетних осіб. Незважаючи на те що аудитор може ідентифікувати потенційні можливості для вчинення шахрайства, йому важко визначити, чи спричинені викривлення у предметі судження, наприклад у облікових оцінках, шахрайством або помилкою.

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

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

---

[3] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграфи А53–А54.

[4] МСА 200, параграф А53.

Дата набрання чинності

9. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Цілі

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

Визначення

11. Для цілей МСА наведені далі терміни мають таке значення:
    (a) шахрайство *(fraud)* – навмисна дія однієї особи або кількох осіб, які належать до управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх сторін із застосуванням омани для отримання неправомірної або незаконної вигоди;
    (b) чинники ризику шахрайства *(fraud risk factors)* – події чи умови, які свідчать про мотив або тиск щодо скоєння шахрайства, або надають можливість скоїти шахрайство.

Вимоги

Професійний скептицизм

12. Згідно з МСА 200[5] 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 (див. параграфи А7–А8).

13. 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 (див. параграф А9).

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

---

[5] МСА 200, параграф 15.

Обговорення членами команди із завдання

15. МСА 315 (переглянутий) вимагає обговорення членами команди із завдання та визначення партнером із завдання, про які питання слід надавати інформацію тим членам команди із завдання, які не беруть участі в обговоренні[6]. Під час цього обговорення особлива увага приділяється тому, за яких обставин та на якому етапі фінансова звітність суб'єкта господарювання може бути вразливою щодо суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, включаючи спосіб вчинення шахрайства. При обговоренні не беруть до уваги думки членів команди із завдання про те, що управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями, чесні та сумлінні (див. параграфи А10–А11).

Процедури оцінювання ризиків і пов'язана з ними діяльність

16. 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, як цього вимагає МСА 315 (переглянутий)[7], аудитор виконує процедури, зазначені в параграфах 17–24, для отримання інформації, яка використовуватиметься під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Управлінський персонал та інші працівники суб'єкта господарювання

17. Аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу, які стосуються:
    (a) оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою внаслідок шахрайства, включаючи характер, обсяг та періодичність таких оцінок (див. параграфи А12–А13);
    (b) процесу управлінського персоналу для ідентифікації та вживання дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання, включаючи будь-які конкретні ризики шахрайства, які ідентифікував управлінський персонал або які привернули його увагу, або класи операцій, залишки на рахунках чи розкриття інформації, щодо яких ймовірно існування ризику шахрайства (див. параграф А14);
    (c) повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, яка стосується процесів ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання;
    (d) повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, працівникам, яка стосується його поглядів на практики ведення бізнесу та етичну поведінку.

[6] МСА 315 (переглянутий), параграф 10.
[7] МСА 315 (переглянутий), параграфи 5–24.

18. 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 (див. параграфи А15–А17).

19. 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 (див. параграф А18).

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями

20. Якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання[8], 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 (див. параграфи А19–А21).

21. Якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, аудитор повинен зробити їм запити, щоб визначити, чи відомо їм про фактично вчинені, 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.

Ідентифіковані незвичайні або неочікувані взаємозв'язки

22. Аудитор повинен оцінити, чи можуть незвичайні або неочікувані взаємозв'язки, ідентифіковані під час виконання аналітичних процедур, включаючи ті, що пов'язані з рахунками доходів, свідчити про ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Інша інформація

23. Аудитор повинен оцінити, чи свідчить інша інформація, отримана аудитором, про ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (див. параграф А22).

---

[8] МСА 260 *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»*, параграф 13.

Оцінки чинників ризику шахрайства

24. 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 (див. параграфи А23–А27).

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

25. Відповідно до МСА 315 (переглянутий) аудитор повинен ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриттів інформації[9].

26. Під час ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства аудитор, виходячи з припущення, що існують ризики шахрайства у визнанні доходів, повинен оцінити, які типи доходу, комерційних операцій або тверджень призводять до таких ризиків. У параграфі 47 визначається потрібна документація, якщо аудитор доходить висновку, що припущення незастосовне за обставин завдання і відповідно не ідентифікував визнання доходів як ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (див. параграфи А28–А30).

27. Аудитор повинен розглядати оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства як значні ризики, тому він повинен отримати розуміння пов'язаних із ними заходів контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю, доречні для таких ризиків, якщо це ще не зроблено (див. параграфи А31–А32).

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахра

Загальні дії у відповідь

28. Відповідно до МСА 330 аудитор повинен визначити загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності[10] (див. параграф А33).

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

    (а) призначати персонал і здійснювати нагляд за ним, ураховуючи знання, навички та спроможність працівників, яким доручатиметься значна відповідальність за завдання, а також оцінку аудитором

[9] МСА 315 (переглянутий), параграф 25.
[10] МСА 330, параграф 5.

ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства для певного завдання (див. параграфи А34–А35);

(b) 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;

(c) включати елемент непередбачуваності у вибір характеру, часу й обсягу аудиторських процедур (див. параграф А36).

Аудиторські процедури, які відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні тверджень

30. Відповідно до МСА 330 аудитор повинен розробити і виконати аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні тверджень[11] (див. параграфи А37–А40).

Аудиторські процедури, які відповідають ризикам, пов'язаним із нехтуванням заходів контролю управлінським персоналом

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

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

(a) 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:

(i) зробити запити працівникам, залученим до процесу складання фінансової звітності, щодо неналежної або незвичайної діяльності, яка стосується обробки проводок та інших коригувань;

(ii) відібрати записи та інші коригування, зроблені на кінець звітного періоду;

(iii) розглянути необхідність тестування проводок та інших коригувань протягом періоду (див. параграфи А41–А44);

[11] МСА 330, параграф 6.

(b) 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:

(i) 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;

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

(c) 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 (див. параграф А48).

33. 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, виконаними для задоволення вимог у параграфі 32, щоб відповісти на ідентифіковані ризики нехтування контролем управлінським персоналом.

Оцінка аудиторських доказів (див. параграф А49)

34. 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 (див. параграф А50).

35. 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 (див. параграф А51).

36. Якщо аудитор ідентифікує викривлення (суттєве або ні) та має підстави вважати, що існує або може існувати наслідок шахрайства і управлінський персонал (зокрема, старший управлінський персонал) причетний до цього, він повинен повторно оцінити ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та його кінцевий вплив на характер, час і обсяг аудиторських процедур для вживання дій у відповідь на оцінені ризики. Аудитор повинен також розглянути, чи свідчать обставини або умови про можливу змову за участю працівників, управлінського персоналу або третіх сторін, коли він повторно розглядає надійність раніше отриманих доказів (див. параграф А52).

37. 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 (див. параграф А53).

Неспроможність аудитора продовжувати виконання завдання

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

    (a) 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;

    (b) розглянути, чи є прийнятною відмова від завдання, якщо відмова можлива згідно із застосовними законодавчими або нормативними актами;

    (c) якщо аудитор відмовляється:

        (i) він обговорює з управлінським персоналом відповідного рівня та з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, свою відмову від завдання та причини такої відмови;

        (ii) 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 (див. параграфи А54–А57).

Письмові запевнення

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

    (a) визнають свою відповідальність за розробку, встановлення й підтримання системи внутрішнього контролю для запобігання та виявлення шахрайства;

(b) розкрили аудитору інформацію про результати оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства;

(c) розкрили аудитору інформацію про те, що знають про шахрайство або підозрюване шахрайство, яке впливає на суб'єкт господарювання, за участі:

(i) управлінського персоналу;

(ii) працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, або

(iii) інших працівників, якщо шахрайство може мати суттєвий вплив на фінансову звітність;

(d) 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 (див. параграфи А58–А59).

Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями

40. Якщо аудитор ідентифікував шахрайство або отримав інформацію, яка свідчить про те, що шахрайство може існувати, він повинен своєчасно повідомити інформацію про це управлінському персоналу відповідного рівня, щоб повідомити тих, хто несе основну відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства у питаннях, що входять до їх сфери відповідальності (див. параграф А60).

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

(a) управлінського персоналу;

(b) працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, або

(c) інших працівників, якщо шахрайство призводить до суттєвого викривлення фінансової звітності.

Якщо аудитор підозрює шахрайство за участі управлінського персоналу, аудитор повинен повідомити про підозри тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та обговорити з ними характер, час і обсяг аудиторських процедур, необхідних для завершення аудиту (див. параграфи А61–А63).

42. Аудитор повинен повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про інші питання, пов'язані з шахрайством, які, за судженням аудитора, доречні для їх відповідальності (див. параграф А64).

Повідомлення інформації регуляторним і правоохоронним органам

43. Якщо аудитор ідентифікував або підозрює шахрайство, він повинен визначити, чи несе він відповідальність за надання звіту про випадок або підозру шахрайства стороні поза межами суб'єкта господарювання. Хоча професійний обов'язок аудитора зберігати конфіденційність інформації клієнта може виключати можливість надання такого звіту, за деяких обставин його юридична відповідальність може мати переважну силу порівняно з обов'язком зберігати конфіденційність інформації (див. параграфи А65–А67).

Документація

44. Аудитор повинен включити наведене нижче в аудиторську документацію[12] щодо розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, а також оцінку ризиків суттєвого викривлення, як цього вимагає МСА 315 (переглянутий)[13]:

    (a) значущі рішення, яких дійшли під час обговорення з командою із завдання, що стосуються вразливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;

    (b) ідентифіковані й оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень.

45. Аудитор повинен включити наведене нижче в аудиторську документацію про свої дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, як цього вимагає МСА 330[14]:

    (a) загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності та характер, час і обсяг аудиторських процедур, а також зв'язок цих процедур з оціненими ризиками суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні тверджень;

    (b) результати аудиторських процедур, включаючи розроблені для розгляду ризику нехтування контролем управлінським персоналом.

46. Аудитор повинен включити в аудиторську документацію повідомлення інформації про шахрайство управлінському персоналу, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, регуляторним органам та іншим сторонам.

47. Якщо аудитор дійшов висновку, що припущення про те, що існує ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, пов'язаний із визнанням доходів, є незастосовним за обставин завдання, він повинен включити в аудиторську документацію обґрунтування цього висновку.

---

[12] МСА 230 *«Аудиторська документація»*, параграфи 8–11 і параграф А6.
[13] МСА 315 (переглянутий), параграф 32.
[14] МСА 330, параграф 28.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Характеристики шахрайства (див. параграф 3)

A1. Шахрайство, у формі шахрайства під час фінансового звітування або незаконного привласнення активів передбачають мотив або тиск щодо вчинення шахрайства, усвідомлену можливість його скоєння та певне логічне виправдання такої дії. Наприклад:

- мотив або тиск щодо шахрайства під час фінансового звітування може існувати, якщо управлінський персонал перебуває під тиском, джерела якого є поза межами чи в межах суб'єкта господарювання, з метою досягнення очікуваного (і, можливо, нереального) контрольного показника доходів або фінансового результату, зокрема тому, що наслідки для управлінського персоналу в разі неспроможності досягти фінансових цілей можуть бути значними. Так само окремі особи можуть мати мотив для незаконного привласнення активів, наприклад, оскільки такі особи живуть не за своїми коштами;
- усвідомлена можливість вчинити шахрайство може існувати, якщо особа вважає, що можна нехтувати внутрішнім контролем, наприклад, якщо ця особа користується довірою або знає конкретні недоліки внутрішнього контролю;
- особи можуть логічно виправдовувати шахрайську дію. Ставлення, характер або система етичних цінностей деяких осіб дозволяють їм свідомо та навмисно вчиняти нечесну дію. Проте бувають випадки, коли чесні особи можуть вчинити шахрайство в середовищі достатнього тиску на них.

A2. Шахрайство під час фінансового передбачає навмисне викривлення, включаючи пропуск сум або розкриття інформації у фінансовій звітності, з метою введення в оману користувачів фінансової звітності. Це може бути пов'язано із спробами управлінського персоналу управляти доходами, щоб ввести користувачів фінансової звітності в оману, впливаючи на їх розуміння результатів діяльності та прибутковості суб'єкта господарювання. Таке управління доходами може починатися з незначних дій або неналежного коригування припущень чи змін у судженнях управлінського персоналу. Тиск і мотиви можуть призвести до того, що ці дії поширюються настільки, що призводять до шахрайства під час фінансового звітування. Така ситуація може виникати, якщо через тиск з метою досягнення очікуваного обсягу збуту або бажання збільшити до максиму компенсацію, яка ґрунтується на результатах діяльності, управлінський персонал навмисно займає такі позиції, які призводять до шахрайства під час фінансового звітування шляхом суттєвого викривлення фінансової звітності. У деяких суб'єктів

господарювання управлінський персонал може мати мотиви зменшувати доходи на суттєву суму, щоб мінімізувати податки, або завищувати прибутки, щоб забезпечити банківське фінансування.

А3. Шахрайство під час фінансового звітування може бути здійснене шляхом:

- маніпулювання, фальсифікації (включаючи підроблені записи) або змінювання облікових записів чи підтвердної документації, на основі яких складається фінансова звітність;
- перекручення або навмисний пропуск подій, операцій або іншої значущої інформації у фінансовій звітності;
- навмисного неправильного застосування облікових принципів, які стосуються сум, класифікації, способу подання або розкриття інформації.

А4. Шахрайство під час фінансового звітування часто пов'язане з тим, що управлінський персонал нехтує заходами контролю, що в інших випадках можуть функціонувати ефективно. Управлінський персонал може вчиняти шахрайство шляхом нехтування заходами контролю із застосуванням таких методів, наприклад, як навмисно:

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

А5. Незаконне привласнення активів включає крадіжку активів суб'єкта господарювання, яка часто вчиняється працівниками у порівняно невеликих або незначних сумах. Однак до цього також може бути причетний управлінський персонал, який, як правило, має більше можливостей для маскування або приховування фактів незаконного привласнення із

застосуванням способів, які важко виявити. Незаконне привласнення активів може здійснюватися різними способами, включаючи:

- привласнення надходжень (наприклад, незаконне привласнення надходжень коштів від дебіторів або переведення надходжень сум від дебіторів щодо вже списаної дебіторської заборгованості на власні банківські рахунки);
- викрадення матеріальних активів або інтелектуальної власності (наприклад, викрадення запасів для власного використання або продажу, викрадення металобрухту для перепродажу, змова з конкурентом про розкриття інформації про технологічні дані в обмін на плату);
- спонукання суб'єкта господарювання сплачувати за неотримані товари та послуги (наприклад, платежі фіктивним постачальникам, хабарі/«відкати», сплачені постачальниками торговим агентам суб'єкта господарювання в обмін на завищення цін, платежі фіктивним працівникам);
- використання активів суб'єкта господарювання для особистих цілей (наприклад, використання активів суб'єкта господарювання як застави для забезпечення власної позики чи позики пов'язаній стороні).

Незаконне привласнення активів часто супроводжується підробленими чи облудними записами або документами, щоб приховати факт нестачі активів або їх використання як застави без належного дозволу.

Положення, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

A6. Відповідальність аудитора державного сектору, що стосується шахрайства, може обумовлюватися законодавчим, нормативним актом чи іншим документом, застосовним до суб'єктів господарювання державного сектору, або окремо передбачатися повноваженнями аудитора. Отже, відповідальність аудитора державного сектору може не обмежуватися розглядом ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, а включати більш широку відповідальність за розгляд ризиків шахрайства.

Професійний скептицизм (див. параграфи 12–14)

A7. Застосування професійного скептицизму вимагає постійної допитливості щодо того, чи припускають отримана інформація та аудиторські докази можливість існування суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Це включає розгляд достовірності інформації, яку слід використовувати як аудиторські докази, та в разі потреби заходів контролю її складання й збереження. Через характеристики шахрайства професійний скептицизм аудитора є особливо важливим, якщо розглядаються ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

A8. Хоча не можна очікувати, що аудитор знехтує досвідом минулих років щодо сумлінності та чесності управлінського персоналу суб'єкта

господарювання та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, професійний скептицизм аудитора особливо важливий під час розгляду ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, оскільки обставини могли змінитися.

A9. Аудит, що виконується відповідно до МСА, рідко передбачає засвідчення автентичності документів; аудитор не має такої професійної підготовки та не очікується, що він є експертом у засвідченні автентичності[15]. Однак якщо аудитор ідентифікує умови, які змушують його вважати, що документ може бути неавтентичним або що умови в документі були змінені, але така інформація не була розкрита аудитору, можливі процедури подальшого розслідування можуть охоплювати:

- безпосереднє підтвердження третьою стороною;
- використання роботи експерта для оцінки автентичності документа.

Обговорення членами команди із завдання (див. параграф 15)

A10. 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.

A11. 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 (включаючи окремі звіти та розкриття) може бути вразливою щодо суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, в 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;

[15] МСА 200, параграф A49.

- 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 господарювання 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.

Процедури оцінювання ризиків і пов'язана з ними діяльність

Надання запитів управлінському персоналу

Оцінювання управлінським персоналом ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (див. параграф 17(а))

A12. Управлінський персонал бере на себе відповідальність за внутрішній контроль та складання фінансової звітності суб'єкта господарювання. Відповідно аудитору доречно робити запити управлінському персоналу, що стосуються власної оцінки ризику шахрайства управлінським персоналом та встановлених заходів контролю для запобігання й виявлення шахрайства. Характер, обсяг і періодичність оцінки такого ризику та заходів контролю управлінським персоналом можуть варіюватися у різних суб'єктів господарювання. У деяких суб'єктів господарювання управлінський персонал може робити докладні оцінки щороку або як частину постійного моніторингу. В інших суб'єктів господарювання оцінка управлінським персоналом може бути менш структурованою та меншої періодичності. Характер, обсяг і періодичність оцінки управлінським персоналом є доречними для розуміння аудитором

середовища контролю суб'єкта господарювання. Наприклад, той факт, що управлінський персонал не здійснив оцінку ризику шахрайства може, за деяких обставин, свідчити про те, що управлінський персонал не надає достатнього значення внутрішньому контролю.

Положення, що стосуються малих підприємств

A13. У деяких суб'єктів господарювання, зокрема на малих підприємствах, основна увага в оцінках управлінського персоналу може приділятися ризикам шахрайства або незаконного привласнення активів працівниками.

Процес ідентифікації та вживання дій у відповідь на ризики шахрайства управлінським персоналом (див. параграф 17(b))

A14. У випадку суб'єктів господарювання, підрозділи яких географічно розташовані в різних місцях, процеси управлінського персоналу можуть включати різні рівні моніторингу діяльності підрозділів або сегментів бізнесу. Управлінський персонал може також ідентифікувати певні підрозділи або сегменти бізнесу, в яких ризик шахрайства є більш імовірним.

Запит управлінському персоналу та іншим працівникам суб'єкта господарювання (див. параграф 18)

A15. Запити аудитора управлінському персоналу можуть надати корисну інформацію, що стосується ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності внаслідок шахрайства працівників. Однак малоймовірно, що такі запити нададуть корисну інформацію, яка стосується ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності внаслідок шахрайства управлінського персоналу. Запити іншим працівникам суб'єкта господарювання можуть дати працівникам можливість повідомити інформацію аудитору, яку вони могли б не повідомити в інших випадках.

A16. Приклади інших осіб у межах суб'єкта господарювання, яким аудитор може надіслати запити про існування або підозру шахрайства, охоплюють:

- технічний персонал, який безпосередньо не бере участі в процесі фінансового звітування;
- працівників з різним рівнем повноважень;
- працівників, які беруть участь у веденні, обробці або відображенні в обліку складних чи незвичайних операцій, або тих, хто здійснює нагляд або моніторинг таких працівників;
- штатних юристів;
- головного спеціаліста з питань етики або особу, яка обіймає еквівалентну посаду;
- особу або осіб, на яких покладені обов'язки щодо розгляду повідомлень про шахрайство.

A17. Управлінський персонал часто має найкращі можливості для вчинення шахрайства. Тому оцінюючи з професійним скептицизмом відповіді управлінського персоналу на запити, аудитор може висловити судження про необхідність підтвердити відповіді на запити іншою інформацією.

Запит до внутрішнього аудиту (див. параграф 19)

A18. МСА 315 (переглянутий) і МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) встановлюють вимоги та надають рекомендації щодо аудитів тих суб'єктів господарювання, в яких забезпечена діяльність внутрішнього аудиту[16]. Виконуючи вимоги цих МСА в контексті шахрайства, аудитор може робити запити про конкретну діяльність внутрішнього аудиту, включаючи, наприклад:

- процедури (якщо вони є), які виконуються внутрішніми аудиторами протягом року для виявлення шахрайства;
- чи були задовільними дії управлінського персоналу у відповідь на будь-які результати, отримані внаслідок цих процедур.

Отримання розуміння нагляду, який здійснюють ті, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 20)

A19. Ті, кого наділено найвищими повноваженнями суб'єкта господарювання, здійснюють нагляд за системами моніторингу ризику, фінансового контролю та за дотриманням вимог законодавства. У багатьох країнах практики корпоративного управління добре розроблені та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, відіграють активну роль у нагляді за оцінкою суб'єктом господарювання ризиків шахрайства і відповідним внутрішнім контролем. Оскільки відповідальність тих, кого наділено найвищими повноваженнями, може варіюватися залежно від суб'єкта господарювання чи країни, важливо, щоб аудитор розумів таку відповідальність; це дасть змогу аудитору отримати розуміння нагляду, що здійснюється відповідними особами[17].

A20. Розуміння нагляду, що здійснюється тими, кого наділено найвищими повноваженнями, може дати уявлення стосовно вразливості управлінського персоналу суб'єкта господарювання щодо шахрайства, адекватності внутрішнього контролю щодо ризиків шахрайства, а також компетентності та чесності управлінського персоналу. Аудитор може отримати таке розуміння кількома способами, наприклад бути присутнім на засіданнях, на яких відбуваються такі обговорення, ознайомитися з протоколами таких засідань або зробити запити тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

[16] МСА 315 (переглянутий), параграф 6(а) і 23 та МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) *«Використання роботи внутрішніх аудиторів»*.

[17] У параграфах А1–А8 МСА 260 розглядається, кому аудитор повідомляє інформацію, якщо структура управління суб'єктом господарювання чітко не визначена.

Положення, що стосуються малих підприємств

A21. У деяких випадках усі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання. Це може мати місце на малому підприємстві, де суб'єктом господарювання управляє один власник і ніхто більше не виконує ролі з управління. У цих випадках аудитор, звичайно, не вживає жодних заходів, оскільки не має нагляду, відокремленого від управління.

Розгляд іншої інформації (див. параграф 23)

A22. Додатково до інформації, отриманої внаслідок застосування аналітичних процедур, інша інформація, отримана про суб'єкта господарювання та його середовище, може бути корисною під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Обговорення членами аудиторської команди може надати інформацію, яка буде корисною для ідентифікації таких ризиків. Крім того, інформація, отримана в результаті аудиторських процедур прийняття та подовження стосунків з клієнтами, і досвід, набутий під час інших завдань, виконаних для суб'єкта господарювання, наприклад завдань з огляду проміжної фінансової інформації, можуть бути доречними при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Оцінка чинників ризику шахрайства (див. параграф 24)

A23. Той факт, що шахрайство, як правило, приховують, може дуже ускладнити його виявлення. Однак аудитор може ідентифікувати події чи умови, які свідчать про мотив або тиск для скоєння злочину чи надання можливості його скоєння (чинники ризику шахрайства). Наприклад:

- тиск для вчинення шахрайства може створити необхідність виправдати очікування третіх осіб отримати додаткове фінансування за рахунок власного капіталу;
- мотивом для вчинення шахрайства може бути надання значних бонусів у разі виконання нереальних планових норм прибутку;
- можливість для вчинення шахрайства може створити середовище контролю, яке є неефективним.

A24. Чинники ризику шахрайства складно класифікувати за їх важливістю. Значущість ризиків шахрайства широко варіюється. Деякі з цих чинників можуть бути у суб'єктів господарювання, конкретні умови яких створюють ризики суттєвого викривлення. Відповідно визначення, чи існує чинник ризику шахрайства та чи слід розглядати його під час оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства, потребує застосування професійного судження.

A25. Приклади чинників ризику шахрайства, пов'язаних із шахрайством під час фінансового звітування або незаконним привласненням активів,

наведені в Додатку 1. Ці ілюстративні чинники ризику класифіковано на основі трьох умов, які, як правило, наявні, якщо є шахрайство:

- мотив або тиск для вчинення шахрайства;
- усвідомлена можливість вчинити шахрайство;
- спроможність логічно виправдати шахрайську дію.

Чинники ризику, що відображають позицію, яка дає змогу логічно виправдати шахрайську дію, можуть не підлягати спостереженню аудитором. Однак аудитору може стати відомо про існування такої інформації. Хоча чинники ризику шахрайства, описані у Додатку 1, охоплюють велику кількість ситуацій, яким може протистояти аудитор, вони є лише прикладами, оскільки можуть існувати інші ризики.

A26. Розмір, складність і характеристики власності суб'єкта господарювання мають значний вплив на розгляд доречних чинників ризику шахрайства. Наприклад, якщо підприємство велике, можуть існувати чинники, які, як правило, стримують неналежну поведінку управлінського персоналу, наприклад:

- ефективний нагляд тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
- ефективна діяльність внутрішнього аудиту;
- існування та примусове виконання офіційно затвердженого кодексу поведінки.

Крім того, чинники ризику шахрайства, які розглядають на рівні діяльності сегмента бізнесу, можуть надавати інше розуміння, якщо порівнювати його з розумінням, отриманим під час розгляду цих чинників на рівні суб'єкта господарювання.

Положення, що стосуються малих підприємств

A27. Що стосується малого підприємства, то деякі або всі ці положення можуть бути незастосовними чи менш доречними. Наприклад, на малому підприємстві може не бути кодексу поведінки у письмовому вигляді, а натомість розвинена культура, яка приділяє особливу увагу чесності та етичній поведінці через повідомлення усної інформації або завдяки прикладу управлінського персоналу. Домінування однієї особи в управлінні малим підприємством не свідчить, як правило, само по собі, що управлінський персонал не демонструє належного ставлення та не повідомляє інформацію про належне ставлення щодо внутрішнього контролю і процесу фінансової звітності. У деяких суб'єктів господарювання необхідність дозволу управлінського персоналу може компенсувати недостатній в інших аспектах контроль та зменшити ризик шахрайства працівників. Однак домінування однієї особи в управлінні може бути потенційним недоліком внутрішнього контролю, оскільки існує можливість нехтування заходами контролю управлінським персоналом.

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

Ризики шахрайства у визнанні доходу (див. параграф 26)

A28. Суттєве викривлення внаслідок шахрайства під час фінансового звітування, що стосується визнання доходів, часто є наслідком завищення доходів, наприклад через передчасне визнання доходу або відображення фіктивних доходів в обліку. Воно може також бути наслідком заниження доходів, наприклад неправильним переміщенням доходів до пізнішого періоду.

A29. Ризики шахрайства у визнанні доходу можуть бути більшими в одних суб'єктів господарювання, ніж в інших. Наприклад, може існувати тиск або мотивування управлінського персоналу здійснювати шахрайство під час фінансового звітування зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання шляхом невідповідного визнання доходу в разі, якщо, наприклад, результати діяльності оцінюються в контексті зростання доходу або прибутку порівняно з попереднім роком. Можуть також існувати більші ризики шахрайства у визнанні доходу суб'єктів господарювання, які генерують суттєву частину доходів через продажі за грошові кошти.

A30. Припущення, що у визнанні доходів існують ризики шахрайства, можуть бути спростовані. Наприклад, аудитор може дійти висновку, що відсутній ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, який стосується визнання доходу, в разі, якщо є лише один тип простої операції, яка приносить дохід, наприклад дохід від одного орендованого об'єкта нерухомості.

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та розуміння відповідних заходів контролю суб'єкта господарювання (див. параграф 27)

A31. Управлінський персонал може робити судження щодо характеру й обсягу заходів контролю, які він обирає як застосовні, та характеру й обсягу ризиків, які він обирає як припустимі[18]. Визначаючи, які заходи контролю застосовувати для запобігання й виявлення шахрайства, управлінський персонал розглядає ризики того, що фінансова звітність може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства. Під час цього розгляду управлінський персонал може дійти висновку, що економічно невигідно застосовувати та підтримувати певний захід контролю, щоб досягти зменшення ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

A32. Аудитору важливо отримати розуміння заходів контролю, які розробив, застосував та яких дотримувався управлінський персонал для запобігання й виявлення шахрайства. При цьому аудитор може

[18] МСА 315 (переглянутий), параграф A56.

дізнатися, наприклад, що управлінський персонал свідомо прийняв ризики, пов'язані з відсутністю розподілу обов'язків. Інформація внаслідок отримання цього розуміння також може бути корисною під час ідентифікації чинників ризику шахрайства, які можуть вплинути на оцінку аудитором ризиків того, що фінансова звітність може містити суттєве викривлення внаслідок шахрайства.

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

Загальні дії у відповідь (див. параграф 28)

A33. Визначення загальних дій у відповідь на розгляд оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства включає розгляд того, як загальне проведення аудиту може відображати збільшення професійного скептицизму, наприклад, через:

- підвищену увагу під час вибору характеру та обсягу документації, яку слід перевірити, щоб підтвердити суттєві операції;
- підвищене визнання потреби підтвердити пояснення або запевнення управлінського персоналу, що стосуються суттєвих питань.

Це також передбачає більш загальні положення разом із конкретними процедурами, запланованими в інших випадках; такі положення охоплюють питання, наведені в параграфі 29, які розглядаються нижче.

Призначення персоналу та нагляд за ним (див. параграф 29 (а))

A34. 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 IT, або призначенням на завдання більш досвідчених працівників.

A35. Ступінь нагляду відображає оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та компетентність членів команди із завдання, які виконують роботу.

Непередбачуваність під час відбору аудиторських процедур (див. параграф 29 (с

A36. Внесення елемента непередбачуваності у вибір характеру, часу й обсягу аудиторських процедур, які слід виконати, є важливим, оскільки працівники суб'єкта господарювання, яким відомі аудиторські процедури, що зазвичай виконуються у завданнях, можуть мати більше можливості приховати шахрайство під час фінансового звітування. Цього можна досягти, наприклад, через:

- виконання процедур по суті щодо відібраних залишків рахунків і тверджень, які в інших випадках не перевіряються через їх суттєвість або ризик;
- коригування визначеного часу проведення аудиторських процедур порівняно із очікуваним;

- використання різних методів вибірки;
- виконання аудиторських процедур у різних місцях або без попередження.

Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні тверджень (див. параграф 30)

A37. 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. Це може впливати як на тип аудиторських процедур, так і на їх поєднання. Наприклад:
  - фізичне спостереження або інспектування певних активів може стати більш важливим або аудитор може використовувати комп'ютеризовані методи аудиту, щоб зібрати більше доказів щодо даних, які містяться на значних рахунках або в електронних файлах операцій;
  - аудитор може розробити процедури для отримання додаткової підтвердної інформації. Наприклад, якщо аудитор ідентифікує, що управлінський персонал перебуває під тиском щодо виконання очікувань доходу, може існувати відповідний ризик того, що управлінський персонал завищує продажі через укладання договорів продажу, які містять умови, що запобігають визнанню доходу, або шляхом виставлення рахунків-фактур на продажі раніше від реального постачання. За цих обставин аудитор може, наприклад, розробити внутрішні підтвердження не тільки для підтвердження несплачених сум, а й для підтвердження деталей угод про продаж, включаючи дату, будь-які права щодо повернення і умови поставки. Крім того, аудитор може вважати ефективним доповнити такі зовнішні підтвердження запитами «нефінансовому» персоналу суб'єкта господарювання стосовно будь-яких змін в угодах продажу та умовах поставки;
- може бути потрібно змінити час процедур по суті. Аудитор може прийняти рішення, що виконання тестів по суті на кінець або майже на кінець періоду, краще вирішить проблему оціненого ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Він може вирішити, що за умови оцінених ризиків навмисного викривлення або маніпулювання аудиторські процедури щодо поширення аудиторських висновків на період із проміжної дати до кінця періоду не будуть ефективними. На відміну від цього, оскільки навмисне

викривлення, наприклад викривлення, пов'язане з неналежним визнанням доходу, могло бути ініційоване в проміжному періоді, аудитор може обрати застосування процедур по суті до тих операцій, що відбулися раніше або протягом звітного періоду;

- обсяг застосованих процедур відображає оцінку ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Наприклад, буває доречним збільшення обсягу вибірки або виконання аналітичних процедур на більшому рівні деталізації. Крім того, комп'ютеризовані методи аудиту можуть уможливити більш докладну перевірку електронних операцій та файлів рахунків. Такі методи можна використовувати для відбору операцій для вибірки з основних електронних файлів, сортування операцій за певними характеристиками або виконання тестів усієї генеральної сукупності замість вибірки.

A38. Якщо аудитор виявить ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, який впливає на кількість запасів, перевірка інвентаризаційних записів може допомогти встановити підрозділи або об'єкти, які потребують особливої уваги протягом інвентаризації або після неї. Такий огляд може привести до рішення спостерігати без попередження за проведенням інвентаризації в певних підрозділах або провести інвентаризацію в усіх підрозділах одночасно.

A39. Аудитор може ідентифікувати ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, який впливає на певну кількість рахунків і тверджень. Вони можуть охоплювати оцінку активів, постійні оцінки, що стосуються конкретних операцій (наприклад, придбання, реструктуризація, вибуття сегмента бізнесу), та інші значні нараховані зобов'язання (зокрема, зобов'язання за пенсіями та іншими виплатами працівникам по закінченні трудової діяльності або за відновлення довкілля). Ризик також може бути пов'язаний із суттєвими змінами у припущеннях, що стосуються повторних оцінок. Інформація, зібрана виходячи з отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, може допомогти аудитору під час оцінки обґрунтованості таких попередніх оцінок і основних припущень управлінського персоналу. Ретроспективний огляд подібних суджень і припущень управлінського персоналу, застосованих у попередніх періодах, може також надати уявлення про обґрунтованість суджень та припущень, що підтверджують постійні оцінки управлінського персоналу.

A40. Приклади можливих аудиторських процедур для розгляду оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, включаючи ті, що ілюструють внесення елемента непередбачуваності, наведені в Додатку 2. В Додатку містяться приклади дій у відповідь на аудиторську оцінку ризиків суттєвого викривлення, які є наслідком шахрайства під час фінансового звітування, включаючи шахрайство під час фінансового звітування, яке пов'язане з визнанням доходу та незаконним привласненням активів.

Аудиторські процедури у відповідь на ризики, пов'язані з нехтуванням заходами контролю управлінським персоналом

Проводки та інші коригування (див. параграф 32 (а))

A41. Суттєве викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства часто може бути пов'язаним із маніпулюванням процесом фінансового звітування шляхом виконання недопустимих або недозволених проводок. Це може статися протягом року або в кінці періоду, або управлінський персонал може здійснювати коригування сум, відображених у фінансовій звітності, які не відображені в проводках, наприклад через консолідуючі коригування або перекласифікацію.

A42. Розгляд аудитором ризиків суттєвого викривлення, пов'язаного з неприйнятним нехтуванням заходами контролю стосовно проводок, також важливий, оскільки автоматизовані процеси та засоби контролю можуть знижувати ризик випадкової помилки, але не усунути ризику того, що працівники можуть у неналежний спосіб обійти такі автоматизовані процеси, наприклад, змінивши суми, що автоматично вносяться в Головну книгу або систему фінансового звітування. Крім того, якщо ІТ використовуються для автоматизованого передавання інформації, може бути мало або зовсім не бути видимих доказів такого втручання в інформаційні системи.

A43. Під час ідентифікації й відбору проводок та інших коригувань для тестування і визначення прийнятного методу перевірки основного підтвердження для відібраних статей доречним є наведене нижче:

- *Оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства* – наявність чинників ризику шахрайства та іншої інформації, отриманої під час оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, може допомогти аудитору ідентифікувати конкретні класи проводок та інших коригувань для тестування.
- *Заходи контролю, що застосовувалися до проводок та інших коригувань* – ефективні заходи контролю складання і рознесення проводок та інших коригувань, які можуть зменшити необхідний обсяг тестування по суті за умови, що аудитор виконав тести ефективності функціонування заходів контролю.
- *Процес фінансового звітування суб'єкта господарювання та характер доказів, які можна отримати* – для багатьох суб'єктів господарювання є звичайною обробка операцій, пов'язана з поєднанням ручних та автоматизованих операцій і процедур. Так само обробка проводок та інших коригувань може бути пов'язана як із ручними, так і автоматизованими процедурами та заходами контролю. Якщо в процесі фінансового звітування застосовуються інформаційні технології, проводки та інші коригування можуть існувати лише в електронній формі.

- *Характеристики шахрайських проводок або інших коригувань* – неналежні проводки або інші коригування часто мають унікальні ідентифікуючі характеристики. Такі характеристики можуть бути притаманними проводкам: (a) з непов'язаними, незвичайними або рідко застосовуваними рахунками; (b) працівниками, які зазвичай не роблять проводок; (c) на кінець періоду або зробленим після закриття рахунків, які не мають або практично не мають пояснення чи опису; (d) зробленими або перед, або під час складання фінансової звітності, і які не мають номерів рахунків або (e) які містять заокруглені числа або із явно штучно вигаданими кінцевими цифрами.
- *Характер і складність рахунків* – неналежні проводки або коригування можуть застосовуватися до рахунків, які: (a) містять операції, що є складними або незвичайними за характером; (b) містять суттєві оцінки та коригування на кінець періоду; (c) були вразливі до викривлень у минулому; (d) своєчасно не звірялися або містили неузгоджені різниці; (e) містять внутрішньогрупові операції або (f) в інший спосіб пов'язані з ідентифікованим ризиком суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. При аудитах суб'єктів господарювання, які мають кілька відділень або компонентів, розглядається необхідність відбору проводок із таких підрозділів.
- *Проводки або інші коригування, зареєстровані поза межами звичайного перебігу бізнесу* – нестандартні проводки можуть не підлягати такому самому рівню внутрішнього контролю, як проводки в спеціалізованих журналах, які використовуються на постійній основі для обліку операцій, наприклад продаж протягом місяця, придбання, виплати грошових коштів.

A44. Аудитор застосовує професійне судження під час визначення характеру, часу й обсягу тестування проводок та інших коригувань. Проте оскільки шахрайські проводки та інші коригування часто виконуються на кінець звітного періоду, параграф 32 (a) (ii) вимагає, щоб аудитор відбирав проводки та інші коригування, які було зроблено в той час. Крім того, оскільки суттєві викривлення у фінансовій звітності внаслідок шахрайства можуть мати місце протягом усього періоду та можуть докладатися значні зусилля для приховування способу вчинення шахрайства, параграф 32 (a) (iii) вимагає, щоб аудитор розглядав, чи є потреба також у тестуванні проводок та інших коригувань протягом періоду.

Облікові оцінки (див. параграф 32 (b))

A45. Складання фінансової звітності вимагає від управлінського персоналу здійснення багатьох суджень або припущень, які впливають на суттєві облікові оцінки, та постійного моніторингу обґрунтованості таких оцінок. Шахрайство під час фінансового звітування часто здійснюється шляхом навмисного викривлення облікових оцінок. Наприклад, цього можна досягти заниженням або завищенням усіх забезпечень або резервів у

подібний спосіб, для згладжування доходів за два або декілька звітних періодів або досягнення визначеного рівня доходів з метою ввести в оману користувачів фінансової звітності, впливаючи на їх розуміння результатів діяльності та прибутковості суб'єкта господарювання.

A46. Метою виконання ретроспективного огляду суджень і припущень управлінського персоналу, пов'язаних із суттєвими обліковими оцінками, відображеними у фінансовій звітності за попередній рік, є визначення того, чи існують ознаки можливої упередженості управлінського персоналу. Ретроспективний огляд не призначений для того, щоб поставити під сумнів професійні судження аудитора, зроблені в попередньому році, які ґрунтувалися на інформації, доступній у той час.

A47. Ретроспективного огляду вимагає також МСА 540[19]. Цей огляд проводиться як процедура оцінки ризику для отримання інформації, яка стосується ефективності процесу оцінки управлінським персоналом у попередньому періоді, аудиторських доказів результатів діяльності та в разі потреби подальшої повторної оцінки облікових оцінок попереднього періоду, яка стосується здійснення облікових оцінок поточного періоду, а також аудиторських доказів щодо таких питань, як невизначеність оцінок, розкриття якої може вимагатися у фінансовій звітності. Фактично огляд аудитором суджень і припущень управлінського персоналу для виявлення упередженості, яка може відображати ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства відповідно до цього МСА, може проводитися разом з оглядом, якого вимагає МСА 540.

Економічне обґрунтування значущих операцій (див. параграф 32 (c))

A48. Індикатори, за яких можливе припущення, що значущі операції, які виходять за межі звичайного перебігу бізнесу суб'єкта господарювання або які в інших випадках виявляються незвичайними, могли бути укладені з метою шахрайства під час фінансового звітування або приховування незаконного привласнення активів, охоплюють в т. ч. таке:

- форма таких операцій виглядає занадто складною (наприклад, операція стосується багатьох суб'єктів господарювання в межах консолідованої групи або багатьох непов'язаних третіх сторін);
- управлінський персонал не обговорив характер і облік таких операцій з тими у суб'єкта господарювання, кого наділено найвищими повноваженнями, і до операцій немає адекватної документації;
- управлінський персонал приділяє більшу увагу дотриманню певного облікового підходу, ніж економічному змісту операції;
- операції, які стосуються неконсолідованих пов'язаних сторін, включаючи суб'єкти господарювання спеціального призначення,

[19] МСА 540 *«Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»*, параграф 9.

не були належно переглянуті або дозволені тими у суб'єкта господарювання, кого наділено найвищими повноваженнями;

- операції стосуються раніше не ідентифікованих пов'язаних сторін або сторін, які не мають підстав чи фінансового потенціалу для підтримки операції без допомоги суб'єкта господарювання, який перевіряється.

Оцінка аудиторських доказів (див. параграфи 34–37)

A49. МСА 330 вимагає, щоб аудитор на основі виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів оцінив, чи залишаються прийнятними оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень[20]. Така оцінка є в основному якісною, що ґрунтується на судженні аудитора. Вона може надати подальше пояснення ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та визначити, чи потрібно виконати додаткові або відмінні аудиторські процедури. Додаток 3 містить приклади обставин, які можуть свідчити про можливість шахрайства.

Аналітичні процедури, виконані наприкінці аудиту під час формулювання загального висновку (див. параграф 34)

A50. Визначення того, які певні тенденції та взаємозалежності можуть свідчити про ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, потребує професійного судження. Незвичайні взаємозалежності, що стосуються доходів і прибутків на кінець року, є особливо доречними. Вони можуть охоплювати, наприклад, нетипово великі суми прибутку, відображені за останні кілька тижнів звітного періоду, або незвичайні операції, або прибуток, який суперечить трендам грошових потоків від діяльності.

Аналіз ідентифікованих викривлень (див. параграфи 35–37)

A51. Оскільки шахрайство передбачає мотив або тиск для його вчинення, усвідомлену можливість зробити це або логічне виправдання дій, малоймовірно, що випадок шахрайства буде поодиноким. Відповідно викривлення, наприклад численні викривлення в певному підрозділі, навіть якщо їх кумулятивний вплив є несуттєвим, можуть свідчити про ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

A52. Наслідки ідентифікованого шахрайства залежать від обставин. Наприклад, незначне шахрайство в інших випадках може бути значним, якщо воно пов'язано із старшим управлінським персоналом. За таких обставин може виникнути невпевненість щодо достовірності попередньо отриманих даних, оскільки можуть бути сумніви стосовно повноти та правдивості зроблених запевнень і справжності облікових записів і документації. Може також існувати можливість змови, в якій беруть участь працівники, управлінський персонал або треті сторони.

[20] МСА 330, параграф 25.

A53. МСА 450[21] та МСА 700 (переглянутий)[22] встановлюють вимоги і надають рекомендації щодо оцінки й характеру викривлень та впливу на думку аудитора в звіті аудитора.

Неспроможність аудитора продовжувати виконання завдання
(див. параграф 38)

A54. Приклади виняткових обставин, які можуть виникнути та поставити під сумнів спроможність аудитора продовжувати виконання аудиту, охоплюють таке:

- суб'єкт господарювання не вживає відповідних заходів, які стосуються шахрайства та які аудитор вважає потрібними за конкретних обставин, навіть якщо шахрайство є несуттєвим для фінансової звітності;
- розгляд аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та результати аудиторських тестів свідчать про значний ризик суттєвого й поширеного шахрайства, або
- аудитор має значні сумніви щодо компетентності або чесності управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

A55. Через різноманітність обставин, які можуть виникати, неможливо чітко визначити, коли відмова від виконання завдання є доречною. Чинники, що впливають на висновок аудитора, включають наслідки участі члена управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями (які можуть вплинути на надійність запевнень управлінського персоналу), а також вплив на аудитора тривалої причетності до суб'єкта господарювання.

A56. Аудитор несе професійну і юридичну відповідальність за таких обставин, і ця відповідальність може варіюватися в різних країнах. У деяких країнах аудитор, наприклад, має право або від нього вимагається зробити заяву чи подати звіт особі або особам, які призначали на аудит або в деяких випадках регуляторним органам. За наявності виняткового характеру обставин і необхідності розглядати юридичні вимоги аудитор може вважати за потрібне отримати юридичну консультацію під час прийняття рішення про відмову від завдання та визначення прийнятного плану дій, включаючи можливість надання звітів акціонерам, регуляторним чи іншим органам[23].

---

[21] МСА 450 *«Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»*.

[22] МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»*.

[23] *Кодекс етики професійних бухгалтерів РМСЕБ* дає рекомендації щодо повідомлення інформації аудитору, який замінює теперішнього аудитора.

Положення, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

A57. У державному секторі в багатьох випадках варіант відмови від завдання може бути недоступним для аудитора внаслідок характеру повноважень або положень захисту інтересів громадськості.

Письмові запевнення (див. параграф 39)

A58. МСА 580[24] встановлює вимоги і надає рекомендації щодо отримання прийнятних запевнень управлінського персоналу та, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, під час аудиту. На додаток до визнання того, що вони взяли на себе відповідальність за складання фінансової звітності, важливо, щоб незалежно від розміру суб'єкта господарювання управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнали свою відповідальність за внутрішній контроль, розроблений, застосований і підтримуваний для запобігання та виявлення шахрайства.

A59. Через характер шахрайства та складнощі, з якими стикаються аудитори при виявленні суттєвих викривлень у фінансовій звітності внаслідок цього, важливо, щоб аудитор отримав письмові запевнення управлінського персоналу і в разі потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, які підтверджують, що вони розкрили аудитору інформацію про:

(a) результати оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою внаслідок шахрайства;

(b) відомості про будь-які випадки фактично вчиненого, підозрюваного шахрайства або шахрайства, що розслідується (чи було розслідуване), які впливають на суб'єкт господарювання.

Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями

Повідомлення інформації управлінському персоналу (див. параграф 40)

A60. Якщо аудитор отримав докази, що шахрайство існує або може існувати, важливо, щоб про це якомога швидше було повідомлено управлінському персоналу відповідного рівня. Це необхідно зробити навіть у тому разі, якщо питання можна вважати недоречним (наприклад, незначна розтрата, здійснена працівником нижчого рівня в організації суб'єкта господарювання). Визначення прийнятності рівня управлінського персоналу є питанням професійного судження. На нього впливають такі чинники, як ймовірність змови та характер і розмір підозрюваного шахрайства. Звичайно, прийнятний рівень управлінського персоналу є щонайменше на порядок вищим за рівень працівників, які, як видається, причетні до підозрюваного шахрайства.

[24] МСА 580 *«Письмові запевнення».*

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 41)

A61. Повідомлення аудитором інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, може здійснюватися в усній або письмовій формі. МСА 260 ідентифікує чинники, які розглядає аудитор, визначаючи, чи повідомляти інформацію усно або письмово[25]. Через характер і чутливість шахрайства, в якому бере участь старший управлінський персонал, або шахрайства, яке призводить до суттєвого викривлення фінансової звітності, аудитор регулярно звітує про такі питання та може вважати за потрібне також повідомляти про ці питання у письмовій формі.

A62. У деяких випадках аудитор може вважати доречним повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо йому стає відомо про шахрайство за участю працівників (крім управлінського персоналу), яке не призводить до суттєвого викривлення. Так само ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть бажати бути поінформованими про такі обставини. Процесу повідомлення інформації сприяє, якщо аудитор та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, узгоджують на ранньому етапі аудиту характер і обсяг повідомлення інформації аудитором.

A63. За виняткових обставин, якщо аудитор має сумніви щодо чесності або сумлінності управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, він може вважати прийнятним отримати юридичну консультацію для того, щоб визначити відповідний план дій.

Інші питання, пов'язані з шахрайством (див. параграф 42)

A64. Інші питання, пов'язані з шахрайством, які слід обговорювати з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть охоплювати, наприклад:

- занепокоєння щодо характеру, обсягу та періодичності оцінок управлінським персоналом заходів контролю, встановлених для запобігання й виявлення шахрайства, і ризику того, що фінансова звітність може бути викривленою;
- неможливість належного розгляду управлінським персоналом виявлених важливих недоліків внутрішнього контролю або вживання належних дій у відповідь на ідентифіковане шахрайство;
- оцінка аудитором середовища контролю суб'єкта господарювання, включаючи питання, що стосуються компетентності та чесності управлінського персоналу;
- дії управлінського персоналу, які можуть свідчити про шахрайство під час фінансового звітування, наприклад вибір та застосування управлінським персоналом облікових політик, які можуть бути ознакою спроби управлінського персоналу управляти доходами з

[25] ISA 260 (переглянутий), параграф A38.

метою введення в оману користувачів фінансової звітності через вплив на їх розуміння результатів діяльності та прибутковості суб'єкта господарювання;

- занепокоєння щодо достатності та повноти авторизації операцій, які видаються такими, що виходять за межі звичайного перебігу бізнесу.

Повідомлення інформації регуляторним і правоохоронним органам (див. параграф 43)

A65. Професійний обов'язок аудитора дотримуватися конфіденційності щодо інформації клієнта може перешкодити повідомленню інформації про шахрайство стороні поза межами суб'єкта господарювання. Проте юридична відповідальність аудитора варіюється в різних країнах та за певних обставин законодавчий акт, закон або суд загальної юрисдикції може мати переважну силу порівняно з обов'язком дотримуватися конфіденційності. В деяких країнах аудитор фінансової установи має встановлений законом обов'язок надавати звіт про випадок шахрайства органам нагляду, а в інших країнах – надавати звіт про викривлення органам влади, якщо управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають заходів щодо усунення недоліків.

A66. Аудитор може вважати доречним отримати юридичну консультацію для того, щоб визначити прийнятний план дій за конкретних обставин, метою якого є визначення заходів, необхідних під час розгляду аспектів ідентифікованого шахрайства, що стосуються інтересів громадськості.

Положення, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

A67. У державному секторі вимоги щодо звітності про шахрайство незалежно від того, чи воно було виявлено або не виявлено протягом процесу аудиту, можуть залежати від конкретних положень аудиторських повноважень або відповідного законодавчого, нормативного акту чи іншого документу.

Додаток 1

(див. параграф А25)

Приклади чинників ризику шахрайства

Чинники ризику шахрайства, ідентифіковані в цьому Додатку, є прикладами чинників, з якими аудитори можуть стикатися в різних ситуаціях. Окремо наведені приклади, які стосуються двох типів шахрайства, що доречні для розгляду аудитором, тобто шахрайство під час фінансового звітування та незаконне привласнення активів. Для кожного з цих типів шахрайства чинники ризику додатково класифікуються на основі трьох умов, які, як правило, наявні, якщо є суттєві викривлення внаслідок шахрайства: (a) мотив/тиск; (b) можливості; (c) ставлення/логічне виправдання. Хоча чинники ризику охоплюють різноманітні ситуації, вони є лише прикладами, і аудитор відповідно може ідентифікувати додаткові або інші чинники ризику. Не всі ці приклади доречні за всіх обставин; деякі з них можуть мати більшу або меншу значущість для суб'єктів господарювання різного розміру або з різними характеристиками форм власності чи обставинами. Крім того, не передбачається, що порядок, в якому наведені приклади чинників ризику, відображає їх відносно важливості або частоти поширення.

Чинники ризику, пов'язані з викривленням внаслідок шахрайства під час фінансового звітування

Нижче наведено приклади чинників ризику, пов'язаних із викривленнями внаслідок шахрайства під час фінансового звітування.

Мотив/тиск

Загрозу фінансовій стабільності чи прибутковості становлять такі економічні, галузеві умови або умови, в яких суб'єкт господарювання провадить свою діяльність, що наведені нижче (або такі, які спричинені наступним):

- високий рівень конкуренції або насичення ринку, що супроводжується зменшенням прибутків;
- високий ступінь незахищеності від швидких змін, наприклад змін технологій, морального старіння продукції або змін відсоткових ставок;
- значний спад споживчого попиту та збільшення банкрутств у галузі або в економіці в цілому;
- збитки від основної діяльності, що становлять невідворотну загрозу банкрутства, втрати права викупу застави або примусового поглинання;
- постійні негативні грошові потоки від діяльності або неспроможність генерувати грошові потоки від діяльності, в той час як у звітності відображаються прибутки та їх зростання;
- швидке зростання або незвичайна прибутковість, особливо якщо порівнювати з такими самими показниками інших компаній у такій самій галузі;

- нові облікові, законодавчі або нормативні вимоги.

Існує надмірний тиск на управлінський персонал щодо виконання вимог або очікувань третіх сторін, який є наслідком:

- очікувань інвестиційних аналітиків, інституційних інвесторів, великих кредиторів або інших зовнішніх сторін щодо прибутковості або рівня тенденцій (зокрема, якщо очікування надмірно агресивні або нереалістичні), включаючи очікування управлінського персоналу, які знайшли відображення, наприклад, у надмірно оптимістичних прес-релізах або повідомленнях щодо річної звітності;
- необхідності отримати додаткове фінансування за рахунок позикових коштів або власного капіталу, щоб залишатися конкурентоспроможним, включаючи фінансування значних досліджень і розробок або капітальних видатків;
- дуже низької спроможності виконувати умови реєстрації цінних паперів на біржі або вимоги до погашення боргу чи інші вимоги боргових угод;
- усвідомлюваного або реального негативного впливу незадовільних фінансових результатів, відображених у звітності важливих незавершених операцій, наприклад об'єднань бізнесу або отримання контрактів.

Доступна інформація свідчить про те, що фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання ставлять під загрозу особистий фінансовий стан управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, внаслідок:

- значних фінансових інтересів у суб'єкта господарювання;
- значних частин їх компенсації (наприклад, премії, опціони на акції та домовленості про додаткові платежі), які залежать від досягнення агресивних цільових показників щодо курсу акцій, результатів операційної діяльності, фінансового стану або грошових потоків[1];
- персональних гарантій погашення боргів суб'єкта господарювання.

Існує надмірний тиск на управлінський або операційний персонал для досягнення фінансових цільових показників, установлених тими, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи цілі щодо заохочувальних платежів з продажів або прибутковості.

[1] Система заохочування управлінського персоналу може залежати від досягнення цільових показників, що стосуються лише певних рахунків або деяких видів діяльності суб'єкта господарювання, навіть якщо відповідні рахунки або види діяльності можуть бути несуттєвими для суб'єкта господарювання в цілому.

Можливості

Характер галузі або операції суб'єкта господарювання дають можливості для здійснення шахрайства під час фінансового звітування, які можуть виникати внаслідок:

- значних операцій із пов'язаними сторонами, які виходять за межі звичайного перебігу бізнесу, або з пов'язаними суб'єктами господарювання, аудит яких не проводився або проводився іншою фірмою;
- значної фінансової присутності або можливості домінувати в певній галузі, що дає змогу суб'єкту господарювання диктувати умови постачальникам або клієнтам та може призвести до неприйнятних операцій або операцій між залежними сторонами;
- того, що активи, зобов'язання, доходи або витрати ґрунтуються на суттєвих оцінках, що передбачають суб'єктивні судження або невизначеності, які важко підтвердити;
- значних, незвичайних або надто складних угод, особливо укладених майже на кінець періоду, які ставлять складні питання щодо «превалювання сутності над формою»;
- значної діяльності, яка розміщена або здійснюється за кордоном в юрисдикціях, де існують різні середовища та культури бізнесу;
- використання ділових посередників, для яких немає чіткого бізнес-обґрунтування;
- значних банківських рахунків або значних операцій з дочірніми підприємствами чи філіями в юрисдикціях країн з пільговим режимом оподаткування, для яких немає чіткого обґрунтування.

Моніторинг управлінського персоналу є неефективним через:

- домінування в управлінському персоналі однієї особи або невеликої групи осіб (якщо бізнесом не управляє власник-керівник) без компенсуючих заходів контролю;
- неефективний нагляд тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за процесом фінансового звітування та внутрішнім контролем.

Існує складна або нестабільна організаційна структура, що підтверджується:

- складністю при визначенні організації або осіб, які мають контрольний пакет акцій суб'єкта господарювання;
- занадто складною організаційною структурою, до якої входять незвичайні юридичні особи або в якій незвичайні повноваження за напрямами управлінської діяльності;.
- високою плинністю старшого управлінського персоналу, юрисконсультів або тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Компоненти внутрішнього аудиту є недостатніми внаслідок:

- недостатнього моніторингу заходів контролю, включаючи автоматизовані заходи контролю та заходи контролю проміжного фінансового звітування (якщо вимагається зовнішня звітність);
- високої плинності кадрів відділів бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту або інформаційних технологій, або неефективної роботи цих відділів;
- неефективних облікових та інформаційних систем, включаючи ситуації, пов'язані із значними недоліками внутрішнього контролю.

Ставлення/логічне виправдання

- Неефективні повідомлення інформації, застосування, підтримка або обов'язкове дотримання системи цінностей чи етичних стандартів суб'єкта господарювання управлінським персоналом, або повідомлення інформації про неналежні цінності чи етичні стандарти.
- Надмірна участь нефінансового управлінського персоналу або його надмірна залученість щодо вибору облікових політик або визначення суттєвих оцінок.
- Відомі дані про порушення законодавства про цінні папери чи інших законодавчих та нормативних актів або про позови проти суб'єкта господарювання, його старшого управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за якими висувається звинувачення в шахрайстві або порушеннях законодавчих і нормативних актів.
- Надмірна зацікавленість управлінського персоналу в підтриманні або підвищенні біржової ціни акцій або тенденцій отримання доходів суб'єкта господарювання.
- Практика управлінського персоналу залучення аналітиків, кредиторів та інших третіх сторін для досягнення агресивних або нереалістичних прогнозів.
- Неспроможність управлінського персоналу своєчасно виправити відомі значні недоліки внутрішнього контролю.
- Зацікавленість управлінського персоналу в застосуванні неналежних засобів для мінімізації в цілях оподаткування доходів, що відображені у звітності.
- Низькі моральні якості старшого управлінського персоналу.
- Власник-керівник суб'єкта господарювання не відрізняє власні операції від операцій бізнесу суб'єкта господарювання.
- Суперечка між власниками у суб'єкті господарювання з обмеженою кількістю власників.

- Постійні спроби управлінського персоналу виправдати застосування виняткового або неналежного бухгалтерського обліку виходячи з міркувань суттєвості.
- Напружені стосунки між управлінським персоналом та теперішнім або попереднім аудитором, про що свідчать:
  - часті суперечки з теперішнім або попереднім аудитором з питань обліку, аудиту або звітування;
  - необґрунтовані вимоги до аудитора, наприклад нереалістичні обмеження часу для завершення аудиту або оприлюднення аудиторського звіту;
  - обмеження, покладені на аудитора, що неприпустимо обмежують доступ до персоналу або інформації чи можливість ефективно повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями;
  - владна поведінка управлінського персоналу під час обговорень з аудитором, особливо пов'язана зі спробами вплинути на обсяг аудиторської роботи, або вибір чи подовження роботи з персоналом, наданим для завдання з аудиту, або з персоналом, із яким консультуються щодо завдання з аудиту.

Чинники ризику, що виникають через викривлення внаслідок незаконного привласнення активів

Чинники ризику, пов'язані з викривленнями внаслідок незаконного привласнення активів, також класифікуються згідно з трьома умовами, які, як правило, наявні, якщо є шахрайство: мотив/тиск, можливості, ставлення/логічне виправдання. Деякі з чинників ризику, пов'язаних із викривленнями внаслідок шахрайства під час фінансового звітування, також можуть бути наявними, якщо є викривлення через незаконне привласнення активів. Наприклад, неефективний моніторинг управлінського персоналу та інші недоліки внутрішнього контролю можуть існувати, якщо існують викривлення внаслідок або шахрайства під час фінансового звітування, або незаконного привласнення активів. Нижче наведено приклади чинників ризику, пов'язані з викривленнями внаслідок незаконного привласнення активів.

Мотив/тиск

Особисті фінансові зобов'язання можуть чинити тиск на управлінський персонал або працівників, які мають доступ до грошових коштів чи інших активів, які піддаються викраденню, з метою незаконного привласнення цих активів.

Недоброзичливі стосунки між суб'єктом господарювання та працівниками, які мають доступ до грошових коштів або інших активів, що піддаються викраденню, можуть бути мотивом для цих працівників для незаконного їх привласнення. Недоброзичливі стосунки можуть бути створені, наприклад:

- відомим або очікуваним майбутнім звільненням працівників;
- недавніми або очікуваними змінами програм компенсацій чи виплат працівникам;

- просуванням по службі, компенсацією або іншими винагородами, що не відповідають очікуванням.

Можливості

Певні характеристики або обставини можуть підвищити вразливість активів до незаконного привласнення. Наприклад, можливості для незаконного привласнення збільшуються, якщо наявні:

- великі суми грошових коштів у касі або в роботі;
- запаси, які мають невеликий розмір, високу вартість або великий попит;
- ліквідні активи, наприклад облігації на пред'явника, діаманти або комп'ютерні мікросхеми;
- основні засоби, які мають невеликий розмір, швидко реалізуються або не мають видимої ідентифікації права власності.

Неналежний внутрішній контроль активів може підвищити вразливість активів до незаконного привласнення. Наприклад, незаконне привласнення активів може статися, якщо наявні:

- неналежні розподіл обов'язків або незалежні перевірки;
- неналежний нагляд за видатками старшого управлінського персоналу, таких як відшкодування видатків на відрядження й інші видатки;
- неналежний нагляд управлінського персоналу за працівниками, відповідальними за активи, зокрема неналежний нагляд або моніторинг віддалених підрозділів;
- неналежний відбір кандидатів на посади з доступом до активів;
- неналежний облік активів;
- неналежна система надання дозволів і затверджень операцій (наприклад, з придбання);
- неналежні засоби фізичного захисту грошових коштів, інвестицій, запасів або основних засобів;
- відсутність повної та своєчасної звірки активів;
- відсутність своєчасного та прийнятного документування операцій, наприклад кредитів за повернення товарів;
- відсутність обов'язкових відпусток для працівників, які виконують основні функції контролю;
- неналежне розуміння управлінським персоналом інформаційних технологій, що дає можливість працівникам цього відділу вчиняти незаконне привласнення;
- неналежні заходи контролю доступу до автоматизованих записів, включаючи заходи контролю та огляд журналу реєстрації подій у комп'ютерних системах.

Ставлення / логічне виправдання

- Ігнорування необхідності моніторингу або зменшення ризиків, пов'язаних із незаконним привласненням активів.
- Ігнорування внутрішнього контролю за незаконним привласненням активів через нехтування наявними заходами контролю або невживання прийнятних виправних заходів до відомих недоліків внутрішнього контролю.
- Поведінка, яка вказує на незадоволеність або невдоволення суб'єктом господарювання або його стосунками з працівниками.
- Зміни в поведінці або способі життя, що можуть свідчити про незаконне привласнення активів.
- Толерантність до дрібної крадіжки.

Додаток 2

(див. параграф А40)

Приклади можливих аудиторських процедур для розгляду оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

Нижче наведені приклади можливих аудиторських дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, яке є результатом як шахрайства під час фінансового звітування, так і незаконного привласнення активів. Хоча ці процедури охоплюють різноманітні ситуації, вони є лише прикладами і відповідно можуть бути не найбільш прийнятними чи необхідними за конкретних обставин. Крім того, порядок, в якому надано процедури, не передбачає відображення їх важливості.

Розгляд на рівні тверджень

Конкретні дії у відповідь на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства варіюватимуться залежно від типів чи поєднання чинників ризику шахрайства або ідентифікованих умов, а також класів операцій, залишків рахунків, розкриття інформації та тверджень, на які вони можуть впливати.

Приклади конкретних дій у відповідь наведено нижче.

- Відвідування підрозділів або виконання певних тестів раптово і без попередження. Наприклад, спостереження за інвентаризацією в підрозділах, які не були попереджені про відвідування аудитором, або підрахунок грошових коштів у певний день без попередження.
- Вимога проведення інвентаризації запасів на кінець звітного періоду або на дату, ближчу до кінця періоду, для мінімізації ризику маніпулювання залишками в період між датою завершення підрахунку та кінцем звітного періоду.
- Зміна аудиторського підходу в поточному році. Наприклад, усне звернення до значних клієнтів та постачальників додатково до надсилання їм письмового підтвердження, надсилання певній стороні в межах організації запитів про підтвердження або пошук додаткової чи іншої інформації.
- Виконання детального перегляду записів суб'єкта господарювання, які коригуються на кінець кварталу або року, та вивчення записів, які здаються незвичайними за характером або сумою.
- Для важливих і незвичайних операцій, зокрема тих, які відбуваються на кінець або майже на кінець року, вивчення можливої наявності пов'язаних сторін, а також джерел фінансових ресурсів, які підтверджують ці операції.

- Виконання аналітичних процедур по суті з використанням деталізованих даних. Наприклад, порівняння обсягів продаж і собівартості продаж за підрозділами, напрямами бізнесу або місяцями з очікуваннями, розробленими аудитором.
- Проведення опитування персоналу, який бере участь у тих видах діяльності, де було ідентифіковано ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, для отримання їх розуміння ризику та того, чи спрямовані або в який спосіб спрямовані заходи контролю на цей ризик.
- Якщо аудит фінансової звітності одного або кількох дочірніх підприємств, підрозділів або філій проводять інші незалежні аудитори, обговорення з ними обсягу робіт, які потрібно виконати для розгляду оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, що є результатом операцій та діяльності цих компонентів.
- Якщо робота експерта набуває особливої значущості щодо статті фінансової звітності, для якої оцінений ризик викривлення внаслідок шахрайства є високим, виконання додаткових процедур, пов'язаних із деякими або всіма припущеннями експерта, методами або результатами, щоб визначити обґрунтованість результатів, або залучення для цього іншого експерта.
- Виконання аудиторських процедур для аналізу відібраних рахунків балансу на початок періоду з рахунками балансу попередньо перевіреної аудитором фінансової звітності, щоб ретроспективно оцінити, як були вирішені певні питання, пов'язані з обліковими оцінками та судженнями, наприклад резерв на повернення товарів.
- Виконання процедур по рахунку або інших звірках, підготовлених суб'єктом господарювання, включаючи розгляд звірок, виконаних у проміжні періоди.
- Застосування комп'ютеризованих методів, наприклад збір даних для тестування аномалій у генеральній сукупності.
- Тестування цілісності записів та операцій, виконаних за допомогою комп'ютера.
- Пошук додаткових аудиторських даних з джерел поза межами суб'єкта господарювання, аудит якого проводиться.

Конкретні дії у відповідь: викривлення внаслідок шахрайства під час фінансового звітування

Приклади дій у відповідь на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок неправдивої фінансової звітності

Визнання доходів

- Виконання аналітичних процедур по суті, пов'язаних із доходом, використанням деталізованих даних, наприклад порівняння доходу,

відображеного в звітності за місяцями, асортиментом виробів або сегментами бізнесу, протягом поточного звітного періоду з порівнянними попередніми періодами. Комп'ютеризовані методи аудиту можуть бути корисними під час ідентифікації незвичайних або неочікуваних зв'язків доходу або операцій.

- Підтвердження клієнтами певних доречних умов угод і відсутність побічних угод, оскільки такі умови чи угоди часто впливають на належний облік, і підстави для знижок або період, якого вони стосуються, часто погано задокументовані. Наприклад, це стосується критеріїв прийняття угоди, умов поставки та оплати, відсутності майбутніх або постійних зобов'язань постачальників, прав на повернення товару, гарантованої ціни, за якою можна повернути товар постачальнику і положень про анулювання чи відшкодування.
- Запити персоналу відділу збуту та маркетингу суб'єкта господарювання або штатних юристів, що стосуються продажів або відвантаження товарів наприкінці періоду, та їх знань про будь-які незвичайні умови, пов'язані з цими операціями.
- Фізична присутність в одному або кількох підрозділах на кінець періоду для спостереження за товарами, які відвантажують або підготовлюють для відвантаження (або повернень товарів, що очікують обробки), і виконання інших доречних процедур щодо закриття регістрів продажів та запасів.
- Для тих ситуацій, при яких операції з обліку доходу ініціюються, обробляються та реєструються електронними засобами, тестування заходів контролю для визначення, чи надають вони впевненість, що такі операції відбулися та належно записані.

Кількість запасів

- Перевірка інвентаризаційних відомостей суб'єкта господарювання для ідентифікації підрозділів або статей, які потребують особливої уваги під час інвентаризації або після неї.
- Спостереження підрахунку залишків у певних підрозділах без попередження або проведення підрахунку залишків у всіх підрозділах в один і той самий день.
- Проведення підрахунку залишків на кінець або наприкінці звітного періоду для мінімізації ризику неналежного маніпулювання протягом періоду між здійсненням підрахунків і кінцем звітного періоду.
- Виконання додаткових процедур під час спостереження залишків, наприклад більш сувора перевірка вмісту запакованих у коробки інвентарних об'єктів, способу штабелювання (наприклад, порожнини всередині штабеля) або маркування товарів, а також якості (тобто чистоти, міцності або концентрації) рідких речовин,

наприклад парфумерних виробів або спеціальних хімікатів. При цьому може бути корисним використання роботи експерта.

- Порівняння кількості за поточний період з попередніми періодами за класом або категорією запасів, місцем розташування чи іншими критеріями або порівняння з кількістю запасів, підрахованою за даними обліку.
- Застосування комп'ютеризованих методів аудиту для подальшого тестування узагальнених даних щодо інвентаризації, наприклад сортування за номерами карток складського обліку для тестування заходів їх контролю або за серійними номерами для тестування можливості пропуску чи дублювання номерів.

Оцінки управлінського персоналу

- Залучення експерта для розробки незалежної оцінки з метою порівняння з оцінками управлінського персоналу.
- Надання запитів особам, які не входять до складу управлінського персоналу та відділу бухгалтерського обліку, щоб підтвердити спроможність управлінського персоналу і його намір виконувати плани, що мають відношення до розробки оцінок.

Конкретні дії у відповідь: викривлення внаслідок незаконного привласнення активів

Різні обставини диктують необхідність різних дій у відповідь. Як правило, аудиторські дії у відповідь на оцінений ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, пов'язаного з незаконним привласненням активів, будуть спрямовані на певні залишки рахунків та класи операцій. Хоча деякі з дій у відповідь, зазначені вище в двох категоріях, можуть застосовуватися за подібних обставин, обсяг робіт слід прив'язувати до конкретної інформації про ризик незаконного привласнення, який було ідентифіковано.

Нижче наведені приклади дій у відповідь на аудиторську оцінку ризиків суттєвого викривлення внаслідок незаконного привласнення активів.

- Підрахунок грошових коштів або цінних паперів на кінець чи наприкінці року.
- Безпосереднє підтвердження клієнтами операцій з ними (включаючи надання товарних кредитів та повернення товарів, а також дат здійснення платежів) за період, який перевіряється.
- Аналіз оплат за вже списаними сумами заборгованості.
- Аналіз нестачі запасів за місцем розташування або типом товарів.
- Порівняння основних показників запасів із галузевою нормою.
- Перегляд підтвердної документації щодо списання із записами у регістрах поточного обліку запасів.
- Комп'ютеризоване порівняння списків постачальників зі списком працівників для ідентифікації збігу адрес або телефонних номерів.

- Комп'ютеризований пошук платіжних відомостей для ідентифікації повторення адрес, ідентифікаційних номерів працівників або ідентифікаційних податкових кодів чи банківських рахунків.
- Перегляд особових справ персоналу для виявлення тих, що містять мало або взагалі не містять доказів діяльності, наприклад відсутність атестації працівника.
- Аналіз роздрібних знижок і повернень товарів на наявність незвичайних схем або незвичайних тенденцій.
- Підтвердження конкретних умов угод третіми сторонами.
- Отримання доказів того, що контракти виконуються згідно з їх умовами.
- Огляд правильності великих або незвичайних витрат.
- Огляд дозволів на позики управлінському персоналу та пов'язаним сторонам.
- Огляд рівня та правильності авансових звітів, поданих старшим управлінським персоналом.

Додаток 3

(див. параграф А49)

Приклади обставин, які свідчать про можливість шахрайства

Нижче наведені приклади обставин, які можуть свідчити про можливість того, що фінансова звітність містить суттєве викривлення внаслідок шахрайства.

Розбіжності в облікових записах, включаючи:

- операції, які не реєструються повністю або своєчасно чи реєструються неправильно щодо суми, звітного періоду, класифікації або політики суб'єкта господарювання;
- непідтверджені або недозволені залишки чи операції;
- коригування в останню хвилину, які мають значний вплив на фінансові результати;
- докази доступу працівників до систем і записів, що несумісний з доступом, необхідним для виконання їх установлених обов'язків;
- натяки або скарги аудитору про підозрюване шахрайство.

Суперечливі або відсутні докази, включаючи:

- відсутні документи;
- документи, які виявляються зміненими;
- недоступність інших документів, ніж фотокопії або документи, передані електронними засобами, якщо очікується, що існують игінали цих документів;
- значущі непояснені статті, що звіряються;
- незвичайні зміни в балансі або зміни в тенденціях чи важливих коефіцієнтах фінансової звітності або співвідношеннях, наприклад дебіторська заборгованість зростає швидше, ніж доходи;
- суперечливі, невизначені або неправдоподібні відповіді управлінського персоналу або працівників на запити чи аналітичні процедури;
- незвичайні розбіжності в записах суб'єкта господарювання та відповідях на запити про підтвердження;
- велика кількість кредитових записів або інших коригувань, зроблених у записах дебіторської заборгованості;
- непояснені або недостатньо пояснені розбіжності між аналітичними рахунками по розрахунках з покупцями та синтетичним рахунком або між твердженнями покупців і записами на рахунках розрахунків з ними;
- погашені чеки відсутні або не існують за обставин, коли погашені чеки зазвичай повертаються суб'єкту господарювання разом із банківською випискою;

- відсутність значної кількості запасів або реальних активів;
- недоступні або відсутні електронні докази, що суперечить практикам або політикам суб'єкта господарювання щодо зберігання записів;
- менша або більша кількість відповідей на підтвердження, ніж передбачалося;
- неспроможність надати докази щодо розробки основних систем і тестування змін у програмах, а також діяльності із впровадження систем та змін у них у поточному році.

Проблемні або незвичайні стосунки між аудитором та управлінським персоналом, включаючи:

- відмову надати доступ до записів, обладнання, певних працівників, клієнтів, постачальників або інших осіб, від яких можна отримати аудиторські докази;
- неприйнятне обмеження в часі, накладене управлінським персоналом, для вирішення складних або суперечливих питань;
- скарги управлінського персоналу щодо проведення аудиту або залякування членів команди із завдання управлінським персоналом, зокрема у зв'язку із критичною оцінкою аудитором аудиторських доказів або під час урегулювання потенційних розбіжностей у думках з управлінським персоналом;
- незвичайні затримки суб'єкта господарювання при наданні інформації за запитом;
- небажання полегшити доступ аудитора до основних електронних файлів для тестування із застосуванням комп'ютеризованих методів аудиту;
- відмова у доступі до провідного персоналу та обладнання відділу ІТ, включаючи персонал, який забезпечує безпеку, операційний персонал і персонал, який розробляє системи;
- небажання додати або виправити інформацію, розкриту у фінансовій звітності, щоб зробити її більш повною та зрозумілою;
- небажання своєчасно розглядати ідентифіковані недоліки внутрішнього контролю.

Інше

- Небажання управлінського персоналу дозволити аудитору особисто зустрітися з тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Облікові політики, які виявляються такими, що відрізняються від галузевих норм.
- Часті зміни в облікових оцінках, які, як видається, не є результатом зміни обставин.
- Толерантність щодо порушень кодексу поведінки у суб'єкта господарювання.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 250

«РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ ПІД ЧАС АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Вплив законодавчих та нормативних актів 2

Відповідальність за дотримання вимог законодавчих і нормативних актів 3–8

Дата набрання чинності 9

Цілі 10

Визначення 11

Вимоги

Розгляд аудитором дотримання вимог законодавчих і нормативних актів 12–17

Аудиторські процедури, коли недотримання вимог виявлене або підозрюване 18–21

Повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання вимог 22–28

Документація 29

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Відповідальність за дотримання вимог законодавчих і нормативних актів A1–A6

Розгляд аудитором дотримання вимог законодавчих та нормативних актів A7–A12

РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ
ПІД ЧАС АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Аудиторські процедури, коли недотримання вимог виявлене або підозрюване A13–A18

Повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання вимог A19–A20

Документація A21

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 250 *«Розгляд законодавчих та 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»*.

РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ
ПІД ЧАС АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) встановлює відповідальність аудитора за розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності. Цей МСА не застосовується до інших завдань з надання впевненості, в яких аудитор спеціально залучений для тестування і надання окремого звіту про дотримання вимог конкретних законодавчих та нормативних актів.

Вплив законодавчих та нормативних актів

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

Відповідальність за дотримання вимог законодавчих і нормативних актів
(див. параграфи А1–А6)

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

Відповідальність аудитора

4. Вимоги цього МСА призначені для надання допомоги аудитору в ідентифікації суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок недотримання вимог законодавчих та нормативних актів. Проте аудитор не несе відповідальності за запобігання недотриманню вимог і не можна

очікувати, що він виявить всі факти недотримання вимог законодавчих та нормативних актів.

5. Аудитор несе відповідальність за отримання достатньої впевненості в тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки[1]. Під час проведення аудиту фінансової звітності аудитор враховує застосовну законодавчу і нормативну бази. Через властиві обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення фінансової звітності можуть бути не виявлені навіть у тому разі, якщо аудит було належно сплановано і виконано відповідно до МСА[2]. У контексті законодавчих та нормативних актів потенційний вплив властивих обмежень на можливість аудитора виявити суттєві викривлення збільшується внаслідок зазначених нижче причин:

- Існує багато законодавчих та нормативних актів, які стосуються в основному операційних аспектів бізнесу суб'єкта господарювання, що, як правило, не впливають на фінансову звітність і не реєструються інформаційними системами суб'єкта господарювання, які мають відношення до фінансового звітування.
- Недотримання вимог може спричинити дії, спрямовані на приховування цього, таких як змова, підробка, навмисна нереєстрація операцій, нехтування управлінським персоналом заходами внутрішнього контролю або навмисне введення аудитора в оману.
- Визначення того, чи має місце недотримання вимог з юридичної точки зору, є виключною компетенцією судових органів.

Як правило, чим менший зв'язок між недотриманням вимог з подіями та операціями, відображеними у фінансовій звітності, тим менш ймовірно, що аудитору стане відомо про недотримання вимог або аудитор визнає факт недотримання вимог.

6. У цьому МСА розрізняється відповідальність аудитора у зв'язку з дотриманням вимог двох різних категорій законодавчих та нормативних актів:

(a) Положення законодавчих та нормативних актів, які загальновизнано безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації в фінансовій звітності суб'єкта господарювання, наприклад податкові та пенсійні законодавчі й нормативні акти (див. параграф 13).

(b) Інші законодавчі та нормативні акти, які безпосередньо не впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, але дотримання вимог яких може бути фундаментальним для операційних

[1] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграф 5.

[2] МСА 200, параграфи А51-А52.

аспектів бізнесу, здатності суб'єкта господарювання продовжувати бізнес або уникнути суттєвих штрафних санкцій (наприклад, дотримання ліцензійних умов, дотримання регуляторних вимог до платоспроможності або дотримання вимог природоохоронних нормативних актів); недотримання вимог таких законодавчих і нормативних актів може суттєво впливати на фінансову звітність (див. параграф 14).

7. У цьому МСА визначено вимоги, що розрізняються для кожної з наведених вище категорій законодавчих і нормативних актів. Для категорії, зазначеної в параграфі 6а, відповідальністю аудитора є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно дотримання положень цих законодавчих і нормативних актів. Для категорії, зазначеної в параграфі 6(b), відповідальність аудитора обмежується виконанням конкретних аудиторських процедур для ідентифікації недотримання вимог тих законодавчих і нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність.

8. Цей МСА вимагає, щоб аудитор залишався особливо уважним до можливості того, що інші аудиторські процедури, які застосовуються з метою формулювання думки щодо фінансової звітності, можуть привернути увагу до випадків виявлення або підозри недотримання вимог. У цьому контексті важливо зберігати професійний скептицизм протягом усього аудиту відповідно до вимог МСА 200[3] з урахуванням ступеня впливу законодавчих і нормативних актів на суб'єкт господарювання.

Дата набрання чинності

9. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Цілі

10. Цілі аудитора такі:

(a) отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо дотримання положень законодавчих та нормативних актів, які загальновизнано безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання;

(b) виконання конкретних аудиторських процедур для виявлення недотримання вимог тих законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність;

(c) виконання належних дій у відповідь на недотримання або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, ідентифікованих під час аудиту.

[3] МСА 200, параграф 15.

Визначення

11. Для цілей цього МСА наведений далі термін має таке значення:

Недотримання вимог (non-compliance) – як навмисні, так і ненавмисні дії або бездіяльність суб'єкта господарювання, які суперечать чинному законодавству або нормативним актам. Такі дії включають операції, які здійснює суб'єкт господарювання або від його імені чи за його дорученням ті, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінський персонал та працівники суб'єкта господарювання. До недотримання вимог не належать особисті неправомірні дії (не пов'язані з діяльністю суб'єкта господарювання) тих, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінського персоналу або працівників суб'єкта господарювання.

Вимоги

Розгляд аудитором дотримання вимог законодавчих і нормативних актів

12. У рамках отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища відповідно до вимог МСА 315 (переглянутий)[4] аудитор повинен отримати загальне розуміння:
    (a) законодавчої та нормативної бази, яка застосовується до суб'єкта господарювання, галузі або сектору, в яких діє цей суб'єкт господарювання;
    (b) того, наскільки суб'єкт господарювання дотримується вимог відповідно до цієї бази (див. параграф А7).

13. Аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо дотримання вимог законодавчих і нормативних актів, які загальновизнано безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум та розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання (див. параграф А8).

14. Для полегшення ідентифікації випадків недотримання вимог інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність, аудитор повинен виконати такі аудиторські процедури (див. параграфи А9–А10):
    (a) звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, чи дотримується суб'єкт господарювання вимог таких законодавчих і нормативних актів;
    (b) перевірити, за наявності, листування з відповідними органами ліцензування та регуляторними органами.

15. Під час аудиту аудитор повинен постійно пам'ятати про можливість того, що інші аудиторські процедури можуть привернути його увагу до

[4] МСА 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривленя через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*, параграф 11.

випадків недотримання або підозри недотримання вимог законодавчих і нормативних актів (див. параграф А11).

16. Аудитор повинен звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо надання йому письмових запевнень, що аудитору було розкрито всі відомі випадки недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких слід розглядати при складанні фінансової звітності (див. параграф А12).

17. За відсутності випадків недотримання або підозри недотримання вимог від аудитора не вимагається виконувати інші аудиторські процедури стосовно дотримання суб'єктом господарювання вимог законодавчих і нормативних актів, крім зазначених у параграфах 12–16.

Аудиторські процедури, коли недотримання вимог виявлене або підозрюване

18. Якщо аудитору стало відомо про недотримання або підозру недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, він повинен отримати (див. параграф А13):
    (a) розуміння характеру цієї події та обставин, за яких вона відбулася;
    (b) подальшу інформацію для оцінки можливого впливу цієї події на фінансову звітність (див. параграф А14).

19. Якщо аудитор підозрює, що може мати місце недотримання вимог, він повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Якщо управлінський персонал і за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надали достатньої інформації, яка підтверджує, що суб'єкт господарювання дотримується вимог законодавчих та нормативних актів і, на думку аудитора, вплив підозрюваного недотримання вимог може бути суттєвим для фінансової звітності, він повинен розглянути необхідність отримання юридичної консультації (див. параграфи А15–А16).

20. Якщо одержати достатню інформацію про підозрюване недотримання вимог неможливо, аудитор повинен оцінити вплив відсутності прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі на аудиторську думку.

21. Аудитор повинен оцінити наслідки недотримання вимог відносно інших аспектів аудиту, включаючи оцінку ризиків та надійність письмових запевнень, і вжити відповідних заходів (див. параграфи А17–А18).

Повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання вимог

Повідомлення про випадки недотримання вимог тим, кого наділено найвищими повноваженнями

22. За винятком випадків коли всі, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання і тому обізнані

з питаннями, яких стосується виявлене або підозрюване недотримання вимог, про яке аудитор уже повідомляв[5], аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про питання, що стосуються недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які привернули увагу аудитора під час аудиту, крім тих питань, які є явно незначними.

23. Якщо за професійним судженням аудитора недотримання вимог, про які йдеться в параграфі 22, вважається навмисним і суттєвим, аудитор повинен якомога швидше повідомити про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

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

Повідомлення про недотримання вимог у звіті аудитора щодо фінансової звітності

25. Якщо аудитор доходить висновку, що недотримання вимог має суттєвий вплив на фінансову звітність і це не було адекватно відображено у фінансовій звітності, він повинен висловити думку із застереженням або негативну думку про фінансову звітність відповідно до вимог МСА 705[6].

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

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

[5] МСА 260 «*Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями*», параграф 13.

[6] МСА 705 «*Модифікації думки у звіті незалежного аудитора*», параграфи 7–8.

Повідомлення про недотримання вимог регуляторним та правоохоронним органам

28. Якщо аудитор виявив або підозрює недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, він повинен визначити, чи несе він відповідальність за повідомлення про виявлення чи підозру недотримання вимог сторонам, які є сторонніми відносно суб'єкта господарювання (див. параграфи А19–А20).

Документація

29. Аудитор повинен включити до аудиторської документації виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів та результати обговорення з управлінським персоналом і, де це застосовно, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншими сторонами, які є сторонніми відносно суб'єкта господарювання[7] (див. параграф А21).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Відповідальність за дотримання вимог законодавчих і нормативних актів (див. параграфи 3–8)

А1. Відповідальність за забезпечення діяльності суб'єкта господарювання відповідно до положень законодавчих і нормативних актів несе управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями. 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 вони можуть установлювати застосовну концептуальну основу фінансової звітності. Вони можуть також встановлювати певні юридичні права та обов'язки суб'єкта господарювання, деякі з яких визнаватимуться у фінансовій звітності. Крім того, законодавчі та нормативні акти можуть встановлювати штрафні санкції для суб'єкта господарювання у разі недотримання вимог.

А2. Нижче наведено приклади типів політик і процедур, які суб'єкт господарювання може впровадити для попередження й виявлення недотримання вимог законодавчих та нормативних актів:

- моніторинг законодавчих вимог і забезпечення того, що операційні процедури суб'єкта господарювання відповідають цим вимогам;

[7] МСА 230 «*Аудиторська документація*», параграфи 8–11 та А6.

- запровадження 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 не дотримуються його;
- залучення юрисконсультів для допомоги в моніторингу законодавчих вимог;
- ведення реєстру значущих законодавчих та нормативних актів, яких суб'єкт господарювання повинен дотримуватися в своїй конкретній галузі, та реєстрація претензій.

У великих суб'єктах господарювання такі політики і процедури можуть доповнюватися наділенням відповідною відповідальністю:

- внутрішніх аудиторів;
- аудиторського комітету;
- тих, хто здійснює нагляд за дотриманням законодавчих та нормативних вимог.

Відповідальність аудитора

А3. Недотримання вимог законодавчих та нормативних актів суб'єктом господарювання може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності. Виявлення недотримання вимог незалежно від суттєвості може впливати на інші аспекти аудиту, в тому числі, наприклад, на розгляд аудитором чесності управлінського персоналу або працівників.

А4. Встановлення наявності недотриманням вимог законодавчих та нормативних актів з юридичної точки зору становить предмет юридичного визначення і зазвичай перебуває поза межами професійної компетентності аудитора. Однак професійна підготовка та досвід аудитора, а також розуміння суб'єкта господарювання, його галузі або сектору можуть забезпечити основу для визнання того, що деякі дії, які привернули увагу аудитора, з юридичної точки зору є недотриманням вимог законодавчих та нормативних актів.

А5. Відповідно до конкретних вимог законодавства аудитор може бути зобов'язаний у рамках аудиту фінансової звітності надавати звіт, чи дотримується суб'єкт господарювання певних положень законодавчих та нормативних актів. За таких обставин у МСА 700[8] чи МСА 800[9] розглядається, як цей аспект відповідальності за аудит відображається в звіті аудитора. Крім того, у разі, якщо існують конкретні вимоги

[8] МСА 700 *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»*, параграф 38.
[9] МСА 800 *«Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»*, параграф 11.

законодавства до звітування, може бути потрібним включати в план аудиту відповідні тести дотримання вимог цих положень законодавчих та нормативних актів.

Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

A6. У державному секторі може існувати додаткова відповідальність аудитора щодо розгляду законодавчих та нормативних актів, які можуть стосуватися аудиту фінансової звітності або можуть поширюватися на інші аспекти діяльності суб'єкта господарювання.

Розгляд аудитором дотримання вимог законодавчих та нормативних актів

Отримання розуміння законодавчої та нормативної бази (див. параграф 12)

A7. Для отримання загального розуміння законодавчої та нормативної бази, а також того, як суб'єкт господарювання дотримується вимог цієї бази, аудитор може, наприклад:

- використати теперішнє розуміння галузі суб'єкта господарювання, нормативних та інших зовнішніх чинників;
- оновити розуміння тих законодавчих та нормативних актів, які безпосередньо визначають наведені суми і розкриття інформації у фінансовій звітності;
- зробити запит до управлінського персоналу щодо інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання;
- зробити запит до управлінського персоналу про політики або процедури суб'єкта господарювання стосовно дотримання вимог законодавчих та нормативних актів;
- зробити запит до управлінського персоналу стосовно політик або процедур, прийнятих для ідентифікації, оцінки та обліку судових позовів.

Законодавчі та нормативні акти, які загальновизнано безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності (див. параграф 13)

A8. Деякі законодавчі та нормативні акти давно встановлені, добре відомі як суб'єкту господарювання, так і в межах галузі або сектору суб'єкта господарювання та мають безпосереднє відношення до його фінансової звітності (як описано в параграфі 6(a)). Вони можуть включати такі законодавчі та нормативні акти, які стосуються, наприклад:

- форми і змісту фінансової звітності;
- галузевих особливостей фінансового звітування;
- обліку операцій за державними контрактами, або
- нарахування чи визнання витрат на податок на прибуток або витрат на пенсійне забезпечення.

Деякі положення цих законодавчих та нормативних актів можуть безпосередньо стосуватися конкретних тверджень у фінансовій звітності (наприклад, повноти нарахувань по податку на прибуток), тоді як інші можуть безпосередньо стосуватися фінансової звітності в цілому (наприклад, обов'язкові звіти, які становлять повний комплект фінансової звітності). Метою вимоги параграфа 13 є отримання аудитором прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо визначення сум і розкриття інформації у фінансовій звітності згідно з відповідними положеннями законодавчих та нормативних актів.

Недотримання інших положень таких законодавчих та нормативних актів, а також інших законодавчих і нормативних актів може призвести до штрафів, судових процесів або інших наслідків для суб'єкта господарювання, витрати на які потрібно передбачити у фінансовій звітності, але не вважається, що вони мають безпосередній вплив на фінансову звітність, як зазначено в параграфі 6(a).

Процедури для визначення випадків недотримання вимог – інші законодавчі та нормативні акти (див. параграф 14)

A9. Деякі інші законодавчі та нормативні акти можуть потребувати особливої уваги аудитора, оскільки вони мають суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання (як зазначено в параграфі 6(b)). Недотримання вимог таких законодавчих та нормативних актів, які мають суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання, може змусити суб'єкт господарювання припинити свою діяльність або поставити під сумнів безперервність діяльності цього суб'єкта господарювання. Наприклад, такий вплив може мати недотримання вимог ліцензії або іншого дозволу суб'єкта господарювання щодо ведення його діяльності (наприклад, для банку це недотримання вимог до капіталу або інвестицій). Існує також багато законодавчих та нормативних актів, що стосуються в основному таких аспектів операційної діяльності суб'єкта господарювання, які зазвичай не впливають на його фінансову звітність і не реєструються його інформаційними системами, але які мають відношення до фінансового звітування.

A10. Оскільки вплив інших законодавчих та нормативних актів на фінансове звітування може варіюватися залежно від діяльності суб'єкта господарювання, аудиторські процедури, яких вимагає параграф 14, спрямовуються на виявлення аудитором випадків недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність.

Інші аудиторські процедури, що можуть привернути увагу аудитора до недотримання вимог (див. параграф 15)

A11. Аудиторські процедури, які застосовуються для формулювання думки щодо фінансової звітності, можуть привернути увагу аудитора до випадків недотримання вимог або підозрюваного недотримання вимог

законодавчих та нормативних актів. Такі аудиторські процедури можуть, наприклад, включати:

- ознайомлення з протоколами;
- здійснення запитів до управлінського персоналу та штатного або зовнішнього юрисконсульта суб'єкта господарювання щодо судових процесів, позовів і стягнень;
- виконання в рамках процедур по суті тестів деталей класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації.

Письмові запевнення (див. параграф 16)

A12. Оскільки вплив законодавчих та нормативних актів на фінансову звітність може значно варіюватися, письмові запевнення надають необхідні аудиторські докази про обізнаність управлінського персоналу в виявленому або підозрюваному недотриманні вимог законодавчих та нормативних актів, вплив якого може бути суттєвим для фінансової звітності. Проте самі по собі письмові запевнення не надають прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, і відповідно не впливають на характер і обсяг інших аудиторських доказів, які слід отримати аудитору[10].

Аудиторські процедури, коли недотримання вимог виявлене або підозрюване

Ознаки недотримання вимог законодавчих та нормативних актів (див. параграф 18)

A13. Якщо аудитору стає відомо про існування таких фактів або він отримує інформацію щодо питань, наведених далі, це може бути ознакою недотримання вимог законодавчих і нормативних актів:

- розслідування регуляторними організаціями та державними установами або сплата штрафів і пені;
- оплата невизначених послуг або позики консультантам, пов'язаним сторонам, працівникам чи державним службовцям;
- комісійні за продаж або агентські винагороди, які виглядають надмірними порівняно зі звичайно сплачуваними суб'єктом господарювання чи в його галузі або порівняно з фактично отриманими послугами;
- закупівлі за значно вищими або нижчими цінами від ринкової ціни;
- незвичайні платежі грошовими коштами, придбання з оплатою у формі банківських чеків до сплати пред'явнику або переказів на номерні банківські рахунки;
- незвичайні операції з компаніями, зареєстрованими в країнах з пільговим режимом оподаткування;

[10] МСА 580 *«Письмові запевнення»*, параграф 4.

- платежі за товари чи послуги, зроблені в іншу країну, ніж та, з якої вони походять;
- платежі без належної документації щодо валютного контролю;
- наявність інформаційної системи, яка через вади дизайну або технічну аварію не дає можливості відстежити операцію або не надає достатні докази;
- несанкціоновані операції або неналежно зареєстровані операції;
- негативні відгуки в засобах масової інформації.

Питання, що належать до здійснення аудитором оцінки (див. параграф 18(b))

A14. Питання, важливі для оцінки аудитором можливого впливу на фінансову звітність, охоплюють:

- потенційні фінансові наслідки недотримання вимог законодавчих та нормативних актів на фінансову звітність, у тому числі, наприклад, стягнення штрафів, пені, збитки, загроза відчуження активів, примусове припинення діяльності та судові процеси;
- чи вимагають потенційні фінансові наслідки розкриття інформації;
- чи є потенційні фінансові наслідки настільки серйозними, що ставлять під сумнів достовірне подання фінансової звітності або в інший спосіб роблять фінансову звітність оманливою.

Аудиторські процедури (див. параграф 19)

A15. Аудитор може обговорити результати з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо 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.

A16. Якщо управлінський персонал або за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надають аудитору достатньої інформації про те, що суб'єкт господарювання фактично дотримується вимог законодавчих та нормативних актів, аудитор може вважати доцільним консультуватися зі штатним або зовнішнім юрисконсультом суб'єкта господарювання стосовно застосування вимог законодавчих та нормативних актів щодо конкретних обставин, у тому числі можливості шахрайства і можливого впливу на фінансову звітність. Якщо консультація з юрисконсультом суб'єкта господарювання вважається недоцільною або якщо аудитора не переконує думка юрисконсульта, аудитор може вважати за доцільне отримати консультацію власного юрисконсульта стосовно того, чи відбувається порушення законодавчих та нормативних актів, можливих юридичних наслідків, включаючи можливість шахрайства, які подальші дії потрібно здійснити аудитору, якщо це необхідно.

Оцінка наслідків недотримання вимог (див. параграф 21)

A17. Як зазначено в параграфі 21, аудитор оцінює наслідки недотримання вимог стосовно інших аспектів аудиту, в тому числі оцінки ним ризиків і надійності письмових запевнень. Наслідки конкретних випадків недотримання вимог, виявлених аудитором, залежать від взаємозв'язку настання та приховування (якщо приховування відбувалось) події, з конкретними заходами контролю та рівнем причетних до цього керівників або працівників. Особливо це стосується наслідків недотримання вимог за участі управлінського персоналу вищого рівня в межах суб'єкта господарювання.

A18. У виняткових випадках, коли управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не усувають недоліків, усунення яких аудитор вважає доцільними за конкретних обставин, навіть якщо недотримання вимог є несуттєвим для фінансової звітності, аудитор може розглянути необхідність відмови від завдання, якщо така відмова можлива згідно із застосовними законодавчими та нормативними актами. Під час прийняття рішення, чи потрібна відмова від завдання, аудитор може розглянути питання про звернення за юридичною консультацією. Якщо відмова від завдання неможлива, аудитор може розглянути альтернативні дії, включаючи опис недотримання вимог у параграфі «Інші питання» в звіті аудитора[11].

Повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання вимог

Повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання вимог регуляторним та правоохоронним органам (див. параграф 28)

A19. Професійний обов'язок аудитора зберігати конфіденційність інформації клієнта може перешкоджати повідомленню про виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих та регуляторних актів стороні, яка є сторонньою відносно суб'єкта господарювання. Проте юридична відповідальність аудитора може варіюватися залежно від юрисдикції і за певних обставин нормативний акт, закон або суд можуть скасувати обов'язок зберігати конфіденційність. У деяких юрисдикціях аудитор фінансової установи має законодавчо встановлений обов'язок надавати звіт органам нагляду про випадок або підозру недотримання вимог законодавчих та нормативних актів. У деяких юрисдикціях аудитор також зобов'язаний надавати звіт про викривлення органам влади у тих випадках, коли управлінський персонал і, якщо це прийнятно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають заходів по виправленню ситуації. Аудитор може вважати за доцільне отримати юридичну консультацію для визначення доречного плану дії.

[11] МСА 706 *«Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»*, параграф 8.

Положення, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

A20. Аудитор у державному секторі може бути зобов'язаним надавати звіт про випадки недотримання вимог законодавчим органам або іншим органам державного управління чи включати інформацію про такі випадки в звіт аудитора.

Документація (див. параграф 29)

A21. Документація аудитора щодо результатів, які стосуються виявленого або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і регуляторних актів, може містити, наприклад:

- копії записів чи документів;
- протоколи обговорень, проведених із управлінським персоналом, а також із тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або сторонами, які є сторонніми відносно суб'єкта господарювання.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 260 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)

«ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Сфера застосування цього МСА 1–3

Роль повідомлення інформації 4–7

Дата набрання чинності 8

Цілі 9

Визначення 10

Вимоги

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями 11–13

Питання, інформацію про які слід повідомляти 14–17

Процес повідомлення інформації 18–22

Документація 23

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями A1–A8

Питання, інформацію про які слід повідомляти A9–A36

Процес повідомлення інформації A37–A53

Документація A54

Додаток 1. Конкретні вимоги МСКЯ 1 та інших МСА, які стосуються повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

Додаток 2. Якісні аспекти облікових практик

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

Міжнародний стандарт аудиту (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»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

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

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

3. Визнаючи важливість ефективного двостороннього повідомлення інформації під час аудиту фінансової звітності, цей МСА забезпечує комплексну концептуальну основу щодо повідомлення аудитором інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, а також визначає деякі конкретні питання, інформацію про які слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Додаткові питання щодо повідомлення інформації, які доповнюють вимоги цього МСА, наведено в інших МСА (див. Додаток 1). Крім того, МСА 265[1] встановлює конкретні вимоги стосовно повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані аудитором під час аудиту. За законодавчим чи нормативним актом або за угодою із суб'єктом господарювання чи додатковими вимогами, застосовними до завдання, наприклад за стандартами національної професійної бухгалтерської організації, від аудитора може вимагатись повідомлення інформації про додаткові питання, які не вимагаються за цим чи іншими МСА. Жодні положення цього МСА не перешкоджають аудитору повідомляти інформацію про будь-які інші питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграфи А33–А36).

Роль повідомлення інформації

4. У цьому МСА основна увага приділяється повідомленню інформації аудитором тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Проте

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

ефективне двостороннє повідомлення інформації є важливим, допомагаючи:

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

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

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

5. Хоча відповідальність за повідомлення інформації про питання, яких вимагає цей МСА, несе аудитор, управлінський персонал також несе відповідальність за повідомлення інформації з питань, які становлять інтерес для тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Повідомлення інформації аудитором не звільняє управлінський персонал від цієї відповідальності. Так само повідомлення інформації управлінським персоналом тим, кого наділено найвищими повноваженнями, з питань, інформацію про які має повідомляти аудитор, не звільняє аудитора від відповідальності також повідомляти їм інформацію. Проте повідомлення інформації про ці питання управлінським персоналом може впливати на форму або час повідомлення інформації аудитором тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

6. Чітке повідомлення інформації з конкретних питань, про які слід повідомляти за вимогами МСА, є невід'ємною частиною кожного аудиту. Однак МСА не вимагають, щоб аудитор виконував процедури конкретно для ідентифікації будь-яких інших питань, щоб повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

7. Законодавчий або нормативний акт може обмежувати повідомлення інформації про певні питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, законодавчі або нормативні акти можуть прямо забороняти повідомлення інформації або іншу дію, які можуть перешкоджати розслідуванню компетентним органом фактичної або підозрюваної протизаконної дії. За деяких обставин потенційні конфлікти між відповідальністю аудитора щодо забезпечення конфіденційності та відповідальністю щодо повідомлення інформації можуть бути складними. У таких випадках аудитор може розглянути питання про отримання юридичної консультації.

Дата набрання чинності

8. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються з 15 грудня 2016 р. або пізніше.

Цілі

9. Цілі аудитора такі:

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

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

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

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

Визначення

10. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:

   (a) Ті, кого наділено найвищими повноваженнями (those charged with governance) – особа (особи) чи організація (організації) (наприклад, установа, що виконує функції довіреної особи), які відповідають за нагляд за стратегічними напрямами діяльності суб'єкта господарювання і несуть відповідальність за підзвітність суб'єкта господарювання. Така відповідальність також охоплює нагляд за процесом фінансового звітування. В деяких суб'єктах господарювання в окремих юрисдикціях до складу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть входити представники керівництва, на- приклад виконавчі члени колегіального органу управління суб'єкта господарювання в приватному чи державному секторі або власник-керівник. Різноманітність форм корпоративного управління розглядаються в параграфах А1–А8.

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

Вимоги

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями

11. Аудитор повинен визначити належну особу (осіб) у структурі управління суб'єкта господарювання, якій слід повідомляти інформацію (див. параграфи А1–А4).

Повідомлення інформації підгрупі осіб із тих, кого наділено найвищими повноваженнями

12. Якщо аудитор повідомляє інформацію підгрупі осіб із тих, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад аудиторському комітету або конкретній особі, аудитор повинен визначити, чи потрібно також повідомляти інформацію органу управління (див. параграфи А5–А7).

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

13. У деяких випадках усі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання. Наприклад, це характерно для малого бізнесу, коли єдиний власник управляє суб'єктом господарювання і ніхто інший не виконує функції корпоративного управління. В таких випадках, якщо питання, які за вимогами цього МСА повідомляються особі (особам), що несуть відповідальність за управління, і цю особу або осіб також наділено найвищими повноваженнями, не потрібно ще раз повідомляти інформацію цій самій особі (особам) в їх ролі наділених найвищими повноваженнями. Ці питання розглядаються в параграфі 16(с). Проте аудитор повинен упевнитися, що повідомлення інформації особі (особам), які несуть відповідальність за управління, приводить до достатнього інформування всіх тих, кому аудитор в інших випадках повідомляв би інформацію в їх ролі наділених найвищими повноваженнями (див. параграф А8).

Питання, інформацію про які слід повідомляти

Відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності

14. Аудитор повинен повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності, включаючи те, що:
    (a) аудитор несе відповідальність за формулювання та висловлення думки щодо фінансової звітності, яка була складена управлінським персоналом під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
    (b) аудит фінансової звітності не звільняє управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, від їх відповідальності (див. параграфи А9–А10).

Запланований обсяг та час виконання аудиту

15. Аудитор повинен повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, загальну інформацію про запланований обсяг та час виконання аудиту, включаючи інформацію про значущі ризики, виявлені аудитором (див. параграфи А11–А16).

Значущі результати аудиту

16. Аудитор повинен повідомляти таку інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф А17–А18):
    (a) свою точку зору щодо значущих якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання, включаючи облікові політики, облікові оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності. Там, де це застосовно, аудитор повинен пояснити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, чому він вважає, що певна облікова практика, яка є прийнятною відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, не є найбільш прийнятною для конкретних обставин суб'єкта господарювання (див. параграф А19–А20);
    (b) про значні труднощі, якщо вони мали місце, які виникли під час аудиту (див. параграф А21);
    (c) за винятком випадків, коли всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання:
        (i) значущі питання, що виникли під час аудиту та обговорювалися з управлінським персоналом або повідомлялись управлінському персоналу (див. параграф А22);
        (ii) про письмові запевнення, щодо яких аудитор здійснив запит;
    (d) обставини, які впливають на форму та зміст звіту аудитора, за наявності (див. параграф А23–А25);
    (e) будь-які інші значущі питання, що виникли під час аудиту та за професійним судженням аудитора стосуються нагляду за процесом фінансового звітування (див. параграф А26–А28).

Незалежність аудитора

17. У випадку суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, аудитор повинен повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, таку інформацію:
    (a) що команда із завдання та інші працівники фірми, де це прийнятно, фірма і, де це застосовно, мережеві фірми дотримуються відповідних етичних вимог до незалежності; та
        (i) 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

(ii) відповідні застережні заходи, яких було вжито для усунення ідентифікованих загроз незалежності чи зменшення їх до прийнятного рівня (див. параграфи А29–А32).

Процес повідомлення інформації

Організація процесу повідомлення інформації

18. Аудитор повинен надати тим, кого наділено найвищими повноваженнями, інформацію щодо форми, часу та очікуваного змісту повідомлення інформації (див. параграфи А37–А45).

Форми повідомлення інформації

19. Аудитор повинен письмово повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про значущі результати аудиту, якщо, за професійним судженням аудитора, усного повідомлення інформації буде недостатньо. Письмові повідомлення інформації не мають містити всі питання, які виникли під час аудиту (див. параграфи А46–А48).

20. Аудитор повинен письмово повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо незалежності аудитора, якщо цього вимагає параграф 17.

Час повідомлення інформації

21. Аудитор повинен своєчасно повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграфи А49–А50).

Достатність процесу повідомлення інформації

22. Аудитор повинен оцінити, чи двостороннє повідомлення інформації між аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, було достатнім виходячи з мети аудиту. Якщо воно не було достатнім, аудитор повинен оцінити вплив, якщо він є, на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення і можливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, а також вжити необхідних заходів (див. параграфи А51–А53).

Документація

23. 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[2] (див. параграф А54).

[2] МСА 230 *«Аудиторська документація»*, параграфи 8–11 та А6.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 11)

A1. Структури управління варіюються залежно від юрисдикції та суб'єкта господарювання, відображаючи вплив різних культурних та правових традицій, а також розмір і форми власності. Наприклад:

- У деяких юрисдикціях наглядова рада повністю або здебільшого не є виконавчою та юридично відокремлена від виконавчої ради (дворівнева структура корпоративного управління). В інших юрисдикціях як наглядові, так і виконавчі функції становлять юридичну відповідальність єдиної або об'єднаної ради (однорівнева структура корпоративного управління).
- У деяких суб'єктах господарювання ті, кого наділено найвищими повноваженнями, обіймають посади, які є невід'ємною частиною організаційно-штатної структури суб'єкта господарювання, напри- клад директорів компанії. В інших, наприклад деяких державних суб'єктах господарювання, відповідальність за управління поклада- ється на орган, який не входить до складу суб'єкта господарювання.
- У деяких випадках дехто або всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання. В інших випадках ті, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінський персонал – різні особи.
- У деяких випадках ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за затвердження[3] фінансової звітності суб'єкта господарювання. В інших випадках цю відповідальність покладено на управлінський персонал.

A2. У більшості суб'єктів господарювання корпоративне управління є колективною відповідальністю органу управління, наприклад ради директорів, наглядової ради, партнерів, власників, комітету з управління, ради управителів, довірених осіб чи еквівалентних осіб. Проте в деяких суб'єктах господарювання меншого розміру функції корпоративного управління можуть бути покладені на одну особу, наприклад власника-менеджера, якщо немає інших власників, або єдину довірену особу. Якщо управління є колективною відповідальністю, на підгрупу осіб, наприклад аудиторський комітет, або навіть на окрему особу можуть покладатися спеціальні завдання для допомоги органу корпоративного управління у виконанні його обов'язків. Як варіант підгрупа осіб або одна особа

[3] Як зазначено в параграфі A68 МСА *700 (переглянутий)* «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», відповідальність за затвердження в цьому контексті означає повноваження робити висновки, що підготовку всіх звітів, які входять до складу фінансової звітності, включаючи відповідні примітки, завершено.

можемати законодавчо визначені обов'язки, які відрізняються від обов'язків органу корпоративного управління.

А3. Така різноманітність означає, що в цьому МСА неможливо визначити для всіх аудитів особу (осіб), яким аудитор має повідомляти інформацію про певні питання. Крім того, у деяких випадках відповідну особу (осіб), яким слід повідомляти інформацію, не можна чітко ідентифікувати виходячи із застосовної законодавчої бази або інших обставин завдання, наприклад у суб'єктів господарювання, в яких структура управління офіційно не визначена, таких як суб'єкти господарювання, що належать родині, деякі безприбуткові організації та деякі державні суб'єкти господарювання. У таких випадках аудитору може бути потрібним обговорити й узгодити зі стороною, яка наймає його, відповідну особу (осіб), яким слід повідомляти інформацію. При прийнятті рішення про особу (осіб), яким слід повідомляти інформацію, важливо розуміння аудитором структури та процесів управління суб'єкта господарювання, яке він отримав відповідно до МСА 315 (переглянутий)[4]. Відповідна особа (особи), яким слід повідомляти інформацію, можуть варіюватися залежно від питання, інформацію про яке слід повідомляти.

А4. МСА 600 містить конкретні питання, про які аудитори групи мають повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями[5]. Якщо суб'єкт господарювання є компонентом групи, відповідна особа (особи), яким аудитор компонента повідомляє інформацію, залежить від умов завдання та питання, інформацію про яке слід повідомляти. У деяких випадках кілька компонентів можуть займатись одним і тим самим бізнесом у межах однієї й тієї самої системи внутрішнього контролю та використовувати одні й ті самі облікові практики. Якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями цих компонентів, є одними й тими самими (наприклад, спільна рада директорів), дублювання можна уникнути за допомогою одночасного розгляду цих компонентів з метою повідомлення інформації.

Повідомлення інформації підгрупі осіб із тих, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 12)

А5. 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 яке слід повідомляти;
- відповідні законодавчі або нормативні вимоги;

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

[5] МСА 600 *«Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»*, параграф 49.

- 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.

A6. Під час прийняття рішення, чи потрібно також повідомляти інформацію (повністю чи в формі резюме) й в 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. Узгоджуючи умови завдання, аудитор може чітко зазначити, що, якщо це не забороняється законодавчим або нормативним актом, він зберігає за собою право повідомляти інформацію безпосередньо органу управління, наділеному вищими повноваженнями.

A7. 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.

Якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання (див. параграф 13)

A8. У деяких випадках всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, і застосування вимог до повідомлення інформації модифікується для врахування такої ситуації. У таких випадках повідомлення інформації особі (особам), що несуть відповідальність за управління, може недостатньо інформувати всіх тих, кому аудитор повідомляв би інформацію в інших випадках в їх компетенції наділених найвищими повноваженнями. Наприклад, у компанії, в якій всі директори беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, деякі з цих директорів (наприклад, відповідальний за маркетинг) можуть не знати про значні питання, які обговорюються з іншим директором (наприклад, відповідальним за складання фінансової звітності).

Питання, інформацію про які слід повідомляти

Відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності (див. параграф 14)

A9. Відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності часто вноситься до листа-угоди або до іншої письмової угоди прийнятної

форми, яка зазначає узгоджені умови завдання[6]. Законодавчий чи нормативний акт або принципи управління суб'єкта господарювання можуть вимагати, щоб ті, кого наділено найвищими повноваженнями, узгоджували умови завдання з аудитором. Якщо це не так, надання тим, кого наділено найвищими повноваженнями, копії такого листа-угоди або іншої письмової угоди належної форми можна вважати прийнятним повідомленням їм інформації про такі питання, як:

- Відповідальність аудитора за виконання аудиту відповідно до МСА, який спрямований на висловлення думки про фінансову звітність. Отже, питання, інформацію про які слід повідомляти за вимогами МСА, включають значні питання, що виникають внаслідок аудиту фінансової звітності та мають безпосереднє відношення до тих, кого наділено найвищими повноваженнями з нагляду за процесом фінансового звітування.
- Той факт, що МСА не вимагають, щоб аудитор розробляв процедури з метою ідентифікації додаткових питань, інформацію про які слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями.
- Якщо застосовується МСА 7017 – відповідальність аудитора за визначення ключових питань аудиту та повідомлення інформації про них у звіті аудитора.
- Відповідальність аудитора, якщо це застосовно, за повідомлення інформації про певні питання відповідно до вимог законодавчих чи нормативних актів, угоди із суб'єктом господарювання чи додаткових вимог, застосовних до завдання, наприклад згідно з вимогами стандартів національної професійної бухгалтерської організації.

A10. Законодавчий чи нормативний акт, угода із суб'єктом господарювання або додаткові вимоги, застосовні до завдання, можуть передбачати більш розширене повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад: (a) угода із суб'єктом господарювання може передбачати, що слід повідомляти інформацію про певні питання, якщо вони виникнуть внаслідок послуг, наданих фірмою чи мережевою фірмою, інших ніж аудит фінансової звітності, або (b) повноваження аудитора в державному секторі можуть передбачати повідомлення інформації про питання, які привернули увагу аудитора внаслідок іншої роботи, таких як аудит результатів діяльності.

Запланований обсяг та час виконання аудиту (див. параграф 15)

A11. Повідомлення інформації стосовно запланованого обсягу та часу виконання аудиту може:

[6] *Див. параграф 10 МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту».*

[7] *МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора».*

(a) 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; та

(b) допомогти аудитору краще зрозуміти суб'єкт господарювання та його середовище.

A12. Повідомлення інформації про значні ризики, ідентифіковані аудитором, допомагає тим, кого наділено найвищими повноваженнями, в розумінні цих питань і причин особливої аудиторської уваги до них. Повідомлення інформації про значні ризики може допомогти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, виконувати обов'язки з нагляду за процесом фінансового звітування.

A13. Повідомлена інформація може включати такі питання:

- як аудитор планує розглядати значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки;
- як аудитор планує розглядати ділянки з більш високими оціненими ризиками суттєвого викривлення;
- підхід аудитора до внутрішнього контролю, що має відношення до аудиту;
- застосування концепції суттєвості в контексті аудиту[8];
- характер та обсяг спеціальних навичок або знань, потрібних для виконання запланованих аудиторських процедур або оцінки результатів аудиту, включаючи використання роботи експерта аудитора[9];
- якщо застосовується МСА 701 – попередня точка зору аудитора щодо питань, які можуть бути сферами значної уваги аудитора під час аудиту, і тому можуть бути ключовими питаннями аудиту;
- запланований аудитором підхід до розгляду індивідуальних звітів та розкриття інформації про будь-які значущі зміни в застосовній концептуальній основі фінансового звітування або в бізнес-середовищі, фінансовому стані чи діяльності суб'єкта господарювання.

A14. Інші питання планування, які доцільно обговорити з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, включають:

- у разі, якщо у суб'єкта господарювання здійснюється діяльність з внутрішнього аудиту, яким чином зовнішній аудитор і внутрішні аудитори можуть працювати в конструктивній та взаємодоповнюючій манері, включаючи можливість використання результатів роботи внутрішнього аудиту, а також характер і ступінь

[8] МСА 320 «*Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту*».
[9] Див. МСА 620 «*Використання роботи експерта аудитора*».

будь-якого запланованого залучення внутрішніх аудиторів для надання безпосередньої допомоги[10].

- точку зору тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо:
  - відповідної особи (осіб) у структурі управління суб'єкта го сподарювання, яким слід повідомляти інформацію;
  - розподілу відповідальності між тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінським персоналом;
  - цілей і стратегій суб'єкта господарювання та відповідних бізнес-ризиків, що можуть призвести до суттєвих викривлень;
  - питань, які, як вважають ті, кого наділено найвищими повноваженнями, потребуватимуть особливої уваги під час аудиту, та всі напрями аудиту, в яких вони просять виконати додаткові процедури;
  - повідомлення значущої інформації регуляторним органам (або навпаки);
  - інших питань, які, як вважають ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть впливати на аудит фінансової звітності;
- ставлення, обізнаність і дії тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо: (a) внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та його важливості для суб'єкта господарювання, включаючи, в який спосіб ті, кого наділено найвищими повноваженнями, наглядають за ефективністю внутрішнього контролю, та (b) виявлених чи можливих випадків шахрайства;
- дії тих, кого наділено найвищими повноваженнями, у відповідь на нововведення в стандартах бухгалтерського обліку, практиках корпоративного управління, правилах випуску цінних паперів та пов'язані з цим питання, а також вплив таких змін, наприклад, на загальне подання, структуру і зміст фінансової звітності, в тому числі:
  - актуальність, достовірність, порівнянність і зрозумілість інформації, поданої у фінансовій звітності; та
  - врахування того, що включення до фінансової звітності інформації, яка її не стосується або заплутує правильне розуміння розкритих питань, зменшує її корисність;
- дії тих, кого наділено найвищими повноваженнями, у відповідь на інформацію, яку аудитор повідомляв раніше;
- документи, які надають іншу інформацію (як визначено в МСА 720 (переглянутий)), та запланований спосіб і час надання таких

[10] МСА 610 (переглянутий) *«Використання роботи внутрішніх аудиторів»*, параграф 20 та МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) *«Використання роботи внутрішніх аудиторів»*, параграф 31.

документів. Якщо аудитор очікує отримати іншу інформацію після дати звіту аудитора, обговорення з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, може також охоплювати дії, які можуть бути прийнятними або потрібними, коли аудитор дійде висновку, що інша інформація, отримана після дати звіту аудитора, містить суттєве викривлення.

A15. Хоча повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, може допомогти аудитору планувати обсяг і час виконання 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.

A16. 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. Наприклад, повідомлення інформації про характер та час детальних аудиторських процедур може зменшити ефективність цих процедур, роблячи їх надто передбачуваними.

Значущі результати аудиту (див. параграф 16)

A17. Повідомлення інформації про результати аудиту може включати запит додаткової інформації у тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щоб доповнити отримані аудиторські докази. Наприклад, аудитор може підтвердити, що ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мають таке саме розуміння фактів та обставин, які стосуються конкретних операцій чи подій.

A18. Якщо застосовується МСА 701, повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, яка передбачена вимогами параграфа 16, а також повідомлення інформації про значні ризики, ідентифіковані аудитором, яка передбачена вимогами параграфа 15, є особливо доречним для визначення аудитором питань, які потребують значної уваги і тому можуть бути ключовими питаннями аудиту[11].

Значущі якісні аспекти облікових практик (див. параграф 16(а))

A19. Як правило, концептуальні основи фінансового звітування дають змогу суб'єкту господарювання здійснювати облікові оцінки та судження щодо облікових політик і розкриття інформації у фінансовій звітності, наприклад стосовно використання основних припущень у розробці облікових оцінок, щодо яких існує значна невизначеність оцінювання. Крім того, законодавчий чи нормативний акт або концептуальні основи

[11] МСА 701, параграфи 9–10.

фінансового звітування можуть вимагати розкриття стислого викладу суттєвих облікових політик або посилання на «критичні облікові оцінки», або «критичні облікові політики та практики» з метою ідентифікації й надання інформації користувачам про найважчі, суб'єктивні чи складні судження управлінського персоналу під час складання фінансової звітності.

A20. Як результат, точка зору аудитора на суб'єктивні аспекти фінансової звітності може бути особливо доречною для тих, кого наділено найвищими повноваженнями, під час виконання їх обов'язків щодо нагляду за процесом фінансового звітування. Наприклад, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть бути зацікавлені в оцінюванні аудитором достатності розкриття інформації про невизначеність оцінювання щодо облікових оцінок, які призводять до значних ризиків, стосовно питань, наведених у параграфі A19. Відверте та конструктивне повідомлення інформації про значущі якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання може також містити коментарі щодо прийнятності значущих якісних аспектів облікових практик та якості розкриття інформації. У Додатку 2 ідентифіковано питання, які можна включати до такого повідомлення.

Значні труднощі, які виникли під час аудиту (див. параграф 16(b))

A21. Значні труднощі, які виникли під час аудиту, можуть бути такі:

- значні затримки в наданні управлінським персоналом потрібної інформації, недоступність персоналу суб'єкта господарювання або небажання управлінського персоналу надати інформацію, потрібну аудитору для виконання аудиторських процедур;
- надто короткий час, за який слід завершити аудит;
- неочікувано великі зусилля, необхідні для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі;
- недоступність очікуваної інформації;
- обмеження, встановлені для аудитора управлінським персоналом;
- небажання управлінського персоналу на вимогу здійснити або розширити оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність.

За деяких обставин такі труднощі можуть становити обмеження обсягу, що призводить до модифікації думки аудитора[12].

Значущі питання, які обговорюються з управлінським персоналом або підлягають узгодженню з управлінським персоналом (див. параграф 16(c)(i)

A22. Значущі питання, які обговорюються з управлінським персоналом або підлягають узгодженню з управлінським персоналом, можуть включати такі питання, як:

[12] МСА 705 (переглянутий) *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».*

- значущі події або операції, які відбулися протягом року;
- вплив на суб'єкт господарювання бізнес-середовища, бізнес-плани та стратегії, що можуть впливати на ризики суттєвого викривлення;
- консультації управлінського персоналу з іншими бухгалтерами стосовно питань бухгалтерського обліку чи аудиту;
- обговорення або листування в зв'язку з першим або повторним призначенням аудитора стосовно облікових практик, застосування стандартів аудиту або гонорарів за аудит чи інші послуги;
- значущі питання, за якими були розбіжності з управлінським персоналом, за винятком відмінностей у думках через неповні факти чи попередню інформацію, які пізніше були врегульовані аудитором шляхом одержання додаткових доречних фактів чи інформації.

Обставини, які впливають на форму та зміст звіту аудитора (див. параграф 16(d))

A23. МСА 210 вимагає, щоб аудитор узгоджував умови завдання з аудиту з управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це прийнятно[13]. Узгоджені умови завдання з аудиту обов'язково фіксуються в листі-угоді чи в письмовій угоді іншої прийнятної форми та серед іншого включають посилання на очікувану форму і зміст звіту аудитора[14]. Як пояснюється в параграфі A9, якщо умови завдання з аудиту не узгоджені з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, аудитор може надати їм копію листа-угоди, щоб повідомити інформацію про питання, що стосуються до аудиту. Повідомлення інформації, як того вимагає параграф 16(d), призначено для інформування тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про обставини, за яких форма та зміст звіту аудитора можуть відрізнятися від очікуваних або містити додаткову інформацію про виконаний аудит.

A24. Обставини, за яких від аудитора вимагається або він може вважати за потрібне включити додаткову інформацію в звіт аудитора відповідно до МСА і за яких вимагається повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, включають ситуації, якщо:

- аудитор очікує модифікувати думку в звіті аудитора відповідно до МСА 705 (переглянутий)[15];
- суттєва невизначеність, пов'язана з безперервністю діяльності, описана в звіті відповідно до МСА 570 (переглянутий)[16];
- повідомлена інформація про ключові питання аудиту відповідно до МСА 701[17];

[13] МСА 210, параграф 9.
[14] МСА 210, параграф 10.
[15] МСА 705 (переглянутий), параграф 30.
[16] МСА 570 (переглянутий) *«Безперервність діяльності»*, параграф 25(d).
[17] МСА 701, параграф 17.

- аудитор вважає за потрібне включити «Пояснювальний параграф» або параграф «Інші питання» відповідно до МСА 706 (переглянутого)[18] або це вимагається від нього іншими МСА;
- аудитор дійшов висновку, що існує невиправлене суттєве викривлення іншої інформації відповідно до МСА 720 (переглянутий)[19].

За таких обставин аудитор може вважати корисним надати тим, кого наділено найвищими повноваженнями, проект звіту аудитора, щоб сприяти обговоренню того, як ці питання будуть розкриті в звіті аудитора.

A25. За рідкісних обставин, якщо аудитор планує не включати прізвище партнера із завдання до аудиторського звіту відповідно до МСА 700 (переглянутий), від аудитора вимагається обговорити цей намір із тими, кого наділено найвищими повноваженнями, щоб повідомити свою оцінку ймовірності та серйозності загрози особистій безпеці[20]. Аудитор також має повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, за обставин, якщо він приймає рішення не включати в звіт аудитора опис відповідальності аудитора, як того вимагає МСА 700 (переглянутий)[21].

Інші значущі питання, що стосуються процесу фінансового звітування (див. параграф 16(е))

A26. МСА 300[22] зазначає, що внаслідок неочікуваних подій, змін умов або аудиторських доказів, отриманих за результатами аудиторських процедур, аудитору може бути потрібно модифікувати загальну стратегію та план аудиту і, отже, остаточний запланований характер, час і обсяг подальших аудиторських процедур виходячи з переоцінки раніше оцінених ризиків. Аудитор може повідомити інформацію про ці питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад як уточнення до початкових обговорень запланованого обсягу та часу аудиту.

A27. До інших значущих питань, що виникають внаслідок аудиту та безпосередньо стосуються тих, кого наділено найвищими повноваженнями з нагляду за процесом фінансового звітування, можна віднести такі питання, як суттєві викривлення фактів або суттєві розбіжності в інформації, що додається до перевіреної аудитором фінансової звітності, які були виправлені.

[18] МСА 706 (переглянутий) *«Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»*, параграф 12.

[19] МСА 720 (переглянутий) *«Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»*, пара- граф 18(а).

[20] МСА 700 (переглянутий), параграфи 46 та А63.

[21] МСА 700 (переглянутий), параграф 41.

[22] МСА 300 *«Планування аудиту фінансової звітності»*, параграф А15.

A28. Якщо відповідно до МСА 220[23] було призначено відповідального за перевірку контролю якості завдання, аудитор може розглянути необхідність повідомлення інформації про інші питання, які з ним обговорювалися або ним розглядалися та інформація про які ще не була повідомлена в рамках параграфа 16(a)–(d) та пов'язаних з ними матеріалів для застосування цього МСА.

Незалежність аудитора (див. параграф 17)

A29. Від аудитора вимагається дотримання відповідних етичних вимог, включаючи вимоги, що стосуються незалежності в зв'язку із завданнями з аудиту фінансової звітності[24].

A30. Стосунки та інші питання, а також застережні заходи, інформацію про які слід повідомляти, варіюються залежно від обставин завдання, але зазвичай вони стосуються:

(a) загроз незалежності, які можна класифікувати як загрози власного інтересу, загрози власної оцінки, загрози захисту, загрози особистих стосунків та загрози тиску;

(b) застережних заходів, створених професією, законодавчим чи нормативним актом, застережних заходів у суб'єкта господарювання та застережних заходів у межах власних систем і процедур фірми.

A31. Відповідні етичні вимоги або законодавчий чи нормативний акт також можуть передбачати повідомлення певної інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, за обставин, якщо було ідентифіковано порушення вимог незалежності. Наприклад, «Кодекс етики професійних бухгалтерів», розроблений Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів, вимагає, щоб аудитор повідомляв тим, кого наділено найвищими повноваженнями, в письмовій формі про будь-яке порушення та дії, які фірма вжила або пропонуєвжити[25].

A32. Вимоги до повідомлення інформації щодо незалежності аудитора, які застосовуються у разі суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, можуть також бути доречними у разі деяких інших суб'єктів господарювання, включаючи тих, які можуть становити значний суспільний інтерес, наприклад, тому, що вони мають велику кількість та широке коло зацікавлених сторін внаслідок характеру і розміру бізнесу. Приклади таких суб'єктів господарювання охоплюють фінансові установи (такі як банки, страхові компанії та пенсійні фонди), а також інші суб'єкти господарювання, наприклад благодійні організації. З іншого боку, бувають ситуації, коли повідомлення інформації про незалежність може бути недоречним, наприклад, якщо

[23] Див. параграфи 19–22 та A23–A33 МСА 220 *«Контроль якості аудиту фінансової звітності».*

[24] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»,* параграф 14.

[25] Див. розділ 290.39–290.49 Кодексу РМСЕБ, який розглядає порушення незалежності.

всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, були поінформовані про відповідні факти завдяки їх діяльності з управління. Це, зокрема, ймовірно, якщо суб'єктом господарювання управляє його власник, а аудиторська фірма або мережеві фірми майже не надають суб'єкту господарювання послуг, інших ніж аудит фінансової звітності.

Додаткові питання (див. параграф 3)

A33. Нагляд за управлінським персоналом з боку тих, кого наділено найвищими повноваженнями, включає забезпечення того, щоб суб'єкт господарювання розробляв, застосовував та підтримував належну систему внутрішнього контролю щодо достовірності фінансового звітування, ефективності й результативності діяльності, а також дотримання вимог застосовних законодавчих і нормативних актів.

A34. Аудитору може стати відомо про додаткові питання, які необов'язково стосуються нагляду за процесом фінансового звітування, але тим не менш ймовірно, що вони є значущими для відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за нагляд за стратегічним напрямом суб'єкта господарювання або його зобов'язань, пов'язаних із його підзвітністю. Наприклад, такі питання можуть включати значущі питання, що стосуються структури чи процесів управління, а також значущі рішення чи дії старшого управлінського персоналу, які не були належно санкціоновані.

A35. Визначаючи, чи слід повідомляти інформацію про додаткові питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями, аудитор може обговорити такі питання, про які йому стало відомо, з управлінським персоналом відповідного рівня, за винятком випадків, якщо за конкретних обставин робити це недоречно.

A36. Якщо інформація про додаткове питання повідомляється, для аудитора може бути доречним повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що:

(a) ідентифікація цих питань та повідомлення інформації про них не стосуються мети аудиту, яка полягає у формуванні думки про фінансову звітність;

(b) стосовно цих питань не проводилося жодних процедур крім тих, які були потрібні для формування думки про фінансову звітність;

(c) не проводилося жодних процедур, щоб визначити, чи існують інші аналогічні питання.

Процес повідомлення інформації

Організація процесу повідомлення інформації (див. параграф 18)

A37. Чітке повідомлення інформації про відповідальність аудитора, запланований обсяг і час виконання аудиту та очікуваний загальний зміст

повідомлень допомагає встановити основу ефективного двостороннього повідомлення інформації.

A38. Питання, які також можуть сприяти ефективному двосторонньому повідомленню інформації, включають обговорення такого:

- мета повідомлення інформації. Якщо мета зрозуміла, то аудитор і ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мають краще взаємне розуміння важливих питань та очікуваних дій, що випливають із процесу повідомлення інформації;
- форма повідомлення інформації.
- особа (особи) в аудиторській групі та серед тих, кого наділено найвищими повноваженнями, які повідомлятимуть інформацію з конкретних питань;
- очікування аудитора, що повідомлення інформації буде двостороннім, а ті, кого наділено найвищими повноваженнями, повідомлять аудитору інформацію, яку вони вважають важливою для аудиту, наприклад про стратегічні рішення, які можуть значно вплинути на характер, час виконання й обсяг аудиторських процедур, про підозру або виявлення шахрайства або проблеми щодо чесності чи компетентності старшого управлінського персоналу;
- процес вживання заходів та інформування про результати щодо питань, про які повідомив аудитор;
- процес вживання заходів та інформування про результати щодо питань, про які повідомили ті, кого наділено найвищими повноваженнями.

A39. Процес повідомлення інформації залежить від обставин, які включають розмір і структуру управління суб'єктом господарювання, методи роботи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та думку аудитора щодо важливості питань, інформацію про які слід повідомляти. Труднощі із встановленням ефективного двостороннього повідомлення інформації можуть вказувати на те, що двостороннє повідомлення інформації між аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, не є достатнім для досягнення мети аудиту (див. параграф A52).

Особливі положення щодо малих підприємств

A40. У випадку аудиту малих підприємств повідомлення інформації аудитором тим, кого наділено найвищими повноваженнями, може бути менш формальним, ніж у випадку аудиту суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, або великих суб'єктів господарювання.

Повідомлення інформації управлінському персоналу

A41. Багато питань можуть бути обговорені з управлінським персоналом у робочому порядку під час проведення аудиту, включаючи питання, ін-

формацію про які відповідно до цього МСА слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Такі обговорення є визнанням відповідальності управлінського персоналу суб'єкта господарювання за операційну діяльність, зокрема відповідальності управлінського персоналу за підготовку фінансової звітності.

A42. Перед повідомленням питань тим, кого наділено найвищими повноваженнями, аудитор може обговорити їх з управлінським персоналом, крім випадків, де це не прийнятно. Наприклад, може бути неприйнятним обговорення з управлінським персоналом питань його компетентності або чесності. Крім визнання відповідальності управлінського персоналу за операційну діяльність такі початкові обговорення допомагають уточнити факти та питання і дають змогу управлінському персоналу надати додаткову інформацію та пояснення. Так само, якщо у суб'єкта господарювання є діяльність з внутрішнього аудиту, аудитор може обговорити питання з внутрішнім аудитором до того, як повідомити про них тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Повідомлення інформації третім сторонам

A43. Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть вирішити надати третім сторонам, наприклад банкам або певним регуляторним органам, копії письмових повідомлень, отриманих від аудитора. В деяких випадках розкриття інформації третім сторонам може бути незаконним або неприйнятним. Якщо письмове повідомлення інформації, підготовлене для тих, кого наділено найвищими повноваженнями, надається третім сторонам, може бути важливим за конкретних обставин проінформувати треті сторони, що це повідомлення інформації початково не готувалось для них, зазначивши, наприклад, у письмових повідомленнях тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що:

(a) повідомлення інформації було підготовлено винятково для використання інформації тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та за потреби управлінським персоналом групи і аудитором групи, тому треті сторони не повинні покладатися на нього;

(b) аудитор не несе відповідальності перед третіми сторонами;

(c) існують обмеження щодо розкриття інформації чи її надання третім сторонам.

A44. Наприклад, у деяких юрисдикціях законодавчий чи нормативний акт може вимагати від аудитора:

- інформувати регуляторний або правоохоронний орган про певні питання, які повідомлялися тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, у деяких країнах аудитор зобов'язаний повідомляти органи влади про викривлення, якщо управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають заходів для виправлення ситуації;

- подавати копії певних звітів, складених для тих, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідним регуляторним чи фінансовим органам або іншим органам, наприклад центральним органам влади, у випадку аудиту деяких суб'єктів господарювання державного сектору, або
- робити загальнодоступними звіти, складені для тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

A45. За винятком випадків, якщо закон чи нормативний акт вимагає, щоб аудитор надавав третій стороні копію письмових повідомлень інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, для виконання таких дій аудитору може знадобитись попередня згода тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Форми повідомлення інформації (див. параграф 19)

A46. Ефективне повідомлення інформації може бути у вигляді структурованих презентацій та письмових звітів, а також менш формальних повідомлень, включаючи обговорення. Аудитор може повідомляти інформацію про питання, крім тих, які ідентифіковано в параграфах 19–20, або в усній, або в письмовій формі. Письмові повідомлення можуть включати в себе лист-угоду, який надається тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

A47. Крім значущості певного питання, на форму повідомлення інформації (наприклад, повідомляти її усно або письмово, ступінь деталізації чи узагальнення в повідомленні, повідомляти її структуровано чи неструктуровано) можуть впливати такі чинники, як:

- чи буде включено обговорення цього питання до звіту аудитора.

Наприклад, якщо інформація про ключові питання аудиту повідомляється в звіті аудитора, аудитор може вважати за потрібне пові- домити у письмовій формі інформацію про питання, які визначено ключовими питаннями аудиту;

- чи було це питання задовільно вирішено;
- чи повідомлялася попередньо інформація про це питання управлінському персоналу;
- розмір, операційна структура, середовище контролю та юридична структура суб'єкта господарювання;
- у випадку аудиту фінансової звітності спеціального призначення – чи виконує аудитор також аудит фінансової звітності загального призначення цього суб'єкта господарювання;
- законодавчі вимоги. В деяких юрисдикціях вимагається, щоб форма письмового повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, була встановлена місцевим законодавством;

- очікування тих, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи домовленості про періодичні зустрічі з аудитором або повідомлення ним інформації;
- обсяг постійних контактів і діалогу між аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- чи відбулися значні зміни в складі органу управління.

A48. Якщо значне питання обговорюється з однією особою з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад із головою аудиторського комітету, може бути доречним, щоб аудитор резюмував це питання у подальших повідомленнях інформації для того, щоб усі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мали повну та збалансовану інформацію.

Час повідомлення інформації (див. параграф 21)

A49. Своєчасне повідомлення інформації протягом усього аудиту сприяє досягненню активного двостороннього діалогу між тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та аудитором. Проте визначення прийнятного часу повідомлення інформації варіюватиметься залежно від обставин завдання. Відповідні обставини охоплюють значущість і характер питання, а також заходи, які, як очікується, будуть вжити тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад:

- інформацію стосовно питань планування часто можна повідомляти на ранньому етапі завдання з аудиту, а якщо це перше завдання, то її можна повідомляти як складову частину узгодження умов завдання;
- може бути прийнятним якнайшвидше повідомляти інформацію про значні труднощі, що виникають під час аудиту, якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями, в змозі допомогти аудитору подолати такі труднощі або якщо ймовірно, що ці труднощі призведуть до модифікованої думки. Так само аудитор повинен якнайшвидше усно повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані ним, ще до письмового повідомлення згідно з вимогами МСА 265[26];
- коли застосовується МСА 701, аудитор може повідомити інформацію про попередні міркування щодо ключових питань аудиту під час обговорення запланованого обсягу та часу аудиту (див. параграф A13); аудитор повинен також частіше повідомляти інформацію для подальшого обговорення цих питань, якщо він повідомляє про значні результати аудиту;
- повідомлення інформації стосовно незалежності є доречним в усіх випадках, коли висловлюються значні судження щодо загроз незалежності та застосовуються відповідні застережні заходи, наприклад під час прийняття завдання з надання неаудиторських

[26] МСА 265, параграфи 9 та A14.

послуг і заключного обговорення. Заключне обговорення також може бути доречним моментом для повідомлення результатів аудиту, включаючи думку аудитора щодо якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання;

- повідомлення інформації стосовно результатів аудиту, включаючи точку зору аудитора про якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання, також необхідне в рамках заключного обговорення;
- під час аудиту фінансової звітності як загального, так і спеціального призначення може бути доцільним узгодження часу повідомлення інформації.

A50. Інші чинники, які можуть бути доречними для визначення часу повідомлень інформації, охоплюють:

- розмір, операційну структуру, середовище контролю та юридичну структуру суб'єкта господарювання, що підлягає аудиту;
- юридичний обов'язок повідомляти інформацію про певні питання у визначені терміни;
- очікування тих, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи домовленості про періодичні зустрічі з аудитором чи повідомлення ним інформації;
- момент, коли аудитор ідентифікує деякі питання; наприклад, аудитор може не ідентифікувати певне питання (зокрема, недотримання вимог закону) вчасно для прийняття застережних заходів, але повідомлення інформації про таке питання може дати змогу вжити заходів, спрямованих на виправлення ситуації.

Достатність процесу повідомлення інформації (див. параграф 22)

A51. Аудитору не потрібно розробляти конкретні процедури для підтвердження оцінки двостороннього повідомлення інформації між ним та тими, кого наділено найвищими повноваженнями; натомість така оцінка може ґрунтуватися на спостереженнях, які є наслідком аудиторських процедур, виконаних в інших цілях. Такі спостереження можуть включати:

- прийнятність і своєчасність заходів, яких вживають ті, кого наділено найвищими повноваженнями, у відповідь на питання, порушені аудитором. Якщо значущі питання, порушені аудитором у попередніх повідомленнях інформації, не були ефективно вирішені, для аудитора може бути доречним зробити запит, чому не було вжито відповідних заходів, та розглянути повторне порушення цього питання. Це усуває ризик створення уявлення, що аудитор задоволений тим, що це питання адекватно вирішене або більш не є значущим.
- явну неупередженість тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в повідомленні інформації аудитору.

- зацікавленість та можливість тих, кого наділено найвищими повноваженнями, зустрічатися з аудитором без присутності управлінського персоналу.
- явну здатність тих, кого наділено найвищими повноваженнями, повністю розуміти питання, які порушує аудитор, наприклад, наскільки досконально ті, кого наділено найвищими повноваженнями, розглядають ці питання та вникають у суть наданих їм рекомендації.
- труднощі встановлення взаєморозуміння з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо форми, часу та очікуваного загального змісту повідомлень інформації;
- якщо всі або дехто з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, їх явну обізнаність про те, як питання, обговорені з аудитором, впливають на більш широку управлінську відповідальність, а також відповідальність щодо корпоративного управління;
- чи відповідає двостороннє повідомлення інформації між аудитором і тими, кого наділено найвищими повноваженнями, застосовним законодавчим та нормативним вимогам.

A52. Як зазначено в параграфі 4, ефективне двостороннє повідомлення інформації допомагає як аудитору, так і тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Крім цього, МСА 315 (переглянутий) визначає участь тих, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи їх взаємодію з підрозділом внутрішнього аудиту, якщо такий є, та зовнішніми аудиторами, елементом контрольного середовища суб'єкта господарювання[27]. Недостатнє двостороннє повідомлення інформації може свідчити про незадовільне контрольне середовище та впливати на оцінку аудитором ризиків суттєвих викривлень. Існує також ризик того, що аудитор може не отримати достатні та прийнятні аудиторські докази для формулювання думки про фінансову звітність.

A53. Якщо двостороннє повідомлення інформації між аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, є недостатнім та ця ситуація не може бути виправлена, аудитор може вжити таких заходів:

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

[27] МСА 315 (переглянутий), параграф A78.

Документація (див. параграф 23)

A54. Документація про усне повідомлення інформації може включати копію протоколу, складеного суб'єктом господарювання, яка зберігається як частина аудиторської документації, якщо такий протокол є прийнятним записом повідомлення інформації.

Додаток 1

(див. параграф 3)

Конкретні вимоги МСКЯ 1 та інших МСА, які стосуються повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

У цьому Додатку визначені параграфи МСКЯ 1[1] та інших МСА, які вимагають повідомлення інформації про конкретні питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Цей перелік не відміняє необхідність розгляду вимог, керівництв для застосування та інших пояснювальних матеріалів зазначених МСА.

- МСКЯ 1 *«Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»* – параграф 30(а).
- МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»* – параграфи 21, 38(с)(і) та 40–42.
- МСА 250 *«Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»* – параграфи 14, 19 та 22–24.
- МСА 265 *«Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»* – параграф 9.
- МСА 450 *«Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»* – параграфи 12–13.
- МСА 505 *«Зовнішні підтвердження»* – параграф 9.
- МСА 510 *«Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»* – параграф 7.
- МСА 550 *«Пов'язані сторони»* – параграф 27.
- МСА 560 *«Подальші події»* – параграфи 7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a) та 17.
- МСА 570 *«Безперервність діяльності»* – параграф 25.
- МСА 600 *«Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»* – параграф 49.
- МСА 610 (переглянутий) *«Використання роботи внутрішніх аудиторів»* – параграфи 18; МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) *«Використання роботи внутрішніх аудиторів»* – параграфи 20 та 31.

[1] МСКЯ 1 *«Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»*.

- МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»*, параграф 46.
- МСА 701 *«Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»* – параграф 17.
- МСА 705 (переглянутий) *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»* – параграфи 12, 14, 23 та 30.
- МСА 706 (переглянутий) *«Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»* – параграф 12.
- МСА 710 *«Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»* – параграф 18.
- МСА 720 (переглянутий) *«Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»* – параграфи 17–19.

Додаток 2

(див. параграфи 16(а), А19–А20)

Якісні аспекти облікових практик

Повідомлення інформації, якого вимагає параграф 16(а) та яке обговорюється в параграфах А19–А20, може включати такі питання, як:

Облікові політики

- Прийнятність облікових політик конкретним обставинам суб'єкта господарювання з урахуванням потреби співвідношення витрат на надання інформації та ймовірних вигід для користувачів фінансової звітності суб'єкта господарювання. Якщо існують прийнятні альтернативні облікові політики, повідомлення інформації може містити ідентифікацію статей фінансової звітності, які перебувають під впливом вибору значущих облікових політик, а також інформацію про облікові політики, які застосовують подібні суб'єкти господарювання.
- Початковий вибір значущих облікових політик та їх зміни, включаючи застосування нових положень з бухгалтерського обліку. Повідом- лення інформації може містити: вплив часу і методу застосування зміни в обліковій політиці на поточні та майбутні доходи суб'єкта господарювання; час, коли необхідно внести зміни в облікову політику відповідно до змін у стандартах бухгалтерського обліку.
- Вплив значущих облікових політик у суперечливих або нових питаннях (або питаннях, що є характерними для певної галузі, зокрема якщо немає авторитетних рекомендацій або консенсусу).
- Вплив відображення операцій у різних звітних періодах.

Облікові оцінки

- Щодо статей, для яких попередні оцінки є значущими, питання, які обговорюються в МСА 540[2] включаючи, наприклад:
  - спосіб ідентифікації управлінським персоналом операцій, подій та умов, які можуть призвести до необхідності визнання або розкриття облікових оцінок у фінансовій звітності;
  - зміни обставин, які можуть призвести до нових або необхідності перегляду існуючих облікових оцінок;
  - чи відповідає рішення управлінського персоналу визнавати або не визнавати облікові оцінки в фінансовій звітності вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

[2] МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації».

- чи відбулася або чи має відбутися зміна методів здійснення облікових оцінок порівняно з попереднім періодом; а якщо така зміна відбулась – її причини, а також наслідки, якщо б застосову- вались облікові оцінки попередніх періодів;
- процес здійснення облікових оцінок управлінським персоналом (наприклад, якщо управлінський персонал використовував певну модель), включаючи, чи відповідає основа вимірювання, вибрана для облікової оцінки, вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- чи обґрунтовані значущі припущення, використані управлінським персоналом при розробці облікових оцінок;
- намір і спроможність управлінського персоналу виконати конкретний план дій, якщо це доречно для обґрунтування значущих припущень, використаних управлінським персоналом або прийнятного застосування застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- ризики суттєвого викривлення;
- ознаки можливої упередженості управлінського персоналу;
- як управлінський персонал розглядав альтернативні припущення або результати та чому відхилив їх; або як управлінський персонал вирішував проблему невизначеності попереднього оцінювання під час здійснення облікових оцінок;
- достатність розкриття інформації про невизначеність попереднього оцінювання у фінансовій звітності.

Розкриття інформації у фінансовій звітності

- Розглянуті питання та використані судження, які впливають на особливо чутливі розкриття у фінансовій звітності (наприклад, розкриття, що стосуються визнання доходів, винагороди, безперервності діяльності, подальших подій та непередбачених подій).
- Загальна нейтральність, послідовність та зрозумілість розкриття інформації у фінансовій звітності.

Супутні питання

- Потенційний вплив на фінансову звітність значних ризиків, негативних подій та невизначеностей, наприклад незавершеного судового процесу, інформація про які розкривається у фінансовій звітності.
- Ступінь впливу на фінансову звітність значущих операції, які виходять за межі звичайного ходу бізнесу суб'єкта господарювання, або здаються незвичайними. Повідомлення цієї інформації має висвітлити:
  - нетипові операції та їх суми, визнані протягом періоду;

- ступінь деталізації розкриття у фінансовій звітності інформації про такі операції;
- чи було призначенням таких операції отримати певний спеціальний результат в бухгалтерському або податковому обліку або ж щодо виконання специфічних правових чи регуляторних вимог;
- чи є форма таких операцій надмірно складною та чи не було проведено інтенсивних консультацій стосовно структурування операції;
- чи не наголошує управлінський персонал більше на певному обліковому підході, аніж на економічному підґрунті операції.

- Чинники, які впливають на балансову вартість активів та зобов'язань, включаючи підстави для визначення суб'єктом господарювання строку корисної експлуатації матеріальних і нематеріальних активів. Таке повідомлення інформації може включати пояснення того, як чинники, які впливають на балансову вартість, були обрані та як альтернативний вибір вплинув би на фінансову звітність.
- Вибіркове виправлення викривлень, наприклад виправлення викривлень, наслідком яких є збільшення заявленого прибутку, але не тих, наслідком яких є зменшення заявленого прибутку.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 265

«ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ, ТА УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1–3

Дата набрання чинності 4

Ціль 5

Визначення 6

Вимоги 7–11

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення того, чи ідентифіковано недоліки внутрішнього контролю A1–A4

Значні недоліки внутрішнього контролю A5–A11

Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю A12–A30

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 265 *«Повідомлення інформація 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»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) встановлює відповідальність аудитора за повідомлення в належний спосіб інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю[1], які ідентифікував аудитор під час аудиту фінансової звітності. Цей МСА не встановлює додаткову відповідальність аудитора стосовно отримання розуміння внутрішнього контролю, а також розробки і виконання тестів заходів контролю понад вимоги МСА 315 (переглянутий) та МСА 330[2]. МСА 260 (переглянутий)[3] встановлює додаткові вимоги і надає рекомендації щодо відповідальності аудитора за повідомлення інформації з аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

2. Аудитор повинен отримати розуміння внутрішнього контролю, яке стосується аудиту, під час ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення [4]. Здійснюючи такі оцінки ризиків, аудитор розглядає внутрішній контроль для того, щоб розробити аудиторські процедури, які є прийнятними за конкретних обставин, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю. Аудитор повинен ідентифікувати недоліки внутрішнього контролю не тільки під час оцінки ризиків, а й на будь-якому іншому етапі аудиту. Цей МСА визначає, про які ідентифіковані недоліки аудитору потрібно повідомляти тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінський персонал.

3. Жодні положення цього МСА не перешкоджають аудитору повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про інші питання внутрішнього контролю, які аудитор ідентифікував під час аудиту.

Дата набрання чинності

4. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Ціль

5. 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

[1] МСА 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*, параграфи 4 та 12.

[2] МСА 330 *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*.

[3] МСА 260 (переглянутий) *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»*.

[4] МСА 315 (переглянутий), параграф 12. Параграфи А68–А73 надають рекомендації щодо заходів контролю, які мають відношення до аудиту.

аудиту та які, за професійним судженням аудитора, є досить важливими, щоб заслуговувати на їх увагу.

Визначення

6. Для цілей МСА наведені далі терміни мають таке значення.
   (a) недолік внутрішнього контролю (*deficiency in internal control*) — ситуація, при якій:
      (i) засіб контролю розроблений, упроваджений або функціонує таким чином, що не забезпечує своєчасного запобігання викривленням, або виявлення та виправлення викривлень у фінансовій звітності, або
      (ii) відсутній засіб контролю, необхідний для своєчасного запобігання викривленням, або для виявлення та виправлення викривлень у фінансовій звітності;
   (b) значний недолік внутрішнього контролю (significant deficiency in internal control) – 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 (див. параграф А5).

Вимоги

7. На основі виконаної аудиторської роботи аудитор повинен визначити, чи виявив він один або кілька недоліків внутрішнього контролю (див. параграфи А1–А4).

8. Якщо під час аудиту аудитор ідентифікував один або кілька недоліків внутрішнього контролю, він повинен визначити, чи становлять вони значні недоліки окремо або у поєднанні (див. параграфи А5–А11).

9. Аудитор повинен своєчасно повідомити у письмовій формі інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані під час аудиту (див. параграфи А12–А18, А27).

10. Аудитор повинен своєчасно повідомляти інформацію також управлінському персоналу належного рівня відповідальності (див. параграфи А19, А27):
   (a) у письмовій формі про значні недоліки внутрішнього контролю, яку аудитор повідомив або має намір повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо повідомлення інформації безпосередньо управлінському персоналу буде неприйнятним за конкретних обставин (див. параграфи А14, А20–А21);
   (b) про інші недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані під час аудиту, інформація про які не повідомлялась управлінському персоналу іншими сторонами та які, за професійним судженням

аудитора, є досить важливими, щоб заслуговувати на увагу управлінського персоналу (див. параграфи А22–А26).

11. Аудитор повинен включити у письмове повідомлення про суттєві недоліки внутрішнього контролю внутрішнього контролю наступне:
    (a) опис недоліків та пояснення їх потенційного впливу (див. параграф А28);
    (b) достатню інформацію, щоб надати можливість тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу зрозуміти контекст повідомлення. Зокрема, аудитор повинен пояснити, що (див. параграфи А29–А30):
        (i) мета аудиту полягала в тому, щоб аудитор висловив думку щодо фінансової звітності;
        (ii) аудит охоплював розгляд внутрішнього контролю, важливого для складання фінансової звітності, щоб розробити аудиторські процедури, які є прийнятними за конкретних обставин, але не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю;
        (iii) питання, про які йдеться, обмежуються тими недоліками, які аудитор ідентифікував під час аудиту і які, як він вважає, є досить важливими, щоб заслуговувати на увагу тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення того, чи ідентифіковано недоліки внутрішнього контролю (див. параграф 7)

А1. 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 (див. параграф А20).

А2. Обговорюючи факти та обставини отриманих аудитором результатів з управлінським персоналом, аудитор може одержати іншу доречну інформацію для подальшого розгляду, зокрема:

- розуміння управлінським персоналом фактичних або підозрюваних причин недоліків;
- порушення, які є наслідком недоліків внутрішнього контролю, що стали відомі управлінському персоналу, наприклад викривлення, які не були попереджені відповідними заходами контролю інформаційних технологій (ІТ);
- попередню інформацію від управлінського персоналу щодо його дій у відповідь на результати аудиту.

Положення, що стосуються малих підприємств

A3. У той час як концепції, покладені в основу заходів контролю, на малих підприємствах будуть подібними до концепцій на великих суб'єктах господарювання, ступінь формалізації їх функціонування буде відрізнятися. Крім того, малі підприємства можуть вважати певні типи заходів контролю необов'язковими через процедури контролю, які застосовує управлінський персонал. Наприклад, виняткові повноваження управлінського персоналу щодо кредитування покупців та затвердження значних придбань можуть забезпечити ефективний контроль за важливими залишками на рахунках і операціями, зменшуючи або усуваючи потребу в більш розгорнутих заходах контролю.

A4. Крім того, малі підприємства часто мають невелику кількість працівників, що може обмежити ступінь, при якому розподіл обов'язків є практично можливим. Проте на малому підприємстві, яким управляє його власник, на відміну від великого суб'єкта господарювання, яким управляє його власник, власник-керівник може бути в змозі здійснювати більш ефективний контроль. Потрібно, щоб цей вищий рівень нагляду управлінського персоналу врівноважував більшу можливість уникнення заходів контролю управлінським персоналом.

Значні недоліки внутрішнього контролю (див. параграфи 6(b), 8)

A5. Значущість недоліку або поєднання недоліків внутрішнього контролю залежить не тільки від того, чи мало місце викривлення, а й від ймовірності того, що викривлення може відбутися, та потенційної величини викривлення. Тому значні недоліки можуть існувати навіть у тому разі, якщо аудитор не виявив викривлень під час аудиту.

A6. Приклади питань, які аудитор може розглядати при визначенні того, чи становить недолік або поєднання недоліків внутрішнього контролю значний недолік, охоплюють:

- ймовірність того, що недоліки призведуть до суттєвих викривлень у фінансовій звітності в майбутньому;
- вразливість відповідного активу або зобов'язання до втрати або шахрайства;
- суб'єктивність і складність визначення облікових оцінок, зокрема визначення справедливої вартості;

- суми у фінансовій звітності, потенційно вразливі впливу недоліків;
- обсяг діяльності, який відбувся або міг відбутися щодо цього залишку рахунку або класом операцій, які є вразливими до впливу недоліку або недоліків;
- важливість заходів контролю для процесу фінансового звітування, наприклад:
  - заходи контролю, реалізовані через загальний нагляд (такі як нагляд управлінського персоналу);
  - заходи контролю, спрямовані на попередження та виявлення шахрайства;
  - заходи контролю вибору та застосування значущих облікових політик;
  - заходи контролю значних операцій з пов'язаними сторонами;
  - заходи контролю значних операцій, які виходять за межі звичайного ходу бізнесу суб'єкта господарювання;
  - заходи контролю процесу фінансового звітування в кінці звітного періоду (такі як заходи контролю нетипових проводок);
- причина та частота виявлених порушень, які стали результатом недоліків заходів контролю;
- взаємозв'язок того або іншого недоліку з іншими недоліками внутрішнього контролю.

A7. Ознаки значних недоліків внутрішнього контролю включають, наприклад:

- докази наявності неефективних аспектів середовища контролю, такі як:
  - свідчення того, що значні операції, в яких управлінський персонал фінансово зацікавлений, не контролюються належно тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
  - виявлення факту шахрайства управлінського персоналу незалежно від того, чи є воно суттєвим, яке не було попереджене внутрішнім контролем суб'єкта господарювання;
  - неспроможність управлінського персоналу застосувати дії, необхідні для виправлення значних недоліків внутрішнього контролю, інформація про які повідомлялася раніше;
- відсутність у суб'єкта господарювання процедур оцінки ризиків, там, де як правило, слід очікувати їх наявність;
- докази неефективності процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання, такі як невиявлення ризику суттєвого викривлення управлінським персоналом, який за очікуванням аудитора мав бути виявленим у процесі оцінки ризиків суб'єкта господарювання;

- докази неефективності дії у відповідь на ідентифіковані значні ризики (наприклад, відсутність заходів контролю за такими ризиками);
- викривлення, виявлені за допомогою аудиторських процедур, які не були попереджені або виявлені та виправлені системою внутрішнього контролю;
- повторне складання раніше оприлюдненої фінансової звітності внаслідок виправлення суттєвого викривлення через помилку або шахрайство;
- докази нездатності управлінського персоналу здійснювати нагляд за складанням фінансової звітності.

A8. Заходи контролю повинні розроблятися так, щоб вони окремо чи в поєднанні ефективно попереджували або виявляли та виправляли викривлення[5]. Наприклад, заходи контролю дебіторської заборгованості мають поєднувати автоматизований та ручний заходи контролю, призначені для спільного попередження або виявлення й виправлення викривлень залишку рахунку. Недолік внутрішнього контролю сам по собі може не бути досить важливим для того, щоб становити значний недолік. Проте поєднання недоліків, які впливають на один і той самий залишок рахунку, одне й те саме розкриття інформації, відповідне твердження або компонент системи внутрішнього контролю, може збільшити ризики викривлення настільки, що призводить до значного недоліку.

A9. У деяких юрисдикціях законодавчі або нормативні акти можуть встановлювати вимогу (особливо під час аудиту суб'єктів господарювання, чиї цінні папери допущені до організованих торгів), щоб аудитор повідомляв інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, або іншим доречним сторонам (таким як регуляторні органи) про один або кілька конкретних типів недоліків внутрішнього контролю, які аудитор виявив під час аудиту. У випадках, якщо законодавчий або нормативний акт встановлює конкретні терміни та визначення для таких типів недоліків, аудитор повинен вживати ці терміни і визначення під час повідомлення інформації відповідно до законодавчої або нормативної вимоги.

A10. Якщо в юрисдикції встановлені конкретні терміни для зазначення типів недоліків внутрішнього контролю, про які слід повідомляти інформацію, але не встановлені визначення цих термінів, аудитору може бути необхідним застосувати судження, щоб визначити коло питань, про які слід повідомляти інформацію відповідно до законодавчої або нормативної вимоги. При цьому аудитор може вважати прийнятним взяти до уваги вимоги та рекомендації цього МСА. Наприклад, якщо мета законодавчої або нормативної вимоги полягає в тому, щоб привернути увагу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до певних питань внутрішнього контролю, про які їм слід знати, в цій ситуації може бути

[5] МСА 315, параграф A74.

прийнятним розгляд питань про недоліки внутрішнього контролю, інформацію про які відповідно до цього МСА слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

A11. Вимоги цього МСА залишаються застосовними незалежно від того, що законодавчий або нормативний акт може вимагати, щоб аудитор вживав конкретні терміни або визначення.

Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю

Повідомлення інформації про значні недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 9)

A12. Повідомлення інформації про значні недоліки тим, кого наділено найвищими повноваженнями, в письмовій формі відображає важливість цих питань та допомагає тим, кого наділено найвищими повноваженнями, виконувати свої обов'язки з нагляду. МСА 260 (переглянутий) встановлює важливі міркування стосовно повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо всі з них беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання.[6]

A13. Визначаючи, коли повідомляти письмову інформацію, аудитору слід розглянути, чи стане отримання повідомлення такої інформації важливим чинником щодо можливості виконання тими, кого наділено найвищими повноваженнями, їх обов'язків з нагляду. Крім того, в деяких юрисдикціях відносно суб'єктів господарювання, чиї цінні папери допущені до організованих торгів, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть мати потребу отримати письмове повідомлення інформації від аудитора до дати затвердження фінансової звітності, щоб виконати конкретні обов'язки стосовно внутрішнього контролю з метою виконання нормативних або інших вимог. Іншим суб'єктам господарювання аудитор може надавати письмове повідомлення інформації пізніше. Проте в останньому випадку, оскільки письмове повідомлення інформації аудитором про значні недоліки є частиною остаточного аудиторського файлу, на письмове повідомлення поширюється основна вимога[7] до аудитора своєчасно завершити формування остаточного аудиторського файлу. МСА 230 зазначає, що прийнятний період часу, в межах якого слід завершити формування остаточного аудиторського файлу, не перевищує, як правило, 60 днів після дати аудиторського висновку[8].

A14. Незалежно від часу письмового повідомлення інформації про значні недоліки аудитор може повідомляти про них усно, насамперед управлінський персонал, і за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щоб допомогти їм своєчасно виправити ситуацію з

[6] МСА 260 (переглянутий), параграф 13.
[7] МСА 230 *«Аудиторська документація»*, параграф 14.
[8] МСА 230, параграф A21.

метою мінімізації ризиків суттєвого викривлення. Проте це не звільняє аудитора від відповідальності за повідомлення інформації про значні недоліки у письмовій формі, як цього вимагає цей МСА.

A15. 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, включають, наприклад:

- 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.

A16. Управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть вже знати про значні недоліки, які аудитор виявив під час аудиту, але можливо вирішили не виправляти їх через вартість або з інших міркувань. Відповідальність за оцінку витрат і вигід здійснення дій для виправлення ситуації покладено на управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Відповідно вимога параграфа 9 застосовується незалежно від міркувань щодо витрат або інших міркувань, які управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть вважати важливими, визначаючи, чи виправляти ці недоліки.

A17. Той факт, що аудитор повідомив інформацію про значний недолік тим, кого наділено найвищими повноваженнями, і управлінському персоналу під час попереднього аудиту не виключає потреби для аудитора повторити повідомлення інформації, якщо не було вжито дій для виправлення ситуації. Якщо значний недолік, про який повідомлялося раніше, залишається, повідомлення поточного року може містити повтор опису з попереднього повідомлення або просто посилання на попереднє повідомлення. Аудитор може направити запит управлінському персоналу або за потреби тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про

причини, чому значний недолік не було виправлено. Бездіяльність за відсутності логічного обґрунтування сама по собі може становити значний недолік.

Положення, що стосуються малих підприємств

A18. У разі аудиту малих підприємств аудитор може спілкуватись з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, менш формально, ніж у випадку аудиту великих підприємств.

Повідомлення інформації управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю (див. параграф 10)

A19. Як правило, належний рівень управлінського персоналу – це рівень відповідальності та повноважень щодо оцінювання недоліків внутрішнього контролю і вживання необхідних заходів для виправлення ситуації. Для значних недоліків підходящим належним рівнем буде генеральний директор або фінансовий директор (або їх еквівалент), оскільки інформацію про ці питання слід повідомляти також і тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Що стосується інших недоліків внутрішнього контролю, то належним рівнем може бути управлінський персонал, відповідальний за операційну діяльність, який бере більш безпосередню участь у відповідних аспектах контролю та має повноваження вживати прийнятних дій для виправлення ситуації.

Повідомлення інформації про значні недоліки внутрішнього контролю управлінському персоналу (див. параграф 10(a))

A20. Певні виявлені значні недоліки внутрішнього контролю можуть ставити під сумнів чесність або компетентність управлінського персоналу. Наприклад, можуть існувати докази шахрайства чи свідомого недотримання вимог законодавчих і нормативних актів управлінським персоналом або управлінський персонал може виявитися нездатним здійснювати нагляд за складанням належної фінансової звітності, що може поставити під сумнів його компетентність. Відповідно може бути неприйнятним повідомлення інформації про такі недоліки безпосередньо управлінському персоналу.

A21. МСА 250 встановлює вимоги та надає рекомендації щодо інформування про виявлене або потенційне недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, включаючи випадки, коли ті, кого наділено найвищими повноваженнями, самі причетні до такого недотримання вимог[9]. МСА 240 встановлює вимоги та надає рекомендації стосовно повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими

[9] МСА 250 *«Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»*, параграфи 22–28.

повноваженнями, якщо аудитор виявив шахрайство або підозрює шахрайство за участю управлінського персоналу[10].

Повідомлення інформації про інші недоліки внутрішнього контролю управлінському персоналу (див. параграф 10(b))

A22. Під час аудиту аудитор може ідентифікувати інші недоліки внутрішнього контролю, які не є значними, проте можуть бути досить важливими, щоб заслуговувати на увагу управлінського персоналу. Визначення того, які інші недоліки внутрішнього контролю заслуговують на увагу управлінського персоналу, є питанням професійного судження за конкретних обставин, враховуючи ймовірність та потенційну величину викривлень, які можуть бути у фінансовій звітності внаслідок таких недоліків.

A23. Повідомлення інформації про інші недоліки внутрішнього контролю, які заслуговують на увагу управлінського персоналу, необов'язково має бути у письмовій формі, воно може бути усним. У тих випадках, якщо аудитор обговорює факти та обставини отриманих результатів з управлінським персоналом, він може розглянути можливість усного повідомлення інформації управлінському персоналу про інші недоліки під час цих обговорень. Відповідно в подальшому немає потреби направляти офіційне повідомлення.

A24. Якщо аудитор в попередньому періоді повідомляв управлінському персоналу інформацію про недоліки внутрішнього контролю, які не є значними, а управлінський персонал вирішив не виправляти їх через вартість або з інших причин, аудитор не зобов'язаний повторно повідомляти цю інформацію в поточному періоді. Не вимагається також, щоб аудитор повторно повідомляв інформацію про такі недоліки, якщо раніше її повідомляли управлінському персоналу інші сторони, зокрема внутрішні аудитори або регуляторні органи. Проте буде доцільним, щоб аудитор повторно повідомив про такі інші недоліки, якщо відбулася зміна управлінського персоналу або якщо увагу аудитора привернула нова інформація, яка змінює попереднє розуміння аудитора та управлінського персоналу стосовно недоліків. До того ж, неспроможність управлінського персоналу виправити інші недоліки внутрішнього контролю, інформація про які була повідомлена раніше, може сама по собі бути значним недоліком, інформацію про який слід повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Чи дійсно це так, залежить від судження аудитора за конкретних обставин.

A25. За деяких обставин ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть прагнути розуміти деталі інших недоліків внутрішнього контролю, інформацію про які аудитор повідомив управлінському персоналу, або бути стисло поінформованими про характер інших

[10] МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»*, параграф 41.

недоліків. За інших обставин аудитор може вважати прийнятним інформувати тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про повідомлення інформації про інші недоліки управлінському персоналу. У будь-якому випадку аудитор може інформувати тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в усній або письмовій формі, зважаючи на доречність тієї чи іншої форми.

A26. МСА 260 (переглянутий) встановлює важливі міркування стосовно повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо всі вони беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання[11].

Положення, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору (див. параграфи 9–10)

A27. 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. 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.

Зміст письмового повідомлення інформації про значні недоліки внутрішнього контролю (див. параграф 11)

A28. Пояснюючи потенційний вплив значних недоліків, аудитор не зобов'язаний здійснювати кількісну оцінку цього впливу. Де це доцільно, значні недоліки можна згрупувати для цілей звітування. Аудитор також може включити до письмового повідомлення інформації пропозиції щодо заходів для виправлення недоліків, поточні або запропоновані заходи управлінського персоналу у відповідь на недоліки, а також заяву про те, чи виконав аудитор будь-які процедури, щоб перевірити, чи були реалізовані заходи управлінського персоналу у відповідь на недоліки.

A29. Аудитор може вважати за доцільне в рамках повідомлення інформації подати таку додаткову інформацію:

[11] МСА 260 (переглянутий), параграф 13.

- 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.

A30. 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.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 300

«ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Роль та час планування 2

Дата набрання чинності 3

Ціль 4

Вимоги

Участь ключових членів команди із завдання 5

Діяльність, що передує завданню 6

Заходи планування 7–11

Документація 12

Додаткові положення щодо перших завдань з аудиту 13

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Роль та час планування A1–A3

Участь ключових членів команди із завдання A4

Діяльність, що передує завданню A5–A7

Заходи планування A8–A17

Документація A18–A21

Додаткові положення щодо перших завдань з аудиту A22

Додаток. Положення щодо визначення загальної стратегії аудиту

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

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за планування аудиту фінансової звітності. Цей МСА написаний у контексті аудитів, що здійснюються аудиторською фірмою у одного і того ж клієнта щодо його фінансової звітності протягом декількох періодів, які йдуть один за одним. Додаткові положення стосовно першого з таких завдань з аудиту викладено окремо.

Роль та час планування

2. Планування аудиту включає визначення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту. Адекватне планування допомагає у виконанні аудиту фінансової звітності, зокрема (див. параграфи А1 – А3):
   - Допомагає аудитору приділити відповідну увагу важливим ділянкам аудиту.
   - Допомагає аудитору своєчасно виявити та вирішити потенційні проблеми.
   - Допомагає аудитору належно організовувати й управляти завданням з аудиту з метою його ефективного та кваліфікованого виконання.
   - Допомагає обрати членів команди із завдання, що мають належний рівень здібностей та компетентності, щоб діяти у відповідь на очікувані ризики, а також спрощує належний розподіл роботи між ними.
   - Полегшує керівництво та нагляд за членами команди із завдання, а також перевірку їхньої роботи.
   - Допомагає, де це доречно, координувати роботу аудиторів компонентів та експертів.

Дата набрання чинності

3. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Ціль

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

Вимоги

Участь ключових членів команди із завдання

5. Партнер із завдання та інші ключові члени команди із завдання мають брати участь у плануванні аудиту, включаючи планування й участь в обговоренні між членами команди із завдання (див. параграф А4).

Діяльність, що передує завданню

6. На початку поточного завдання з аудиту аудитор повинен виконати такі дії:
   (a) виконати процедури відповідно до вимог МСА 220 стосовно продовження стосунків з клієнтом та конкретного завдання з аудиту[1];
   (b) оцінити дотримання відповідних етичних вимог, включаючи незалежність, відповідно до вимог МСА 220[2].
   (c) визначити розуміння умов завдання відповідно до вимог МСА 210[3] (див. параграфи А5–А7).

Заходи планування

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

8. Визначаючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен:
   (a) виявити характеристики завдання, які визначатимуть його обсяг;
   (b) встановити звітні цілі завдання для планування часу аудиту та характеру необхідного повідомлення інформації;
   (c) розглянути чинники, які з погляду професійного судження аудитора є важливими для спрямування зусиль команди із завдання;
   (d) розглянути результати діяльності, що передує завданню, та, якщо це застосовно, чи є належними знання суб'єкта господарювання за результатами виконання інших завдань партнером із завдання;
   (e) уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання (див. параграфи А8–А11).

9. Аудитор має розробити план аудиту з описом:
   (a) характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінювання ризиків, як визначено у МСА 315 (переглянутий)[4];
   (b) характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено у МСА 330[5];
   (c) інших запланованих аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання вимог МСА під час виконання завдання (див. параграфи А12–А14).

10. Під час виконання аудиту аудитор має оновлювати та змінювати загальну стратегію і план аудиту в разі потреби протягом періоду аудиту (див. параграф А15).

---

1 МСА 220 *«Контроль якості аудиту фінансової звітності»*, параграфи 12–13.
2 МСА 220, параграфи 9–11.
3 МСА 210 *«Узгодження умов завдань з аудиту»*, параграфи 9–13.
4 МСА 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*.
5 МСА 330 *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*.

11. Аудитор має планувати характер, час і обсяг того, як здійснюється керівництво та нагляд за членами команди із завдання, а також перевірку їх роботи (див. параграфи А16–А17).

Документація

12. Аудитор повинен включити в аудиторську документацію[6]:
    (a) загальну стратегію аудиту;
    (b) план аудиту;
    (c) будь-які значні зміни, внесені під час виконання завдання з аудиту, в загальну стратегію та план аудиту, а також причини цих змін (див. параграфи А18–А21).

Додаткові положення щодо перших завдань з аудиту

13. До початку виконання першого завдання з аудиту аудитор має виконати такі дії:
    (a) виконати процедури відповідно до вимог МСА 220 стосовно прийняття клієнта та конкретного завдання з аудиту[7];
    (b) звернутися до попереднього аудитора (якщо аудитор змінився) згідно з відповідними етичними вимогами (див. параграф А22).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Роль та час планування (див. параграф 2)

А1. 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.

А2. 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. Наприклад, планування включає розгляд (до ідентифікації та оцінювання аудитором ризиків суттєвого викривлення) таких питань, як:

- аналітичні процедури, що будуть виконуватись як процедури оцінювання ризиків;

[6] МСА 230 *«Аудиторська документація»*, параграфи 8–11 та А6.
[7] МСА 220, параграфи 12–13.

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

А3. 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. Наприклад, обговорення характеру та часу детальних аудиторських процедур з управлінським персоналом може поставити під загрозу ефективність аудиту, роблячи такі процедури занадто передбачуваними.

Участь ключових членів команди із завдання (див. параграф 5)

А4. Участь партнера із завдання та інших ключових членів команди із завдання в плануванні аудиту дає змогу використати їх досвід та інтуїцію, внаслідок чого підвищується ефективність процесу планування[8].

Діяльність, що передує завданню (див. параграф 6)

А5. Діяльність, що передує завданню, визначена у параграфі 6, на початку поточного аудиту допомагає аудитору виявити та оцінити події або обставини, що можуть негативно вплинути на його здатність спланувати і виконати завдання з аудиту.

А6. Виконання такої діяльності, що передує завданню, дає можливість аудитору спланувати завдання з аудиту, в якому:

- аудитор зберігатиме необхідну незалежність і 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.

[8] У МСА 315 (переглянутий) в параграфі 10 визначено вимоги та надано поради щодо обговорення групою із завдання чутливості суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення фінансової звітності. В МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»* (параграф 15) надано поради стосовно привертання уваги під час таких обговорень щодо вразливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

A7. Розгляд аудитором продовження стосунків із клієнтом і відповідних етичних вимог, включаючи незалежність, триває протягом усього завдання з аудиту, оскільки змінюються його умови та обставини. Виконання початкових процедур продовження стосунків із клієнтом та оцінювання відповідних етичних вимог (включаючи незалежність) на початку аудиту поточного року означає, що такі процедури будуть завершені до виконання інших значущих дій, які стосуються аудиту поточного року. Для постійних завдань з аудиту такі початкові процедури часто здійснюються невдовзі після завершення попереднього аудиту.

Заходи планування

Загальна стратегія аудиту (див. параграфи 7–8)

A8. Процес визначення загальної стратегії аудиту допомагає аудитору вирішувати (за умови завершення виконання процедур оцінювання ризиків) такі питання, як:

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

A9. У Додатку наведено приклади важливих питань, які слід брати до уваги під час визначення загальної стратегії аудиту.

A10. Після визначення загальної стратегії аудиту потрібно розробити план аудиту, 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.

Положення, що стосуються малих підприємств

A11. Аудит малих підприємств може виконуватися зовсім невеликою групою аудиторів. Часто аудит малих підприємств виконує партнер із завдання (який може бути практикуючим фахівцем–підприємцем) разом із одним членом команди із завдання (або взагалі одноосібно). Малий розмір команди спрощує координацію й обмін інформацією між її членами. Визначення загальної стратегії аудиту малого підприємства не повинно бути складним або трудомістким завданням. Воно залежить від розміру підприємства та команди із завдання, а також від складності аудиту. Наприклад, стислий меморандум, підготовлений при завершенні попереднього аудиту на основі результатів перевірки робочих документів і висвітлення питань, виявлених під час щойно завершеного аудиту, та оновлений у поточному періоді відповідно до результатів обговорень із власником – керівником підприємства, може використовуватись як документально зафіксована стратегія аудиту для поточного завдання з аудиту, якщо він охоплює питання, зазначені у параграфі 8.

План аудиту (див. параграф 9)

A12. План аудиту є більш детальним, ніж загальна стратегія аудиту, оскільки він включає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які будуть виконувати члени команди із завдання. Планування таких аудиторських процедур здійснюється протягом усього періоду аудиту, оскільки план цього завдання з аудиту постійно уточнюється. 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.

A13. Визначення характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінювання ризиків і подальших аудиторських процедур, оскільки вони стосуються розкриттів, є важливим, враховуючи як широкий діапазон інформації, так і рівень деталізації, які можуть застосовуватись у цих розкриттях. Крім того, деякі розкриття можуть містити інформацію, отриману не з Головної книги чи облікових регістрів, а це також може вплинути на оцінені ризики, а також характер, час та обсяг аудиторських процедур у відповідь на них.

A14. Розгляд розкриттів на ранніх стадіях аудиту дає змогу аудитору приділити достатню увагу та запланувати достатній час для розгляду розкриттів настільки ж уважно, як і щодо розгляду класів операцій, подій і залишків рахунків. Розгляд на ранніх етапах може також допомогти аудитору визначити вплив на аудит:

- важливих нових чи переглянутих розкриттів, які вимагаються внаслідок змін середовища суб'єкта господарювання, його фінансового стану чи діяльності (наприклад, зміни в необхідній ідентифікації сегментів та звітуванні з інформації сегмента, викликаної злиттям суб'єктів господарювання);
- важливих нових чи переглянутих розкриттів, викликаних змінами в застосовній концептуальній основі фінансового звітування;
- необхідності залучення експерта аудитора для допомоги у виконанні аудиторських процедур відносно конкретних розкриттів (наприклад, розкриттів інформації щодо пенсійних планів або інших аналогічних зобов'язань); та
- питань стосовно розкриттів, які аудитор хотів би обговорити з тими, кого наділено найвищими повноваженнями[9].

Зміни в плані під час виконання аудиту (див. параграф 10)

A15. 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 та план аудиту і, як наслідок, заплановані характер, час та 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.

Керівництво, нагляд та перевірка (див. параграф 11)

A16. Характер, час та обсяг роботи з управління і нагляду за членами команди із завдання, а також перевірка їх роботи залежать від багатьох чинників, зокрема:

- розміру та складності суб'єкта господарювання;
- ділянки аудиту;
- оцінених ризиків суттєвого викривлення (наприклад, підвищення оцінених ризиків для певної ділянки аудиту зазвичай вимагає відповідного збільшення обсягу та часу з управління і нагляду за членами команди із завдання, а також більш детального огляду їх роботи);
- здатність і компетентність окремих членів групи, що виконують завдання з аудиту.

---

[9] МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф A13.

У МСА 220 містяться подальші вказівки щодо управління, нагляду та перевірки аудиторської роботи [10].

Положення, що стосуються малих підприємств

A17. Якщо аудит виконується виключно партнером із завдання, питання щодо управління і нагляду за членами команди із завдання, а також перевірки їх роботи не виникають. У таких випадках партнер із завдання, який особисто виконав усі аспекти роботи, буде знати всі суттєві питання. Формування об'єктивного погляду на відповідність суджень, зроблених під час аудиту, може створювати практичні проблеми, якщо весь аудит виконує одна людина. Якщо аудит виконує одноосібний практикуючий фахівець та існують особливо складні або незвичайні питання, може виявитись доцільним отримати консультацію інших досвідчених аудиторів або професійної аудиторської організації.

Документація (див. параграф 12)

A18. Документація із загальної стратегії аудиту є реєстрацією основних рішень, які вважаються необхідними для належного планування аудиту та надання інформації про значущі питання команди із завдання. Наприклад, аудитор може підсумовувати загальну стратегію аудиту у вигляді меморандуму, що містить ключові рішення стосовно загального обсягу, часу та проведення аудиту.

A19. Документація плану аудиту є реєстрацією запланованих характеру, часу та обсягу процедур оцінювання ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень у відповідь до оцінених ризиків. Вона також використовується як реєстрація належного планування процедур аудиту, яка дає змогу перевірити й ухвалити такі процедури перед їх виконанням. Аудитор може використовувати стандартні аудиторські програми або контрольні листи на завершення аудиту, належно пристосовані для відображення обставин конкретного завдання.

A20. Реєстрація значущих змін у загальній стратегії та плані аудиту, а також змін внаслідок цього у запланованих характері, часі й обсязі виконання аудиторських процедур пояснює причини таких значущих змін та описує кінцеву загальну стратегію і план аудиту, прийняті для завдання. Вона також відображає дії у відповідь на значущі зміни, що відбуваються під час аудиту.

Положення, що стосуються малих підприємств

A21. Як зазначено в параграфі A11, відповідний стислий меморандум може виступати як документально підтверджена стратегія аудиту малих підприємств. Для плану аудиту стандартні аудиторські програми або контрольні листи (див. параграф A17), складені з урахуванням незначної кількості заходів системи внутрішнього контролю, що притаманно для

[10] МСА 220, параграфи 15–17.

малих підприємств, можуть використовуватися за умови, якщо вони пристосовані до обставин конкретного завдання, включаючи оцінювання ризиків аудитором.

Додаткові положення щодо перших завдань з аудиту (див. параграф 13)

A22. 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 під час 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 та план аудиту;
- аудиторські процедури, необхідні для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно залишків на початок періоду[11];
- 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).

[11] МСА 510 *«Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»*.

Додаток

(див. параграфи 7–8, А8–А11)

Положення щодо визначення загальної стратегії аудиту

У цьому Додатку наведено приклади питань, які аудитор може розглядати під час визначення загальної стратегії аудиту. Багато з цих питань також впливатимуть на детальний план аудиту. Наведені приклади стосуються широкого спектра питань, застосовних до багатьох завдань. Хоча розгляд деяких із зазначених нижче питань може вимагатись іншими МСА, не всі з них доречні для кожного завдання з аудиту, тому їх перелік не є вичерпним.

Характеристики завдання

- Концептуальна основа фінансового звітування, відповідно до якої підготовлено фінансову інформацію, що підлягає аудиту, включаючи будь-яку необхідність в узгодженні з іншими концептуальними основами фінансового звітування.
- Галузеві вимоги до звітності, наприклад звіти, що вимагаються органами, які регулюють діяльність галузі.
- Очікуваний обсяг аудиту, включаючи кількість місць розташування компонентів, що підлягають аудиту.
- Характер відносин контролю між материнською компанією та її компонентами, що визначає, як консолідуватиметься фінансова звітність групи.
- Обсяг перевірки компонентів іншими аудиторами.
- Характер сегментів бізнесу, що підлягають аудиту, включаючи потребу в спеціалізованих знаннях.
- Застосовувана валюта звітності, включаючи будь-яку необхідність у перерахунку валюти для фінансової інформації, що підлягає аудиту.
- Необхідність у проведенні законодавчовстановленого аудиту окремих фінансових звітів на додаток до аудиту з метою консолідації фінансової звітності.
- Доступність результатів роботи внутрішніх аудиторів і ступінь потенційної довіри аудитора до їхньої роботи.
- Використання суб'єктом господарювання послуг організацій, які вони надають, та шляхи отримання аудитором доказів щодо структури або функціонування заходів контролю, наданих цими організаціями.
- Очікуване використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх завдань з аудиту, наприклад доказів стосовно процедур оцінювання ризиків і тестування заходів контролю.
- Вплив інформаційних технологій на аудиторські процедури, включаючи наявність даних та очікуваний ступінь використання комп'ютеризованих методів аудиту.

- Координація очікуваного обсягу і часу виконання аудиту з будь-якими оглядами проміжної фінансової інформації та вплив отриманої під час таких оглядів інформації на аудит.
- Наявність персоналу та даних клієнта.

Цілі звіту, час аудиту та характер повідомлення інформації

- Графік звітності суб'єкта господарювання, наприклад проміжні та кінцеві етапи.
- Організація зустрічей з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, для обговорення характеру, часу й обсягу аудиторської роботи.
- Обговорення з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, питань очікуваного типу і часу звітів, які слід надати, а також повідомлення іншої інформації у письмовій чи усній формі, включаючи звіт аудитора, листи управлінському персоналу і повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.
- Обговорення з управлінським персоналом питань стосовно очікуваного повідомлення інформації про стан виконання аудиту всього завдання.
- Повідомлення аудиторам компонентів стосовно очікуваних типів і часу звітів, які слід надати, та іншої інформації, пов'язаної з аудитом компонентів.
- Очікуваний характер і час повідомлення між членами команди із завдання, включаючи характер та час проведення зустрічей групи, а також час огляду виконаної роботи.
- Визначення того, чи очікуються будь-які повідомлення третім сторонам, включаючи відповідальність, визначену законодавчо або за контрактом щодо звіту за наслідками аудиту.

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

- Визначення суттєвості відповідно до МСА 320[12] та якщо це застосовно:
  - Визначення суттєвості для компонентів і повідомлення про це аудиторам компонентів згідно з вимогами МСА 600[13].
  - Попередня ідентифікація значущих компонентів та значущих класів операцій, залишків рахунків і розкриттів інформації.
- Попереднє виявлення ділянок з високим ризиком суттєвого викривлення.
- Вплив оціненого ризику суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності загалом на керівництво, нагляд та перевірку.

[12] МСА 320 *«Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»*.

[13] МСА 600 *«Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»*, параграфи 21–23 та 40(с).

- Спосіб, у який аудитор доносить до членів команди із завдання важливість бути допитливими та дотримуватися професійного скептицизму під час збору й оцінювання аудиторських доказів.
- Результати попередніх аудитів, що включали оцінювання ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, а також характер виявлених недоліків та дії, спрямовані на їх усунення.
- Обговорення питань, що можуть вплинути на аудит, із персоналом фірми, який відповідає за надання інших послуг суб'єкту господарювання.
- Докази відданості управлінського персоналу розробці, впровадженню та підтриманню дієвої системи внутрішнього контролю, включаючи докази належної документації такої системи внутрішнього контролю.
- Зміни в застосовній концептуальній основі фінансового звітування, наприклад зміни в стандартах обліку, які можуть потребувати значних нових або переглянутих розкриттів.
- Обсяг операцій, який може визначити, чи є більш ефективним для аудитора довіряти системі внутрішнього контролю.
- Значення, яке надається в межах усього суб'єкта господарювання системі внутрішнього контролю як засобу забезпечення успішної господарської діяльності.
- Процес чи процеси, які використовує управлінський персонал для ідентифікації та підготовки розкриттів відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи розкриття, які містять інформацію, отриману не з Головної книги чи облікових регістрів.
- Значущі зміни у бізнесі, що впливають на суб'єкт господарювання, включаючи зміни в інформаційних технологіях і бізнес-процесах, зміни в складі ключового управлінського персоналу, а також поглинання, злиття й вилучення капіталу.
- Значні події в галузі, наприклад зміни в нормативних актах, що регулюють галузь, чи поява нових вимог до звітування.
- Інші відповідні значущі зміни, наприклад зміни у правовому середовищі, що впливають на суб'єкт господарювання.

Характер, час та обсяг ресурсів

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

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 315 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)

«ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА»

(чинний для аудитів фінансової звітності групи за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Дата набрання чинності 2

Ціль 3

Визначення 4

Вимоги

Процедури оцінки ризиків та пов'язані дії 5–10

Необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль 11–24

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення 25–31

Документація 32

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Процедури оцінки ризиків та пов'язані дії A1–A24

Необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль A25–A121

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення A122–A152

Документація A153–A156

Додаток 1. Компоненти внутрішнього контролю

Додаток 2. Умови та події, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення

Міжнародний стандарт аудиту (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».*

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за ідентифікацію й оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності шляхом розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль.

Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 р. або пізніше.

Ціль

3. 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.

Визначення

4. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:
   (a) твердження *(assertions)* – надані управлінським персоналом явні або неявні представлення, що містяться у фінансовій звітності, які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різних типів, які можуть мати місце;
   (b) бізнес-ризик *(business risk)* – ризик, що є наслідком значущих умов, подій, обставин, діяльності або бездіяльності, які можуть негативно впливати на здатність суб'єкта господарювання досягти своїх цілей та реалізувати стратегії, або від встановлення невідповідних цілей і стратегій;
   (c) внутрішній контроль *(internal control)* – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансового звітування, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів. Термін «заходи контролю» стосується кожного окремого аспекту одного чи кількох компонентів системи внутрішнього контролю;
   (d) процедури оцінки ризиків *(risk assessment procedures)* – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, ідентифікації й визначення ризиків суттєвого викривлення внаслідок або

шахрайства, або помилки на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень;

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

Вимоги

Процедури оцінки ризиків та пов'язані дії

5. 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 (див. параграфи A1–A5).

6. Процедури оцінки ризиків мають включати таке:

   (a) 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 (див. параграф A6–A13);

   (b) аналітичні процедури (див. параграфи A14–A17);

   (c) спостереження та інспектування (див. параграф A18).

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

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

9. Якщо аудитор має намір використати інформацію, яку він отримав під час своєї минулої роботи із суб'єктом господарювання та під час проведення аудиторських процедур у ході попередніх аудитів, він повинен визначити, чи відбулися з моменту проведення попереднього аудиту зміни, які можуть вплинути на доречність такої інформації для поточного аудиту (див. параграфи A19–A20).

10. 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 (див. параграфи A21–A24).

Необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль

Суб'єкт господарювання та його середовище

11. Аудитор повинен отримати розуміння такого:
    (a) доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, включаючи застосовну концептуальну основу фінансового звітування (див. параграфи А25–А30);
    (b) характер суб'єкта господарювання, в тому числі:
        (i) його діяльність;
        (ii) структуру його власності та корпоративного управління;
        (iii) види інвестицій, які суб'єкт господарювання здійснює та планує здійснити, включаючи інвестиції у підприємства спеціального призначення; та
        (iv) структуру і спосіб фінансування суб'єкта господарювання, для того щоб мати розуміння класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації, які можна очікувати у фінансовій звітності (див. параграфи А31–А35);
    (c) вибір і застосування суб'єктом господарювання облікової політики, включаючи причини для внесення змін до неї. Аудитор повинен оцінити, чи є облікова політика суб'єкта господарювання прийнятною для його діяльності та чи відповідає вона застосовній концептуальній основі фінансового звітування й обліковим політикам, які застосовуються у відповідній галузі (див. параграф А36);
    (d) цілі та стратегії суб'єкта господарювання і пов'язані з ними бізнес-ризики, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення (див. параграфи А37–А43);
    (e) вимірювання та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання (див. параграфи А44–А49).

Внутрішній контроль суб'єкта господарювання

12. 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 (див. параграфи А50–А73).

Характер та обсяг розуміння доречних заходів контролю

13. 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 (див. параграфи А74–А76).

Компоненти внутрішнього контролю

Середовище контролю

14. Аудитор повинен отримати розуміння середовища контролю. Для цього він повинен оцінити таке:
    (a) чи запровадив та підтримує управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, культуру чесності й етичної поведінки; та
    (b) 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 (див. параграфи A77–A87).

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання

15. Аудитор повинен отримати розуміння того, чи передбачено у суб'єкта господарювання процес для:
    (a) ідентифікації бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансового звітування;
    (b) оцінювання значущості ризиків;
    (c) оцінювання ймовірності їх виникнення; та
    (d) прийняття рішень про механізми розгляду цих ризиків (див. параграф A88).

16. Якщо суб'єкт господарювання встановив такий процес (далі у тексті – «процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання»), аудитор повинен отримати розуміння такого процесу та його результатів. Якщо аудитор ідентифікує ризики суттєвого викривлення, які не вдалося ідентифікувати управлінському персоналу, він повинен оцінити, чи існує будь-який основний ризик, який, на думку аудитора, мав бути ідентифікований процесом оцінки ризиків суб'єкта господарювання. Якщо такий ризик існує, аудитор повинен отримати розуміння того, чому цей процес не дав змоги його ідентифікувати та оцінити, чи є цей процес прийнятним за таких обставин, або визначити, чи існують суттєві недоліки внутрішнього контролю щодо процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання.

17. Якщо суб'єкт господарювання не встановив такого процесу або процес є несистематичним, аудитор повинен обговорити з управлінським персоналом, чи були виявлені бізнес-ризики, що стосуються цілей фінансового звітування та в який спосіб їх було розглянуто. Аудитор повинен оцінити, чи є прийнятною за таких обставин відсутність задокументованого процесу оцінки ризиків, або визначити, чи є це суттєвим недоліком внутрішнього контролю (див. параграф A89).

Інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, що стосуються фінансового звітування, та повідомлення інформації

18. Аудитор повинен отримати розуміння інформаційної системи, включаючи пов'язані бізнес-процеси, що стосуються фінансового звітування, включаючи такі питання (див. параграфи A90–A92 та A95–A96):
    (a) класи операцій у діяльності суб'єкта господарювання, які є значними для фінансової звітності;
    (b) 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 та відображення у фінансовій звітності;
    (c) відповідні бухгалтерські записи, підтвердна інформація та окремі рахунки у фінансовій звітності, які використовуються для ініціалізації, запису, обробки та реєстрації операцій; це включає виправлення неправильної інформації, а також те, як інформація переноситься до Головної книги. Записи можуть вестися вручну або в електронній формі;
    (d) як інформаційна система реєструє події та умови, які не є бухгалтерськими операціями, але які є значущими для фінансової звітності;
    (e) процес фінансового звітування, який застосовується для складання фінансової звітності суб'єкта господарювання, включаючи значні облікові оцінки та розкриття; і
    (f) заходи контролю проводок, включаючи нестандартні проводки, які роблять для реєстрації нетипових, незвичайних операцій або коригувань (див. параграфи A93–A94).

    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 та допоміжних книг, так і з інших джерел.

19. 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 (див. параграфи A97–A98):
    (a) обмін інформацією між управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями; і
    (b) зовнішній обмін інформацією, наприклад із регуляторними органами.

Заходи контролю, доречні для аудиту

20. 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 (див. параграфи А99–А106).

21. Отримуючи розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, аудитор повинен отримати розуміння того, як суб'єкт господарювання відповів на ризики, що походять з ІТ (див. параграфи А107–А109).

Моніторинг заходів контролю

22. 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 (див. параграфи А110–А112).

23. Якщо у суб'єкта господарювання здійснюється внутрішній аудит[1], з метою визначення, чи є доречною для аудиту діяльність внутрішнього аудиту, аудитор повинен отримати розуміння характеру обов'язків діяльності з внутрішнього аудиту, її організаційного статусу та заходів, які нею здійснюються або які мають здійснюватися (див. параграфи А113–А120).

24. 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 (див. параграф А121).

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення

25. Аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення:
    (a) на рівні фінансової звітності (див. параграфи А122–А125); та
    (b) на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації (див. параграфи А126–А131) для того, щоб створити основу для розробки й виконання подальших аудиторських процедур.

26. З цією метою аудитор повинен:
    (a) 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

[1] МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) *«Використання роботи внутрішніх аудиторів», термін «діяльність внутрішнього аудиту»* визначено в параграфі 14(a).

(включаючи кількісні або якісні аспекти таких розкриттів) (див. параграфи А132–А136);

(b) 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;

(c) ув'язати ідентифіковані ризики із тим, що може бути не так на рівні тверджень, ураховуючи відповідні заходи контролю, які аудитор планує тестувати (див. параграфи А137–А139); та

(d) розглянути ймовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень, і встановити, чи може потенційне викривлення призвести до суттєвого викривлення (див. параграф А140).

Ризики, які потребують спеціального розгляду аудитором

27. У межах оцінки ризиків згідно з процедурою, описаною у параграфі 25, аудитор повинен встановити, чи є будь-які з ідентифікованих ризиків, за судженням аудитора, значними. При здійсненні такого судження аудитор повинен виключити вплив ідентифікованих заходів контролю, що стосуються такого ризику.

28. При здійсненні судження щодо того, які ризики є значними, аудитор повинен проаналізувати щонайменше таке:

(a) чи є ризик ризиком шахрайства;

(b) чи пов'язаний ризик із нещодавніми значними економічними, обліковими та іншими обставинами і, відтак, потребує особливої уваги;

(c) складність операцій;

(d) чи має такий ризик відношення до значних операцій із пов'язаними сторонами;

(e) рівень суб'єктивності при здійсненні оцінки фінансової інформації, що стосується ризику, особливо таких оцінок, які пов'язані з високим рівнем невизначеності оцінки; та

(f) чи включає ризик значні операції, що виходять за межі звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання або іншим чином є незвичайними (див. параграфи А141–А145).

29. Якщо аудитор установив, що існує значний ризик, він повинен отримати розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю, доречні для такого ризику (див. параграфи А146–А148).

Ризики, для яких лише процедури перевірки по суті не надають достатніх та прийнятних аудиторських доказів

30. Стосовно деяких ризиків аудитор може винести судження про неможливість або недоцільність отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів лише за допомогою процедур по суті. Такі ризики можуть бути пов'язані із неточним або неповним відображенням звичайних та суттєвих класів операцій чи залишків рахунків, характеристики яких

часто дають змогу здійснювати їх автоматизовану обробку без ручних операцій або з незначною їх кількістю. У цих випадках заходи контролю суб'єкта господарювання стосовно таких ризиків є важливими для аудиту, і аудитор повинен отримати їх розуміння (див. параграфи А149–А151).

Перегляд оцінки ризиків

31. Оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень може змінюватися в ході аудиту в міру отримання додаткових аудиторських доказів. За обставин, якщо аудитор отримує аудиторські докази під час проведення подальших аудиторських процедур або при отриманні нової інформації, які не відповідають аудиторським доказам, на яких ґрунтувалася первинна оцінка аудитора, він повинен переглянути таку оцінку та відповідно модифікувати подальші заплановані аудиторські процедури (див. параграф А152).

Документація

32. Аудитор повинен включити до аудиторської документації таке[2]:
    (a) обговорення з членами команди із завдання, якщо це вимагається параграфом 10, та прийняті суттєві рішення;
    (b) основні елементи розуміння, отримані стосовно кожного аспекту діяльності суб'єкта господарювання та його середовища, які зазначені в параграфі 11, і кожного компонента внутрішнього контролю із зазначених у параграфах 14–24; джерела інформації, з яких було отримано розуміння, та виконані процедури оцінки ризиків;
    (c) ідентифіковані й оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень згідно з параграфом 25; та
    (d) ідентифіковані ризики і пов'язані заходи контролю, про які аудитор отримав розуміння в результаті виконання вимог параграфів 27–30 (див. параграфи А153–А156).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Процедури оцінки ризиків та пов'язані дії (див. параграф 5)

А1. Отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль (далі у тексті – «розуміння суб'єкта господарювання»), є постійним і динамічним процесом збирання, оновлення й аналізу інформації протягом усього аудиту. Таке розуміння

[2] МСА 230 *«Аудиторська документація»*, параграфи 8–11 та А6.

формує систему критеріїв, у межах якої аудитор планує аудит та здійснює професійні судження в ході всього аудиту, наприклад, коли:

- оцінює ризики суттєвого викривлення фінансової звітності;
- визначає суттєвість відповідно до МСА 320[3];
- розглядає прийнятність вибору та застосування облікових політик і адекватність розкриття інформації у фінансовій звітності;
- ідентифікує сфери, які стосуються сум і розкриттів у фінансовій звітності та можуть вимагати спеціального розгляду аудитором, наприклад: операції з пов'язаними сторонами або оцінка управлінським персоналом здатності господарюючого суб'єкта продовжувати свою діяльність на безперервній основі; або коли розглядає бізнесове призначення операцій;
- формулює очікування для використання при виконанні аналітичних процедур;
- виконує дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, включаючи розробку і виконання подальших аудиторських процедур для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі; та
- оцінює достатність та прийнятність отриманих аудиторських доказів, таких як прийнятність припущень, а також усних і письмових запевнень управлінського персоналу.

A2. Інформація, отримана внаслідок виконання процедур оцінки ризиків і пов'язаних заходів, може використовуватись аудитором як аудиторські докази для підтвердження оцінок ризиків суттєвого викривлення. Крім того, аудитор може отримати аудиторські докази щодо класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації та відповідних тверджень, а також щодо операційної ефективності заходів контролю, навіть якщо такі процедури не планувались окремо як процедури по суті або тести заходів контролю. Аудитор може також вирішити виконати процедури по суті або тести заходів контролю одночасно з процедурами оцінки ризиків, оскільки це буде ефективним.

A3. Аудитор використовує професійне судження для визначення обсягу необхідного розуміння. Основну увагу при розгляді аудитор приділяє визначенню того, чи є отримане розуміння достатнім для досягнення мети, зазначеної у цьому МСА. Глибина загального розуміння, необхідного аудитору, є меншою, ніж та, якою володіє управлінський персонал при здійсненні управління суб'єктом господарювання.

A4. Ризики, які необхідно оцінити, включають як ті, що спричинені помилками, так і ті, які спричинені шахрайством (цей МСА поширюється на обидва типи). Однак значущість шахрайства є такою, що подальші вимоги та рекомендації стосовно процедур оцінки ризиків

[3] МСА 320 *«Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»*.

і пов'язаних заходів для отримання інформації, яка використовується для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства включені до МСА 240[4].

A5. Хоча від аудитора вимагається виконати всі процедури оцінки ризиків, зазначені в параграфі 6, під час отримання необхідного розуміння суб'єкта господарювання (див. параграфи 11–24), від аудитора не вимагається виконувати усі ці процедури стосовно кожного аспекту такого розуміння. Можуть виконуватись інші процедури, а інформація, отримана під час їх виконання, може бути корисною при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення. Приклади таких процедур охоплюють:

- огляд інформації, отриманої із зовнішніх джерел, таких як комерційні та економічні журнали, звіти аналітиків, банків або рейтингових агенцій, або з нормативних чи фінансових видань;
- надсилання запитів зовнішньому юридичному консультанту або експертам з оцінки, послугами яких користувався суб'єкт господарювання.

Подання запитів до управлінського персоналу та інших осіб суб'єкта господарювання (див. параграф 6(a))

A6. Значна частина інформації, отриманої аудитором у ході подання запитів, надається управлінським персоналом та особами, відповідальними за фінансове звітування. Аудитор може також отримувати інформацію шляхом подання запитів внутрішнім аудиторам, якщо діяльність з внутрішнього аудиту здійснюється у суб'єкта господарювання, а також іншим особам суб'єкта господарювання.

A7. Аудитор може також отримувати інформацію або інші точки зору при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення шляхом подання запитів до інших осіб суб'єкта господарювання та інших працівників з різними рівнями повноважень. Наприклад:

- запити до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть допомогти аудитору отримати розуміння середовища, в якому складається фінансова звітність. МСА 260 (переглянутий)[5] вказує на важливість двостороннього обміну інформацією для отримання аудитором відповідної інформації від тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
- запити до працівників, які займаються ініціюванням, обробкою або реєстрацією складних чи незвичайних операцій, можуть допомогти аудитору оцінити прийнятність вибору і застосування певної облікової політики;

---

[4] МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»*, параграфи 12–24.

[5] МСА 260 (переглянутий) *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»*, параграф 4(b).

- запити до внутрішнього юридичного консультанта суб'єкта господарювання можуть надати інформацію з таких питань, як судові справи, дотримання законів і нормативних актів, знання про шахрайство або підозрюване шахрайство, що може вплинути на суб'єкт господарювання, гарантії, післяпродажні зобов'язання, домовленості (наприклад, про створення спільних підприємств) із діловими партнерами та значення контрактних умов;
- запити до персоналу відділу маркетингу або відділу реалізації можуть надати інформацію про зміни у маркетингових стратегіях суб'єкта господарювання, його тенденції реалізації або контрактні домовленості з його клієнтами;
- запити до відділу управління ризиками (або до осіб, які цим займаються) можуть надати інформацію щодо операційних та регуляторних ризиків, які можуть вплинути на фінансове звітування;
- запити до персоналу інформаційних систем можуть надати інформацію щодо змін у системі, збоїв у роботі систем або у функціонуванні заходів контролю та інших ризиках, пов'язаних з інформаційними системами.

A8. Оскільки отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища є безперервним і динамічним процесом, аудитор може звертатись із запитами протягом усього виконання завдання.

Запити до діяльності внутрішнього аудиту

A9. Якщо у суб'єкта господарювання є діяльність з внутрішнього аудиту, запити до відповідних осіб, які забезпечують цю діяльність, можуть надати аудитору інформацію, що виявиться корисною для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, а також для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівнях фінансового звіту та тверджень. Під час виконання своєї роботи внутрішні аудитори швидше за все отримують розуміння роботи суб'єкта господарювання та ділових ризиків і можуть робити висновки щодо ідентифікованих недоліків внутрішнього контролю або ризиків, а це може виявитись дуже доречним для розуміння аудитором суб'єкта господарювання, оцінки ним ризиків або інших аспектів аудиту. Саме виходячи з цього аудитор робить такі запити незалежно від того, чи планує він використати роботу внутрішніх аудиторів для модифікації характеру або часу, або зменшення обсягу аудиторських процедур, які будуть виконуватись[6]. Особливо доречними можуть бути запити щодо питань, які внутрішні аудитори виносили на розгляд тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та результатів власного процесу оцінки ризиків внутрішніми аудиторами.

[6] Відповідні вимоги наведено в МСА 610 (переглянутому в 2013 р.).

A10. Якщо з відповідей на запити аудитора стає відомо про наявність інформації, яка може бути доречною для фінансового звітування суб'єкта господарювання й для аудиту, аудитор може дійти висновку про необхідність ознайомлення з відповідними звітами внутрішніх аудиторів. Прикладами звітів внутрішніх аудиторів, які можуть виявитись доречними, будуть їхні документи із стратегії та планування і звіти з результатами обстежень, виконаних внутрішніми аудиторами, які готувалися для управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

A11. Крім того, відповідно до МСА 240[7], якщо внутрішні аудитори надають аудитору інформацію стосовно дійсного, підозрюваного або уявного шахрайства, аудитор враховує це під час оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

A12. Відповідальними особами серед внутрішніх аудиторів, яким надсилаються запити, будуть ті, хто, на думку аудитора, мають відповідні знання, досвід та повноваження, наприклад керівник підрозділу внутрішнього аудиту або, залежно від обставин, інші особи в підрозділі. Аудитор може вважати за потрібне організувати періодичні зустрічі з такими особами.

Особливі положення, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору (див. параграф 6(a))

A13. Аудитори суб'єктів господарювання державного сектору часто мають додаткові обов'язки стосовно внутрішнього контролю та дотримання вимог застосовних законодавчих і нормативних актів. Запити до відповідних осіб серед внутрішніх аудиторів можуть допомогти аудиторам в ідентифікації ризиків суттєвого недотримання вимог застосовних законодавчих і нормативних актів та ризику недоліків у внутрішньому контролі щодо фінансового звітування.

Аналітичні процедури (див. параграф 6(b)

A14. Аналітичні процедури, виконані як процедури оцінки ризиків, можуть ідентифікувати ті аспекти діяльності суб'єкта господарювання, про які аудитор не знав, і можуть допомогти при оцінці ризиків суттєвого викривлення у створенні основи для розробки і впровадження дій у відповідь на такі оцінені ризики. Аналітичні процедури, виконані як процедури оцінки ризиків, можуть включати як фінансову, так і нефінансову інформацію, наприклад зв'язок між обсягом продаж та площею торгової точки або кількістю проданих товарів.

A15. Аналітичні процедури можуть допомогти ідентифікувати існування незвичайних операцій або подій та сум, коефіцієнтів і тенденцій, які можуть потребувати аудиторської перевірки. Ідентифіковані

[7] МСА 240, параграф 19.

незвичайні або неочікувані зв'язки можуть допомогти аудитору при виявленні ризиків суттєвого викривлення, особливо ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

A16. Проте якщо в таких аналітичних процедурах використовуються дані, агреговані на високому рівні (що спостерігається в тому разі, якщо аналітичні процедури виконуються як процедури оцінки ризиків), результати таких аналітичних процедур є тільки попереднім свідченням того, чи може мати місце суттєве викривлення. Відповідно в таких випадках розгляд іншої інформації, яка була зібрана при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення, разом із результатами таких аналітичних процедур може допомогти аудитору отримати розуміння й оцінити результати аналітичних процедур.

Положення щодо малих підприємств

A17. Деякі малі підприємства можуть не мати проміжної (квартальної) або щомісячної фінансової інформації, яка може використовуватися для аналітичних процедур. За таких обставин, незважаючи на те що аудитор може бути здатний виконати обмежені аналітичні процедури для цілей планування аудиту або отримання певної інформації через подання запитів, аудитору може бути необхідно спланувати виконання аналітичних процедур для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, якщо є доступним попередній проект фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Спостереження та інспектування (див. параграф 6(c))

A18. Спостереження та інспектування можуть супроводжувати подання запитів до управлінського персоналу й інших осіб і можуть також надати інформацію про суб'єкт господарювання та його середовище. Приклади таких аудиторських процедур включають спостереження або інспектування:

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

Інформація, отримана у попередніх періодах (див. параграф 9)

A19. Попередній досвід роботи аудитора із суб'єктом господарювання та аудиторські процедури, виконані під час попередніх аудитів, можуть надати аудитору інформацію про:

- попередні викривлення та чи були вони своєчасно виправлені;
- характер діяльності суб'єкта господарювання та його середовища, а також його внутрішній контроль (включаючи недоліки внутрішнього контролю);
- суттєві зміни, яких зазнав суб'єкт господарювання або його діяльність з попереднього фінансового періоду, які можуть допомогти аудитору отримати достатнє розуміння суб'єкта господарювання для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення;
- ті конкретні типи операцій та інших подій або залишків рахунків (та пов'язані розкриття), щодо яких аудитору було складно виконати необхідні аудиторські процедури, наприклад, внаслідок їх складності.

A20. Аудитор повинен визначити, чи доречна інформація, отримана у попередніх періодах, якщо він має намір використати її для цілей поточного аудиту. Це потрібно тому, що зміни у середовищі контролю, наприклад, можуть вплинути на доречність інформації, отриманої в попередньому році. Для того щоб визначити, чи відбулися зміни, які можуть вплинути на доречність такої інформації, аудитор може подати запити та виконати інші відповідні аудиторські процедури, такі як наскрізні перевірки відповідних систем.

Обговорення з членами команди із завдання (див. параграф 10)

A21. Обговорення з членами команди із завдання вразливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення:

- дає можливість більш досвідченим членам команди із завдання, включаючи партнера із завдання, поділитися своїми думками, які ґрунтуються на їх знанні суб'єкта господарювання;
- дає змогу членам команди із завдання обмінюватись інформацією про бізнес-ризики, яких зазнає суб'єкт господарювання, та про те, як і на якому етапі фінансова звітність може бути вразливою до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилок;
- допомагає членам команди із завдання отримати краще розуміння можливості суттєвого викривлення фінансової звітності в окремих сферах, закріплених за ними, та отримати розуміння, як результати виконуваних ними аудиторських процедур можуть вплинути на інші аспекти аудиту, включаючи рішення щодо характеру, строків та обсягу подальших аудиторських процедур;
- створює основу для повідомлення та обміну новою інформацією, отриманою у ході всього аудиту, що може вплинути на оцінку ризиків суттєвого викривлення або на аудиторські процедури, які виконуються з метою розгляду таких ризиків між членами команди із завдання.

У МСА 240 викладено подальші вимоги та рекомендації стосовно обговорення серед членів команди із завдання питання ризиків шахрайства[8].

A22. Включення в обговорення з членами команди із завдання відповідно до вимог параграфа 10 розгляду вимог до розкриттів застосовної концептуальної основи фінансового звітування допоможе на ранніх стадіях аудиту ідентифікувати сфери, де може існувати ризик суттєвого викривлення стосовно розкриттів. Прикладами питань для обговорення членами команди із завдання можуть бути:

- зміни у вимогах фінансового звітування, що можуть привести до важливих нових чи переглянутих розкриттів;
- зміни в середовищі суб'єкта господарювання, його фінансовому стані або діяльності, що можуть привести до важливих нових чи переглянутих розкриттів, наприклад злиття компаній протягом періоду, який проходить аудит;
- розкриття, отримання прийнятних аудиторських доказів щодо яких в минулому було складним; та
- розкриття складних питань, включаючи ті, що вимагали важливих суджень управлінського персоналу щодо того, яку інформацію розкривати.

A23. Не завжди необхідним або доцільним для обговорення є залучення всіх членів до одного обговорення (як, наприклад, у випадку аудиту, що проводиться у багатьох місцях одночасно). Не обов'язково також інформувати усіх членів команди із завдання про всі рішення, досягнуті при обговоренні. Партнер із завдання може обговорити питання з ключовими членами команди із завдання, включаючи, якщо це вважається прийнятним, осіб зі спеціальними навичками або знаннями та осіб, відповідальних за аудит компонентів, і делегувати проведення обговорень з іншими особами з урахуванням рівня поінформованості членів команди із завдання, який вважається необхідним у її межах. Корисним може бути план повідомлення інформації, узгоджений із партнером із завдання.

Положення щодо малих підприємств

A24. Багато малих аудитів повністю проводяться партнером із завдання (який може бути єдиним фахівцем-практиком). У таких ситуаціях саме партнер із завдання, який особисто здійснював планування аудиту, відповідатиме за розгляд вразливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок.

[8] МСА 240, параграф 15.

Необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль

Суб'єкт господарювання та його середовище

Галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники (див. параграф 11(а))

Галузеві чинники

A25. Доречні галузеві чинники включають галузеві умови, такі як конкурентне середовище, відносини між постачальником та клієнтом, а також технологічні розробки. Приклади питань, які аудитор може враховувати, охоплюють:

- ринок і конкуренцію, включаючи попит, місткість ринку та цінову конкуренцію;
- циклічну або сезонну діяльність;
- виробничу технологію, пов'язану із продукцією суб'єкта господарювання;
- постачання та вартість електроенергії.

A26. Галузь, у якій провадить діяльність суб'єкт господарювання, може обумовлювати виникнення певних ризиків суттєвого викривлення, які виникають з характеру діяльності або рівня регулювання. Наприклад, довгострокові контракти можуть передбачати значні орієнтовні суми доходів і витрат, які призводять до виникнення ризиків суттєвого викривлення. У таких випадках важливо, щоб до складу команди із завдання входили особи, які мають достатні відповідні знання та досвід[9].

Регуляторні чинники

A27. Відповідні регуляторні чинники включають регуляторне середовище. Регуляторне середовище охоплює серед іншого застосовну концептуальну основу фінансового звітування та правове і політичне середовище. Приклади чинників, які може проаналізувати аудитор, такі:

- облікові принципи та галузеві практики;
- нормативна база для регульованої галузі, включаючи вимоги до розкриттів;
- законодавчі та нормативні положення, які суттєво впливають на діяльність суб'єкта господарювання, включаючи прямий нагляд;
- оподаткування (корпоративне та інше);
- урядова політика, що на даний момент впливає на ведення діяльності суб'єкта господарювання, а саме монетарна, включаючи валютний контроль, фіскальна, фінансове стимулювання (наприклад, програми урядової допомоги) і тарифна політика або політика торгових обмежень;

[9] МСА 220 *«Контроль якості аудиту фінансової звітності»*, параграф 14.

- екологічні вимоги, які впливають на галузь або діяльність суб'єкта господарювання.

A28. У МСА 250 наведено деякі конкретні вимоги, які стосуються законодавчої та нормативної бази, що застосовується до суб'єкта господарювання і галузі або сектору, в яких суб'єкт господарювання провадить діяльність[10].

Положення щодо суб'єктів господарювання державного сектору

A29. При аудитах суб'єктів господарювання державного сектору закони, нормативні акти або інші керівні документи можуть впливати на діяльність суб'єкта господарювання. Такі елементи важливо враховувати при отриманні розуміння суб'єкта господарювання і його середовища.

Інші зовнішні чинники

A30. Прикладами інших зовнішніх чинників, які впливають на суб'єкт господарювання та які аудитор може враховувати, є загальні економічні умови, відсоткові ставки та наявність фінансування, а також інфляція або ревальвація грошової одиниці.

Характер суб'єкта господарювання (див. параграф 11 (b))

A31. 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 включати таке: чи належно враховуються гудвіл, спільні підприємства, інвестиції або суб'єкти господарювання спеціального призначення та чи адекватно розкриті ці питання в фінансовій звітності.
- Форма власності та відносини між власниками та 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. МСА 550[11] встановлює вимоги і надає рекомендації щодо розгляду аудитором питань, які стосуються пов'язаних сторін.

A32. Приклади питань, які аудитор може розглянути при отриманні розуміння суб'єкта господарювання, включають:

- Бізнесові операції, такі як:

[10] МСА 250 *«Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»*, параграф 12.

[11] МСА 550 *«Пов'язані сторони»*.

  - характер джерел прибутку, продуктів або послуг і ринків, включаючи участь в електронній торгівлі, наприклад Інтернет-продажах та маркетинговій діяльності;
  - спосіб ведення діяльності (наприклад, етапи та методи виробництва або діяльність, що наражається на природоохоронні ризики);
  - об'єднання, спільні підприємства та залучення сторонніх виконавців;
  - географічне поширення і галузева сегментація;
  - місцезнаходження виробничих приміщень, складів і адміністративних приміщень та місцезнаходження і кількість товарно-матеріальних запасів;
  - основні клієнти та важливі постачальники товарів і послуг, трудові домовленості (включаючи існування угод із профспілками, пенсії й інші винагороди після завершення трудової діяльності, опціони на акції або заохочувальні премії та урядове регулювання трудової діяльності);
  - діяльність і витрати на дослідження та розробки;
  - операції з пов'язаними сторонами.
- Інвестиції та інвестиційна діяльність, а саме:
  - заплановані або нещодавно здійснені придбання чи 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.
- 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.
- Практика фінансового звітування, а саме:
  - облікові принципи і галузеві практики, включаючи значущі класи операцій, залишки рахунків та відповідні розкриття у фінансовій звітності, характерні для певної галузі, (наприклад, позики та інвестиції для банків або дослідження й розробки для фармацевтичних підприємств);
  - визнання доходів;

- облік справедливих цін;
- валютні активи, зобов'язання й операції;
- облік незвичайних або складних операцій, включаючи операції в неоднозначних або зростаючих сферах (наприклад, облік компенсацій на основі акцій).

A33. Значні зміни в рамках суб'єкта господарювання порівняно з попередніми періодами можуть спричинити або змінити ризики суттєвого викривлення.

Характер суб'єктів господарювання спеціального призначення

A34. Суб'єкт господарювання спеціального призначення (іноді іменований цільовою компанією) є суб'єктом господарювання, який зазвичай створюється для вузького та чітко визначеного призначення, наприклад для здійснення оренди або сек'юритизації фінансових активів, або для ведення діяльності з досліджень та розробок. Такий суб'єкт може мати форму корпорації, трасту, партнерства або некорпоративного підприємства. Суб'єкт господарювання, за дорученням якого було створене підприємство спеціального призначення, часто може передавати активи останньому (наприклад, як складову операції списання з балансу фінансових активів), отримувати право використовувати активи останнього або надавати останньому послуги, тоді як інші сторони можуть надавати фінансування останньому. Як зазначено в МСА 550, за деяких обставин підприємство спеціального призначення може бути пов'язаною стороною суб'єкта господарювання[12].

A35. Концептуальні основи фінансового звітування часто визначають докладні умови стосовно контролю або обставини, за яких суб'єкт господарювання спеціального призначення повинен розглядатися для консолідації. Тлумачення вимог таких концептуальних основ часто потребує вичерпного знання відповідних угод із суб'єктом господарювання спеціального призначення.

Вибір і застосування облікових політик суб'єктом господарювання (див. параграф 11(c))

A36. 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;

[12] МСА 550, параграф A7.

- 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 і стратегії та пов'язані бізнес-ризики (див. параграф 11(d)

A37. Суб'єкт господарювання провадить свою діяльність у контексті галузевих, регуляторних та інших внутрішніх і зовнішніх чинників. Для здійснення дій у відповідь на такі чинники 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.

A38. 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. Бізнес-ризик може виникати, наприклад, внаслідок:

- розробки нової продукції або послуг, що можуть зазнати невдачі;
- ринку, який навіть у разі успішного розвитку є недостатнім для підтримки продукту чи послуги; або
- дефектів у продукції або послугах, які можуть призвести до відповідальності та ризику погіршення репутації.

A39. 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.

A40. Приклади питань, які аудитор може розглянути при отриманні розуміння цілей, стратегій та пов'язаних бізнес-ризиків суб'єкта господарювання, що можуть призвести до виникнення ризику суттєвого викривлення фінансової звітності, включають:

- галузеві зміни (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у відсутності у суб'єкта господарювання персоналу або досвіду для реагування на зміни в галузі);
- нові продукти та послуги (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у підвищенні відповідальності за продукцію);
- розширення діяльності (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у тому, що попит не був точно оцінений);

- нові вимоги до обліку (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у неповному або неналежному їх впровадженні чи збільшенні витрат);
- регуляторні вимоги (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у тому, що існують підвищені юридичні ризики);
- поточні та перспективні вимоги щодо фінансування (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у втраті фінансування внаслідок недотримання вимог суб'єктом господарювання);
- застосування ІТ (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у несумісності систем і процесів);
- вплив впровадження стратегії, зокрема будь-який вплив, що призведе до нових вимог до обліку (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у неповному або неналежному впровадженні).

A41. 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. Наприклад, бізнес-ризик, пов'язаний зі зменшенням клієнтської бази, може збільшити ризик суттєвого викривлення, пов'язаний з оцінкою дебіторської заборгованості. Проте цей ризик, особливо у поєднанні зі скороченням економіки, може також мати довгострокові наслідки, які аудитор враховує при оцінці прийнятності припущення щодо безперервності. Питання про те, чи призведе бізнес-ризик до виникнення ризику суттєвого викривлення, розглядається з урахуванням умов, у яких перебуває суб'єкт господарювання. Приклади подій та умов, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення, наведені у Додатку 2.

A42. Зазвичай управлінський персонал ідентифікує бізнес-ризики та розробляє підходи до їх розгляду. Такий процес оцінки ризиків є частиною внутрішнього контролю і розглядається в параграфі 15 та параграфах A88–A89.

Положення, характерні для суб'єктів господарювання державного сектору

A43. При аудитах суб'єктів господарювання державного сектору цілі управлінського персоналу можуть зазнавати впливу питань щодо відповідальності державного сектору і можуть включати цілі, обумовлені в законах, нормативних актах та інших керівних документах.

Вимірювання та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання (див. параграф 11(е))

A44. Управлінський персонал та інші особи здійснюватимуть оцінку і огляд тих питань, які вони вважають важливими. Показники оцінки, внутрішні або зовнішні, створюють тиск на суб'єкт господарювання. Такий тиск,

у свою чергу, може мотивувати управлінський персонал вжити заходів для поліпшення показників господарської діяльності або викривлення інформації у фінансовій звітності. Відповідно розуміння показників оцінки суб'єкта господарювання допомагає аудитору при розгляді того, чи може тиск у напрямі досягнення намічених завдань призвести до дій управлінського персоналу, які збільшують ризик суттєвого викривлення, включаючи викривлення внаслідок шахрайства. МСА 240 містить більш детальні вимоги та рекомендації стосовно ризику шахрайства.

A45. Вимірювання та огляд фінансових результатів не є таким самим, що й моніторинг заходів контролю (описаний як компонент внутрішнього контролю у параграфах A110–A121), 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.

A46. Приклади інформації, що формується всередині суб'єкта господарювання і яка використовується управлінським персоналом для вимірювання та здійснення огляду фінансових показників діяльності та яку аудитор може розглянути, включають:

- ключові показники діяльності (фінансові та нефінансові) і ключові коефіцієнти, тенденції та операційну статистику;
- аналіз фінансових показників за періодами;
- бюджети, прогнози, варіаційні аналізи, інформацію за сегментами та звіти про діяльність на рівні підрозділу, відділу або на інших рівнях;
- показники оцінки роботи працівників та політику стимулюючих компенсацій;
- порівняння показників діяльності суб'єкта господарювання з показниками конкурентів.

A47. Зовнішні сторони також можуть здійснювати вимірювання та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання. Наприклад, зовнішня інформація, така як звіти аналітиків і кредитно-рейтингових агенцій, може бути корисною для аудитора. Такі звіти часто можна отримати від суб'єкта господарювання, стосовно якого проводиться аудит.

A48. 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. Наприклад, показники ефективності діяльності можуть свідчити про незвичайно швидке зростання прибутковості суб'єкта господарювання порівняно з іншими суб'єктами господарювання цієї галузі. Така інформація, особливо у поєднанні з іншими чинниками, такими як премії за результатами роботи або стимулюючі винагороди, може свідчити про потенційний ризик упередженості управлінського персоналу при складанні фінансової звітності.

Положення щодо малих підприємств

A49. У малих підприємствах часто не передбачено процесів оцінки та огляду фінансових результатів. Запити до управлінського персоналу можуть виявити той факт, що управлінський персонал покладається на певні основні показники оцінки фінансових результатів і вжиття відповідних заходів. Якщо результати таких запитів вказують на відсутність оцінки або огляду результатів, може мати місце підвищений ризик того, що викривлення не будуть виявлені й виправлені.

Внутрішній контроль суб'єкта господарювання (див. параграф 12)

A50. 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.

A51. Наступний матеріал для застосування внутрішнього контролю наведено у чотирьох таких розділах:

- Загальний характер і характеристики внутрішнього контролю.
- Доречні для аудиту заходи контролю.
- Характер та обсяг розуміння доречних заходів контролю.
- Компоненти внутрішнього контролю.

Загальний характер і характеристики внутрішнього контролю

Призначення внутрішнього контролю

A52. Внутрішній контроль розробляється, запроваджується та ведеться для реагування на виявлені бізнес-ризики, які перешкоджають досягненню будь-якої мети суб'єкта господарювання, яка стосується:

- достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання;
- ефективності та результативності його діяльності; і
- дотримання суб'єктом господарювання застосовних законів та нормативних актів.

Способи розробки, впровадження та підтримки внутрішнього контролю змінюються залежно від розміру і складності суб'єкта господарювання.

Положення щодо малих підприємств

A53. Малі підприємства можуть використовувати менш структуровані заходи та простіші процеси і процедури для досягнення своїх цілей.

Обмеження внутрішнього контролю

A54. Внутрішній контроль незалежно від його ефективності може надати суб'єкту господарювання лише обґрунтовану впевненість щодо досягнення цілей фінансової звітності суб'єкта господарювання. На ймовірність досягнення цих цілей впливають невід'ємні обмеження внутрішнього контролю. Ці обмеження включають реальність того, що людське судження при прийнятті рішень може бути помилковим і що збої у внутрішньому контролі можуть виникати внаслідок людської помилки. Наприклад, може бути помилка у структурі контролю або в зміні такого контролю. Так само робота контролю може не бути ефективною, як і у випадку, коли інформація, яка створюється в цілях внутрішнього контролю (наприклад, оперативний звіт про відхилення), не є ефективною, оскільки особа, відповідальна за огляд інформації, не розуміє її призначення або не вживає відповідних заходів.

A55. Крім того, заходи контролю можуть бути обійдені внаслідок змови двох чи більше осіб або неприйнятного нехтування внутрішнім контролем з боку управлінського персоналу. Наприклад, управлінський персонал може укладати додаткові угоди з клієнтами, які змінюють умови стандартних угод купівлі-продажу суб'єкта господарювання, що може призвести до неналежного визнання прибутків. Може бути також обійдений або відключений контроль результатів редагування комп'ютерної програми, призначений для ідентифікації та реєстрації операцій, що перевищують встановлені кредитні ліміти.

A56. Водночас при розробці та впровадженні заходів контролю управлінський персонал може здійснювати судження щодо характеру й обсягу заходів контролю, які він обирає для впровадження, а також щодо характеру й обсягу ризиків, які він приймає.

Положення щодо малих підприємств

A57. Малі підприємства часто мають менше працівників, що може обмежити обсяг розподілу обов'язків. Проте власник–керівник малого підприємства може бути спроможний здійснювати більш ефективний нагляд, ніж керівник більшого за розміром суб'єкта господарювання. Такий нагляд може компенсувати в цілому більш обмежені можливості для розподілу обов'язків.

A58. З іншого боку, власник-керівник може бути більш здатним обійти заходи контролю, оскільки система внутрішнього контролю підприємства менш структурована. Цей факт аудитор бере до уваги при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Розподіл внутрішнього контролю на компоненти

A59. Розподіл внутрішнього контролю на такі п'ять компонентів для цілей цього МСА створює корисну базу для розгляду аудиторами того, як різні аспекти внутрішнього контролю суб'єкта господарювання можуть впливати на аудит:

(a) середовище контролю;

(b) процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;

(c) інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, доречні для фінансової звітності, та повідомлення інформації;

(d) заходи контролю; та

(e) моніторинг заходів контролю.

Цей розподіл не обов'язково відображає те, як суб'єкт господарювання розробляє, впроваджує та веде внутрішній контроль, або те, як він може класифікувати будь-який окремий компонент. Аудитори можуть використовувати різну термінологію або концептуальні основи для опису різних аспектів внутрішнього контролю та їх впливу на аудит, які відрізняються від наведених у цьому МСА, за умови, що розглянуті та враховані всі компоненти, описані у цьому МСА.

A60. Матеріали для застосування, які стосуються п'яти компонентів внутрішнього контролю та їх зв'язку з аудитом фінансової звітності, викладено далі в параграфах A76–A117. У Додатку 1 викладено подальше пояснення цих компонентів внутрішнього контролю.

Характеристики ручних та автоматизованих елементів внутрішнього контролю, важливих для оцінки ризиків аудитором

A61. Система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання включає ручні і часто автоматизовані елементи. Характеристики ручних або автоматизованих елементів є важливими для оцінки ризиків аудитором і подальших аудиторських процедур, які на ній ґрунтуються.

A62. Використання ручних або автоматизованих елементів у внутрішньому контролі також впливає на спосіб ініціації, реєстрації, обробки та обліку операцій:

- Заходи контролю у ручній системі можуть включати такі процедури, як затвердження й перегляд операцій, звірка та відстеження звірених статей. Альтернативно суб'єкт господарювання може використовувати автоматизовані процедури для ініціації, реєстрації, обробки та обліку операцій; при цьому записи у електронному форматі замінюють паперові документи.
- Заходи контролю в ІТ-системах складаються з комбінації автоматизованих (наприклад, заходи контролю, вбудовані в комп'ютерні програми) і ручних заходів контролю. Крім того, ручні заходи контролю можуть бути незалежними від ІТ, можуть використову-

вати інформацію, створену ІТ, або можуть обмежуватися моніторингом ефективного функціонування ІТ та інших автоматизованих заходів контролю і обробкою винятків. Якщо ІТ використовується для ініціації, реєстрації, обробки чи обліку операцій або інших фінансових даних для включення у фінансову звітність, системи і програми можуть містити заходи контролю, пов'язані з відповідними твердженнями щодо суттєвих рахунків, або бути критичними для ефективного функціонування ручних заходів контролю, які залежать від ІТ.

Поєднання ручних та автоматизованих елементів у внутрішньому контролі суб'єкта господарювання варіюється залежно від характеру і складності використання ІТ суб'єктами господарювання.

A63. Загалом ІТ сприяють внутрішньому контролю суб'єкта господарювання через надання можливості суб'єкту господарювання:

- послідовно застосовувати попередньо визначені бізнес-правила та виконувати складні розрахунки при обробці великих обсягів операцій або даних;
- поліпшувати своєчасність, доступність і точність інформації;
- спрощувати додатковий аналіз інформації;
- посилювати здатність моніторингу результатів діяльності суб'єкта господарювання та його політик і процедур;
- зменшувати ризик обходу заходів контролю; та
- посилювати здатність досягати ефективного розподілу обов'язків через запровадження заходів контролю безпеки у програмах, базах даних та операційних системах.

A64. ІТ також спричиняють специфічні ризики для внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, включаючи, наприклад:

- покладання на системи або програми, які неточно обробляють дані, обробляють неточні дані або і те, й інше;
- несанкціонований доступ до даних, що може призвести до знищення даних або їх неналежної зміни, включаючи реєстрацію неавторизованих або неіснуючих операцій, або неточну реєстрацію операцій; окремі ризики можуть виникати у разі доступу багатьох користувачів до спільної бази даних;
- можливість отримання ІТ персоналом прав доступу, які перевищують права, необхідні для виконання ними своїх обов'язків, що порушує розподіл обов'язків;
- несанкціоноване внесення змін у дані в файлах, що містять підсумкові показники (в майстер-файлах);
- несанкціоноване внесення змін до систем або програм;
- невнесення необхідних змін до систем або програм;

- неналежне ручне втручання;
- потенційна втрата даних або неможливість доступу до даних у разі потреби.

A65. Ручні елементи у внутрішньому контролі можуть бути більш доцільними, якщо вимагається здійснювати судження або діяти на власний розсуд щодо таких обставин:

- великі, незвичайні або разові операції;
- обставини, за яких складно визначити, передбачити або спрогнозувати помилки;
- за обставин, які змінюються і потребують дій у відповідь, що виходять за межі існуючого автоматизованого контролю;
- при моніторингу ефективності автоматизованих заходів контролю.

A66. Ручні елементи у внутрішньому контролі можуть бути менш надійними, ніж автоматизовані, оскільки їх можна простіше обійти, проігнорувати або відмінити, вони також є більш схильними до простих помилок і неточностей. Отже, постійність застосування елемента ручного контролю не може бути передбачена. Елементи ручного контролю можуть бути менш доцільними для таких обставин:

- операції великого обсягу або постійні операції чи в ситуаціях, коли помилок, які можна передбачити або спрогнозувати, можна уникнути, виявити та виправити їх контрольними параметрами, які автоматизовані;
- заходи контролю, де специфічні методи виконання контролю можуть бути належно сплановані й автоматизовані.

A67. Обсяг і характер ризиків внутрішнього контролю варіюються залежно від характеру та характеристик інформаційної системи суб'єкта господарювання. Суб'єкт господарювання діє у відповідь на ризики, які виникають із використанням ІТ або ручних елементів у внутрішньому контролі, через встановлення ефективних заходів контролю з урахуванням характеристик своєї інформаційної системи.

Заходи контролю, доречні для аудиту

A68. Існує прямий зв'язок між цілями суб'єкта господарювання та заходами контролю, які він запроваджує для забезпечення обґрунтованої впевненості їх досягнення. Цілі суб'єкта господарювання і відповідно його заходи контролю стосуються фінансового звітування, операцій та дотримання вимог; проте не всі з цих цілей та заходів контролю є важливими для оцінки ризиків аудитором.

A69. Чинники, важливі для судження аудитора стосовно того, чи є захід контролю окремо або в комбінації з іншими заходами важливим для аудиту, можуть включати такі проблемні питання:

- суттєвість;

- значущість пов'язаного ризику;
- розмір суб'єкта господарювання;
- характер діяльності суб'єкта господарювання, включаючи його організаційну структуру та структуру власності;
- різноманітність і складність операцій суб'єкта господарювання;
- застосовні законодавчі та нормативні вимоги;
- обставини і застосовний компонент внутрішнього контролю;
- характер і складність систем, які є частиною внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, включаючи використання організацій, що надають послуги;
- чи запобігає або виявляє та коригує певний захід контролю окремо або в комбінації з іншими заходами суттєве викривлення і якщо це так, то в який спосіб.

A70. Заходи контролю за повнотою та точністю інформації, яка формується суб'єктом господарювання, можуть бути важливими для аудиту, якщо аудитор має намір скористатися цією інформацією при розробці та виконанні подальших процедур. Заходи контролю, які стосуються цілей діяльності та дотримання вимог, також можуть бути важливими для аудиту, якщо вони пов'язані з даними, які аудитор оцінює або використовує при застосуванні аудиторських процедур.

A71. Внутрішній контроль за захистом активів від неавторизованого придбання, використання або розпорядження може включати заходи контролю, що стосуються цілей як фінансового звітування, так і операційної діяльності. Розгляд таких заходів контролю аудитором зазвичай обмежується тими, що стосуються достовірності фінансового звітування.

A72. Зазвичай суб'єкт господарювання має заходи контролю, цілі яких не є важливими для аудиту, тому їх не слід розглядати. Наприклад, суб'єкт господарювання може покладатися на складну систему автоматизованих заходів контролю для забезпечення ефективної та результативної роботи (наприклад, застосовна в авіакомпаніях система автоматизованих засобів контролю за дотриманням графіків рейсів), але ці заходи контролю, звичайно, не будуть важливими для аудиту. Крім того, хоча внутрішній контроль застосовується до всього суб'єкта господарювання або до будь-якого його операційного підрозділу чи бізнес-процесу, розуміння внутрішнього контролю, пов'язаного із кожним операційним підрозділом або бізнес-процесом суб'єкта господарювання, може не бути важливим для аудиту.

Положення, характерні для суб'єктів господарювання державного сектору

A73. Аудитори державного сектору часто несуть додаткову відповідальність щодо внутрішнього контролю, наприклад, вони можуть бути зобов'язані звітувати про відповідність певному встановленому кодексу практики. Аудитори державного сектору можуть також нести відповідальність за

звітування про дотримання вимог законів, нормативних актів та інших керівних документів. У результаті їх огляд внутрішнього контролю може бути ширшим і більш детальним.

Характер та обсяг розуміння відповідних заходів контролю (див. параграф 13)

A74. Оцінювання структури заходу контролю включає розгляд того, чи здатний захід контролю окремо або у поєднанні з іншими заходами контролю ефективно запобігти або виявити та виправити суттєві викривлення. Запровадження заходу контролю означає, що контроль існує і що суб'єкт господарювання його використовує. Оцінка запровадження неефективного заходу контролю навряд чи має рацію, тому насамперед розглядається структура заходу контролю. Неналежно розроблений захід контролю може відображати суттєвий недолік у внутрішньому контролі.

A75. Процедури оцінки ризику для отримання аудиторських доказів щодо структури і запровадження відповідних заходів контролю можуть включати:

- подання запитів до персоналу суб'єкта господарювання;
- спостереження за застосуванням певних заходів контролю;
- інспектування документів і звітів;
- відстеження операцій через інформаційну систему, що стосується фінансового звітування.

Проте лише подання запитів є недостатнім для таких цілей.

A76. Отримання розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання є недостатнім для тестування їх операційної ефективності, якщо тільки систематична робота таких заходів контролю не забезпечується автоматично. Наприклад, отримання аудиторських доказів про запровадження ручного заходу контролю в будь-який час не надає аудиторських доказів щодо операційної ефективності заходу контролю у будь-який інший час протягом періоду аудиту. Однак у зв'язку із властивою постійністю роботи ІТ (див. параграф A62) виконання аудиторських процедур для того, щоб визначити, чи запроваджений автоматизований захід контролю може слугувати тестом операційної ефективності такого заходу контролю залежно від оцінки аудитора та тестування заходів контролю, таких як контроль за змінами програм. Тестування операційної ефективності заходів контролю більш детально описано в МСА 330[13].

Компоненти внутрішнього контролю – середовище контролю (див. параграф 14)

A77. Середовище контролю включає функції тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу, ставлення, інформованість і дії тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського

[13] МСА 330 *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*.

персоналу стосовно внутрішнього контролю суб'єкта господарювання і його важливості для суб'єкта господарювання. Середовище контролю задає тон організації, впливаючи на усвідомлення контролю її працівниками.

A78. Елементи середовища контролю, які можуть бути доречними при отриманні розуміння середовища контролю, включають:

(a) *Повідомлення інформації та забезпечення дотримання професійної чесності й етичних цінностей* – це основні елементи, які впливають на ефективність розробки, адміністрування і моніторингу заходів контролю.

(b) *Прихильність до компетентності* – питання, такі як урахування управлінським персоналом рівня компетентності для певних посад та необхідних навичок і знань.

(c) *Участь тих, кого наділено найвищими повноваженнями* – ознаки тих, кого наділено найвищими повноваженнями, такі як:

- незалежність від управлінського персоналу;
- досвід і статус;
- ступінь участі та отримуваної інформації, а також ретельний розгляд діяльності;
- прийнятність дій, включаючи рівень, до якого піднімаються та відпрацьовуються з управлінським персоналом складні питання, а також взаємодія з внутрішніми та зовнішніми аудиторами.

(d) *Філософія та стиль роботи управлінського персоналу* – характеристики управлінського персоналу, такі як:

- підхід до прийняття бізнес-ризиків та управління ними;
- ставлення та дії стосовно фінансового звітування;
- ставлення до обробки інформації, облікової діяльності та персоналу бухгалтерії.

(e) *Організаційна структура* – основа, в рамках якої плануються, виконуються, контролюються та перевіряються дії суб'єкта господарювання щодо досягнення своїх цілей.

(f) *Надання повноважень і відповідальності* – питання, такі як: у який спосіб надаються повноваження та відповідальність за операційну діяльність і як встановлюються ієрархічні відносини щодо звітування та надання дозволів.

(g) *Кадрова політика і практика* – політика і практика, що стосуються, наприклад, найму, профорієнтації, професійної підготовки, оцінки, консультування, просування по службі, компенсації та виправлення проблем, що виникають на робочих місцях.

Аудиторські докази щодо елементів середовища контролю

A79. Відповідні аудиторські докази можуть бути отримані методом комбінації запитів та інших процедур оцінки ризиків, таких як доповнення запитів спостереженням або інспектуванням документів. Наприклад, через подання запитів до управлінського персоналу і працівників аудитор може отримати розуміння того, як управлінський персонал доводить до відома працівників свої погляди на бізнес-практики та етичну поведінку. Після цього аудитор може встановити, чи були запроваджені відповідні заходи контролю через розгляд, наприклад, чи має управлінський персонал письмовий кодекс поведінки та чи діє він відповідно до нього.

A80. Аудитор може також розглянути, як управлінський персонал діяв у відповідь на результати та рекомендації підрозділу внутрішнього аудиту стосовно ідентифікованих недоліків внутрішнього контролю, доречного для аудиту, включно з тим, коли й як виконувались ці дії, та чи оцінював їх наслідки підрозділ внутрішнього аудиту.

Вплив середовища контролю на оцінку ризиків суттєвого викривлення

A81. Деякі елементи середовища контролю суб'єкта господарювання мають всеохоплюючий вплив на оцінку ризиків суттєвого викривлення. Наприклад, на усвідомлення контролю суб'єктом господарювання значно впливають ті, кого наділено найвищими повноваженнями, оскільки однією з їх функцій є врівноваження тиску на управлінський персонал стосовно фінансового звітування, який може виникати з ринкових потреб або схем винагороди. На ефективність структури середовища контролю стосовно участі тих, кого наділено найвищими повноваженнями, впливають такі чинники:

- незалежність від управлінського персоналу та можливість оцінювати його дії;
- чи розуміють вони бізнес-операції суб'єкта господарювання;
- міра, якою вони оцінюють, чи складено фінансову звітність відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи те, чи містить фінансова звітність адекватні розкриття.

A82. Активна та незалежна рада директорів може впливати на філософію і стиль роботи вищого управлінського персоналу. Проте інші елементи можуть бути більш обмежені за своїм впливом. Наприклад, хоча кадрова політика і практика, спрямовані на наймання компетентного фінансового, бухгалтерського та IT персоналу може допомагати зменшувати ризик помилок при обробці фінансової інформації, вона може не зменшувати сильну схильність вищого управлінського персоналу до завищення доходів.

A83. Існування задовільного середовища контролю може бути позитивним чинником при оцінці аудитором ризиків суттєвого викривлення. Однак

хоча воно й може допомогти зменшити ризик шахрайства, задовільне середовище контролю не є абсолютним стримувальним чинником для шахрайства. І навпаки, недоліки у середовищі контролю можуть знизити ефективність заходів контролю, зокрема тих, що стосуються шахрайства. Наприклад, неспроможність управлінського персоналу виділити достатні ресурси для реагування на ризики ІТ безпеки може негативно вплинути на внутрішній контроль, даючи змогу вносити неналежні зміни до комп'ютерних програм чи даних або обробляти неавторизовані операції. Як пояснюється в МСА 330, середовище контролю також впливає на характер, час виконання та обсяг подальших аудиторських процедур[14].

A84. Саме по собі середовище контролю не запобігає суттєвому викривленню, не виявляє і не виправляє його. Однак воно може впливати на оцінку аудитором ефективності інших заходів контролю (наприклад, моніторинг заходів контролю та виконання окремих заходів контролю) і, отже, на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення.

Положення щодо малих підприємств

A85. Середовище контролю малих підприємств і великих суб'єктів господарювання швидше за все буде відрізнятися. Наприклад, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, на малих підприємствах можуть не включати незалежного або зовнішнього члена, і роль управлінця з найвищими повноваженнями може виконувати безпосередньо власник-керівник, якщо немає інших власників. Характер середовища контролю може також впливати на значущість інших заходів контролю або на їх відсутність. Наприклад, активна участь власника-керівника може знизити окремі ризики, які виникають з неналежного розподілу обов'язків на малому підприємстві; однак вона може збільшити інші ризики, наприклад ризик нехтування заходами контролю.

A86. Крім того, аудиторські докази щодо елементів середовища контролю у малих підприємствах можуть бути відсутніми у документарній формі, особливо якщо повідомлення інформації між управлінським та іншим персоналом може бути неофіційним, хоча й ефективним. Наприклад, малі підприємства можуть не мати письмового кодексу поведінки, проте, натомість, розвинути культуру, яка наголошує на важливості професійної чесності та етичної поведінки через усне інформування і на власному прикладі управлінського персоналу.

A87. Відповідно ставлення, інформованість та дії управлінського персоналу або власника-керівника мають надзвичайно важливе значення для розуміння аудитором середовища контролю малого підприємства.

[14] МСА 330, параграфи A2–A3.

Компоненти внутрішнього контролю – процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання (див. параграф 15)

A88. 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.

Положення щодо малих підприємств (див. параграф 17)

A89. Малоймовірно, що мале підприємство матиме формальний процес оцінки ризиків. У таких випадках швидше за все управлінський персонал буде ідентифікувати ризики шляхом прямої особистої участі в бізнесі. Однак незалежно від обставин необхідність подання запитів щодо ідентифікованих ризиків та їх розгляду управлінським персоналом зберігається.

Компоненти внутрішнього контролю – інформаційна система, включаючи відповідні бізнес-процеси, важливі для фінансового звітування, та повідомлення інформації

Інформаційна система, включаючи відповідні бізнес-процеси, важливі для фінансового звітування (див. параграф 18)

A90. Інформаційна система, що відповідає цілям фінансового звітування, яка включає облікову систему, складається з процедур і записів, розроблених та встановлених для того, щоб:

- ініціювати, реєструвати, обробляти та вести облік операцій суб'єкта господарювання (подій і умов), а також пов'язаних активів, зобов'язань і ресурсів власного капіталу;
- виправляти некоректну обробку операцій, наприклад застосування файлів, де накопичуються відкладені операції, та процедур, призначених для своєчасного з'ясування таких операцій;
- обробляти та обліковувати випадки нехтування або уникнення заходів контролю;
- переносити інформацію із систем обробки операцій до Головної книги;
- реєструвати інформацію щодо подій та умов окрім бізнесових операцій, важливу для фінансового звітування, таку як знос та амортизація активів, і зміни у можливості стягнення дебіторської заборгованості; та
- забезпечувати збирання, запис, обробку, узагальнення й належне розкриття у фінансової звітності інформації, яку потрібно розкривати відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

A91. Фінансова звітність може містити інформацію, отриману з інших, ніж Головна книга та допоміжні книги, джерел. Прикладами такої інформації можуть бути:

- Інформація, отримана з лізингових угод, розкритих у фінансовій звітності, наприклад можливість поновлення або майбутні лізингові платежі.
- Розкрита у фінансовій звітності інформація, надана системою управління ризиками суб'єкта господарювання.
- Інформація щодо справедливої вартості, надана експертами управлінського персоналу та розкрита у фінансовій звітності.
- Інформація, розкрита у фінансовій звітності, яку було отримано через застосування моделей, або інші розрахунки, що використовуються для розробки оцінок, які визнано або показано у фінансовій звітності, включаючи інформацію стосовно даних і суджень, застосованих у цих моделях, наприклад:
  - судження суб'єкта господарювання, які можуть вплинути на строк користування активом, або;
  - дані, наприклад, відсоткова ставка, на які впливають чинники поза контролем суб'єкта господарювання.
- Розкрита у фінансовій звітності інформація щодо аналізу чутливості, отримана від застосування фінансових моделей, яка показує, що управлінський персонал розглядав альтернативні припущення.
- Визнана або розкрита у фінансовій звітності інформація, отримана з податкових даних та декларацій суб'єкта господарювання.
- Розкрита у фінансовій звітності інформація, отримана під час аналізу на підтримку оцінки управлінського персоналу щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, наприклад розкриття, якщо такі є, стосовно подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжити свою діяльність на безперервній основі[15].

A92. Розуміння інформаційної системи, що стосується фінансового звітування, як це вимагається параграфом 18 цього МСА (включаючи розуміння тих аспектів системи, які стосуються інформації, розкритої у фінансовій звітності, яку отримано як з Головної книги та допоміжних книг, а також інших джерел), є питанням професійного судження аудитора. Наприклад, деякі суми або розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання (такі, як розкриття щодо кредитного ризику, ризику ліквідності та ринкового ризику) можуть ґрунтуватись на інформації, отриманій із системи управління ризиками суб'єкта господарювання. При цьому від аудитора не вимагається розуміння всіх аспектів системи

[15] Див. параграфи 19–20 МСА 570 (переглянутий).

управління ризиками, але при визначенні необхідного розуміння він повинен користуватись професійним судженням.

Проводки (див. параграф 18 (f))

A93. Інформаційна система суб'єкта господарювання зазвичай включає використання стандартних проводок, які постійно використовуються для реєстрації операцій. Прикладами можуть бути проводки для реєстрації продажів, придбань і виплат грошових коштів у Головній книзі або для запису облікових оцінок, які періодично здійснюються управлінським персоналом, таких як зміни в оцінці безнадійної дебіторської заборгованості.

A94. Процес фінансового звітування суб'єкта господарювання також включає використання нестандартних проводок для реєстрації одноразових, незвичайних операцій або коригувань. Приклади таких записів включають коригування при консолідації та записи при об'єднанні бізнесу, при вибутті активів, або при разових переоцінках, таких як зменшення корисності активів. У ручних системах Головної книги нестандартні проводки можуть бути ідентифіковані шляхом інспектування облікових регістрів, журналів та допоміжної документації. Якщо використовуються автоматизовані процедури для ведення Головної книги та складання фінансової звітності, такі записи можуть існувати лише в електронній формі, отже, їх легше ідентифікувати за допомогою використання комп'ютеризованих методів аудиту.

Відповідні бізнес-процеси (див. параграф 18)

A95. Бізнес-процеси суб'єкта господарювання – це дії, спрямовані на:

- розробку, придбання, виробництво, продаж і поширення продукції та послуг суб'єкта господарювання;
- забезпечення дотримання вимог законів і нормативних актів; та
- запис інформації, включаючи облікову та звітну фінансову інформацію.

Результатом бізнес-процесів є операції, які реєструються, обробляються та відображаються у звітності за допомогою інформаційної системи. Отримання розуміння бізнес-процесів суб'єкта господарювання, включаючи виникнення операцій, допомагає аудитору отримати розуміння інформаційної системи суб'єкта господарювання, яка є важливою для фінансового звітування суб'єкта господарювання за таких обставин.

Особливі положення щодо малих підприємств (див. параграф 18)

A96. Інформаційна система та пов'язані бізнес-процеси, доречні до фінансового звітування на малих підприємствах, включаючи розуміння тих аспектів системи, які стосуються інформації, розкритої у фінансовій звітності, яку отримано як із Головної книги та допоміжних книг, а також інших джерел, буде швидше за все не такою складною, як у великих суб'єктів господарювання, але її роль є настільки ж важливою. Малі підприємства з

активним залученням управлінського персоналу можуть не потребувати розлогих описів облікових процедур, складних облікових записів або облікової політики, викладеної письмово. Розуміння інформаційної системи суб'єкта господарювання, що стосується фінансового звітування для аудиту малих підприємств буде внаслідок цього простішим та більш залежним від запитів, ніж від перегляду документації. Однак необхідність отримання розуміння залишається в силі.

Повідомлення інформації (див. параграф 19)

A97. Повідомлення суб'єктом господарювання інформації про ролі та повноваження у сфері фінансового звітування та значущих питань фінансового звітування включає надання розуміння індивідуальних ролей і відповідальності, пов'язаних із внутрішнім контролем за фінансовим звітуванням. Це включає такі питання, як ступінь усвідомлення персоналом того, як його діяльність в інформаційній системі фінансового звітування пов'язана з роботою інших осіб та засобами звітування про винятки перед відповідним вищим рівнем управлінського персоналу в межах суб'єкта господарювання. Повідомлення інформації може набувати таких форм, як посібники з політик та посібники з фінансового звітування. Відкриті канали повідомлення інформації допомагають забезпечити інформування про винятки та вжиття заходів у відповідь на такі винятки.

Положення щодо малих підприємств

A98. Повідомлення інформації у малих підприємствах може бути менш структурованим і простішим, ніж у великих суб'єктах господарювання, внаслідок меншої кількості рівнів відповідальності та кращої візуальної наявності й доступності управлінського персоналу.

Компоненти внутрішнього контролю – заходи контролю (див. параграф 20)

A99. 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.

A100. 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, що вимагаються параграфами 29 і 30 відповідно; або

- заходи, які вважаються доречними за судженням аудитора.

A101. 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.

A102. 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.

A103. 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.

A104. 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.

Положення щодо малих підприємств

A105. Концепції, які покладено в основу заходів контролю малих підприємств, ймовірно, мають бути подібні до концепцій, застосовних у великих суб'єктах господарювання, проте процедура їх застосування може відрізнятися. Крім того, малі підприємства можуть визначити, що окремі типи заходів контролю не відповідають заходам контролю, які застосовує управлінський персонал. Наприклад, виключне повноваження управлінського персоналу надавати кредити клієнтам і затверджувати значні придбання може забезпечити сильний контроль за важливими залишками рахунків та операціями, зменшуючи або усуваючи необхідність у більш детальних заходах контролю.

A106. Заходи контролю, важливі для аудиту малого підприємства, ймовірно, пов'язані з основними операційними циклами, такими як доходи, придбання та витрати на оплату праці.

Ризики, що виникають з ІТ (див. параграф 21)

A107. Застосування ІТ-систем впливає на спосіб запровадження заходів контролю. 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.

A108. 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.

Вони запроваджуються для контролю ризиків, зазначених у параграфі A63.

A109. 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 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.

Компоненти внутрішнього контролю – моніторинг заходів контролю (див. параграф 22)

A110. 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.

A111. Дії управлінського персоналу з моніторингу можуть включати використання інформації від зовнішніх сторін, наприклад такої, що міститься у рекламаціях клієнтів та зауваженнях регуляторного органу, які можуть вказувати на проблеми або висвітлювати сфери, що потребують поліпшення.

Положення щодо малих підприємств

A112. Моніторинг управлінським персоналом заходів контролю часто полягає в активній участі управлінського персоналу або власника-керівника у діяльності. Така участь часто ідентифікує значні відхилення від очікувань і неточностей у фінансових даних, призводячи до вживання виправних дій щодо таких заходів контролю.

Діяльність внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання (див. параграф 23)

A113. Якщо у суб'єкта господарювання є діяльність внутрішнього аудиту, отримання розуміння його роботи допоможе аудитору в розумінні суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем, особливо ролі, яку відіграє ця діяльність у моніторингу суб'єктом господарювання заходів внутрішнього контролю за підготовкою фінансової звітності. Таке розуміння разом із інформацією, яку аудитор отримав внаслідок своїх запитів відповідно до параграфа 6(а) цього МСА, також можуть надати йому інформацію, що буде безпосередньо стосуватись ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення аудитором.

A114. Цілі діяльності внутрішнього аудиту і, отже, характер його обов'язків та статусу в межах організації значно варіюються і залежать від розміру й структури суб'єкта господарювання і вимог управлінського персоналу, а також, якщо це застосовно, вимог тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Ці питання можуть регулюватися правилами або іншим документом, що регламентує роботу підрозділу внутрішнього аудиту.

A115. Обов'язки діяльності внутрішнього аудиту можуть включати виконання процедур та оцінку результатів для надання впевненості управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо структури й ефективності процесів управління ризиками, внутрішнього контролю та управління. В такому випадку діяльність внутрішнього аудиту може відігравати важливу роль в моніторингу суб'єктом господарювання заходів внутрішнього контролю фінансового звітування. Однак відповідальність внутрішнього аудиту може концентруватись на оцінці економічності та ефективності діяльності суб'єкта господарювання, і в такому випадку робота внутрішнього аудиту може не стосуватись безпосередньо фінансового звітування суб'єкта господарювання.

A116. Звертання аудитора із запитами до відповідних осіб з числа внутрішніх аудиторів згідно з параграфом 6(а) цього МСА допоможе йому отримати

розуміння характеру обов'язків внутрішнього аудиту. Якщо аудитор визначає, що такі обов'язки стосуються фінансового звітування суб'єкта господарювання, він може отримати подальше розуміння діяльності, яку провадить або провадитиме внутрішній аудит, ознайомившись із планом аудитів за період, якщо такий є, та обговоривши цей план з відповідними особами.

A117. Якщо характер обов'язків та діяльності з надання впевненості внутрішнього аудиту стосуються фінансового звітування суб'єкта господарювання, аудитор зможе використати роботу внутрішнього аудиту для модифікації характеру або часу своїх аудиторських процедур при отриманні аудиторських доказів, або зменшити їх обсяг. Використання аудитором роботи внутрішніх аудиторів може виявитись більш ймовірним, якщо з досвіду попередніх аудитів або процедур оцінки ризиків він отримав розуміння, що внутрішній аудит суб'єкта господарювання має адекватні та необхідні ресурси відповідно до розміру суб'єкта господарювання та характеру його діяльності, а також надає свої звіти безпосередньо тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

A118. Якщо на основі свого попереднього розуміння діяльності з внутрішнього аудиту аудитор розраховує використати його роботу для модифікації характеру або часу аудиторських процедур, які будуть виконуватись, або зменшення їх обсягу, застосовуються вимоги МСА 610 (переглянутий).

A119. Як це викладено більш детально в МСА 610 (переглянутий), діяльність з внутрішнього аудиту відрізняється від інших заходів моніторингу стосовно фінансового звітування, таких як оглядів управлінської облікової інформації, які використовуються для запобігання або виявлення викривлень суб'єктом господарювання.

A120. Встановлення шляхів обміну інформацією з відповідними особами з внутрішнього аудиту на початку завдання та їх підтримка протягом виконання завдання може полегшити ефективний обмін інформацією. Це створює середовище, в якому аудитору можуть повідомити про важливі питання, які можуть вплинути на роботу аудитора, про які стало відомо внутрішнім аудиторам. В МСА 200 розглядається важливість планування та виконання аудитором завдання з професійним скептицизмом, включаючи очікування можливості виявлення інформації, яка поставить під сумнів надійність документів та відповідей на запити, що планувалось використати як аудиторські докази. Відповідно до цього обмін інформацією з внутрішніми аудиторами протягом усього завдання дасть змогу внутрішнім аудиторам привернути увагу аудитора до такої інформації, після чого він зможе врахувати її під час ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення.

Джерела інформації (див. параграф 24)

A121. 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; та
- 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.

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення

Оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності (див. параграф 25(а))

A122. 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.

A123. 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.

A124. Розуміння аудитором системи внутрішнього контролю може викликати сумніви щодо придатності фінансової звітності суб'єкта господарювання до аудиту. Наприклад:

- сумніви щодо професійної чесності управлінського персоналу суб'єкта господарювання бувають такими серйозними, що можуть змусити аудитора зробити висновок, що ризик викривлення управлінським персоналом інформації у фінансовій звітності такий, що аудит не може бути проведений;
- сумніви щодо стану та достовірності записів суб'єкта господарювання можуть змусити аудитора зробити висновок про малоймовірність

наявності достатніх і прийнятних аудиторських доказів на підтвердження немодифікованої думки щодо фінансової звітності.

A125. МСА 705 (переглянутий)[16] встановлює вимоги та містить рекомендації щодо визначення необхідності для аудитора висловити думку із застереженням чи відмовитися від висловлення думки або, як це може бути потрібно в окремих випадках, відмовитися від завдання з аудиту, якщо така відмова не суперечить застосовному законодавству або нормативному акту.

Оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень (див. параграф 25 (b))

A126. 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.

Використання тверджень

A127. 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.

A128. Аудитор може використовувати твердження, як описано в параграфі A124 (a)–(b), або висловити їх в інший спосіб, якщо всі наведені нижче аспекти було враховано. 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.

Твердження щодо класів операцій, залишків рахунків та відповідних розкриттів.

A129. Твердження, які аудитор використовує при розгляді різних типів потенційних викривлень, що можуть мати місце, належать до таких категорій:

(a) Твердження щодо класів операцій та подій, а також пов'язаних розкриттів протягом періоду аудиту:

(i) настання – операції та події, які були зареєстровані або розкриті, дійсно мали місце і стосуються суб'єкта господарювання;

[16] МСА 705 (переглянутий) *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»*.

(ii) повнота – всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані, а всі пов'язані розкриття, які необхідно було включити у фінансову звітність, було включено;

(iii) точність – суми та інші дані, пов'язані із зареєстрованими операціями і подіями, були записані правильно, а пов'язані розкриття були відповідно виміряні й викладен;

(iv) закриття періоду – операції та події були зареєстровані у правильному обліковому періоді;

(v) класифікація – операції та події були зареєстровані на належних рахунках;

(vi) подання – операції та події відповідно узагальнені або деталізовані й чітко викладені, а пов'язані розкриття є релевантними та зрозумілими в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

(b) Твердження щодо залишків рахунків та відповідних розкриттів на кінець періоду:

(i) існування – активи, зобов'язання та власний капітал наявні;

(ii) права та зобов'язання – суб'єкт господарювання має або контролює права на активи, а зобов'язання є зобов'язаннями суб'єкта господарювання;

(iii) повнота – всі активи, зобов'язання та власний капітал, які мають реєструватися, були зареєстровані, а всі пов'язані розкриття, які необхідно було включити у фінансову звітність, було включено;

(iv) точність, оцінка та розподіл – активи, зобов'язання та власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані, а пов'язані розкриття було відповідно виміряні та викладені;

(v) класифікація – активи, зобов'язання та участь у капіталі було відображено на відповідних рахунках;

(vi) подання – активи, зобов'язання та участь у капіталі відповідно узагальнені або деталізовані та чітко викладені, а пов'язані розкриття є релевантними і зрозумілими в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Твердження щодо подання та розкриття

A130. Твердження, описані в параграфі A129 (a)–(b), адаптовані за потреби, можуть також використовуватись аудитором при розгляді різних типів потенційних викривлень, які можуть трапитись у розкриттях, не пов'язаних безпосередньо із записаними класами операцій, подіями або залишками рахунків. Як приклад такого розкриття можна навести ситуацію, якщо від суб'єкта господарювання може вимагатись опис

можливих для нього ризиків, викликаних фінансовими інструментами, включаючи причину цих ризиків; цілей, політики та процесів управління ризиками, та методів вимірювання ризиків.

Положення, характерні для суб'єктів господарювання державного сектору

A131. При здійсненні тверджень щодо фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору додатково до тверджень, викладених у параграфі A129 (a)–(b), управлінський персонал часто може стверджувати, що операції та події виконувалися відповідно до законодавства, нормативних актів та інших керівних документів. Перевірка таких тверджень може входити до обсягу завдань аудиту фінансової звітності.

Процес ідентифікації ризиків суттєвого викривлення (див. параграф 26(a))

A132. Інформація, зібрана у процесі проведення процедур оцінки ризиків, включаючи аудиторські докази, отримані при оцінці структури заходів контролю та встановленні того, чи були вони запроваджені, використовується як аудиторські докази на підтримку оцінки ризиків. Оцінка ризиків визначає характер, час виконання та обсяг подальших аудиторських процедур, які мають бути виконані. Ідентифікуючи ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності, аудитор застосовує професійний скептицизм відповідно до МСА 200[17].

A133. У Додатку 2 наведені приклади умов і подій, які можуть свідчити про наявність ризиків суттєвого викривлення, включаючи ризики суттєвого викривлення, пов'язані з розкриттями.

A134. Як пояснюється в МСА 320[18], суттєвість та аудиторський ризик враховуються під час ідентифікації та визначення ризиків суттєвого викривлення в класах операцій, залишках рахунків та розкриттях. Визначення аудитором суттєвості є питанням професійного судження, на яке впливає розуміння аудитором потреб у звітуванні користувачів фінансової звітності[19].

A135. Розгляд аудитором розкриттів у фінансовій звітності під час ідентифікації ризиків включає кількісні та якісні розкриття, викривлення яких може бути суттєвим (тобто в цілому викривлення вважаються суттєвими, якщо вони очікувано можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності в цілому). Залежно від обставин суб'єкта господарювання та завдання прикладами розкриттів, що мають якісні аспекти та можуть бути доречними під час визначення ризиків суттєвого викривлення, можуть бути розкриття щодо такого:

---

[17] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграф 15.

[18] МСА 320 *«Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»*, параграф A1.

[19] МСА 320, параграф 4.

- Ліквідність та боргові угоди суб'єкта господарювання, який перебуває у важкому фінансовому становищі.
- Події або обставини, що призвели до визнання втрат від знецінювання активів.
- Основні джерела непевності оцінок, включаючи твердження щодо майбутнього.
- Характер зміни облікової політики та інших відповідних розкриттів, які вимагаються застосовною концептуальною основою фінансового звітування, якщо, наприклад, нові вимоги фінансового звітування, як очікується, будуть мати важливий вплив на фінансовий стан і фінансові показники суб'єкта господарювання.
- Схеми виплат на основі акцій, включаючи інформацію, як були визначені визнані суми, та інші доречні розкриття.
- Пов'язані сторони та операції з ними.
- Аналіз чутливості, включаючи вплив змін у твердженнях, використаних у методах оцінки суб'єкта господарювання, який повинен надати користувачам можливість зрозуміти неточність вимірів записаної або розкритої суми.

Особливі положення щодо для малих підприємств

A136. Розкриття у фінансовій звітності малих підприємств можуть бути менш деталізованими або менш складними (наприклад, деякими концептуальними основами фінансового звітування малим підприємствам дозволено наводити менше розкриттів у фінансовій звітності). Проте це не звільняє аудитора від відповідальності щодо отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль, оскільки це стосується розкриттів.

Прив'язка заходів контролю до тверджень (див. параграф 26(c))

A137. При здійсненні оцінок ризиків аудитор може ідентифікувати заходи контролю, які можуть запобігати або виявляти та виправляти суттєві викривлення в окремих твердженнях. Зазвичай корисно отримати розуміння заходів контролю та поставити їх у відповідність твердженням у контексті процесів і систем, у яких вони існують, оскільки окремі заходи контролю часто самі по собі не компенсують ризики. Часто лише поєднання заходів контролю, разом з іншими компонентами внутрішнього контролю, буде достатньо для врегулювання певного ризику.

A138. І навпаки, деякі заходи контролю можуть мати особливий вплив на окремі твердження щодо окремого класу операцій або залишків рахунків. Наприклад, заходи контролю, які суб'єкт господарювання встановлює для забезпечення обліку та реєстрації персоналом результатів щорічної інвентаризації, безпосередньо пов'язані з існуванням і повнотою тверджень щодо залишків товарно-матеріальних запасів.

A139. Заходи контролю можуть бути пов'язані із твердженнями прямо або опосередковано. Чим більш опосередкований зв'язок між ними, тим менш ефективний окремий захід контролю при запобіганні або виявленні та виправленні викривлень у такому твердженні. Наприклад, огляд менеджером з продажу важливих аспектів продажів окремих магазинів по регіону в більшості випадків лише опосередковано пов'язаний із твердженням щодо повноти стосовно доходів від продажу. Відповідно він може бути менш ефективним для зменшення ризику для такого твердження, ніж ті заходи контролю, що мають більш безпосередній зв'язок із таким твердженням, як, наприклад, порівняння товарно-транспортних документів із розрахунковими документами.

Суттєві викривлення

A139. Потенційні викривлення в окремих звітах та розкриттях можуть вважатись суттєвими внаслідок розміру, характеру або обставин (див. параграф 26 (d)).

Значні ризики

Ідентифікація значних ризиків (див. параграф 28)

A140. Значні ризики часто пов'язані зі значними незвичайними операціями або суб'єктивними чинниками. Незвичайні операції – це операції, які є незвичайними за розміром або характером, тому виникають нечасто. Суб'єктивні чинники можуть включати розробку облікових оцінок, стосовно яких існує значна невизначеність щодо вимірювання. Звичайні, нескладні операції, які підлягають систематичній обробці, менш імовірно приведуть до виникнення суттєвих ризиків.

A141. Ризики суттєвого викривлення можуть бути більшими для значних незвичайних операцій, які виникають із таких чинників:

- більше втручання управлінського персоналу для визначення порядку обліку;
- більше ручного втручання у збір та обробку даних;
- складні розрахунки або принципи обліку;
- характер незвичайних операцій, який може ускладнити для суб'єкта господарювання запровадження ефективних заходів контролю за ризиками.

A142. Ризики суттєвого викривлення можуть бути більшими для суттєвих суб'єктивних чинників, які потребують розробки облікових оцінок, що виникають з таких чинників:

- принципи обліку облікових оцінок або визнання прибутків можуть тлумачитися по-різному;
- необхідне судження може бути суб'єктивним чи складним або потребувати припущень щодо впливу майбутніх подій, наприклад судження щодо справедливої вартості.

A143. У МСА 330 описані наслідки для подальших аудиторських процедур ідентифікації ризику як значного[20].

Значні ризики, пов'язані з ризиками суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

A144. МСА 240 містить подальші вимоги та рекомендації щодо ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства[21].

Розуміння заходів контролю, пов'язаних зі значними ризиками (див. параграф 29)

A145. Хоча ризики, які пов'язані із суттєвими незвичайними або суб'єктивними чинниками, часто менш імовірно підлягають звичайним заходам контролю, управлінський персонал може вчиняти інші дії у відповідь на такі ризики. Відповідно розуміння аудитором того, чи розробив суб'єкт господарювання і чи запровадив заходи контролю для значних ризиків, що виникають із незвичайних або суб'єктивних чинників, включає розуміння того, чи здійснює управлінський персонал дії у відповідь на такі ризики, і як саме. Такі дії у відповідь можуть включати:

- заходи контролю, такі як перегляд припущень вищим керівництвом або експертами;
- задокументовані процеси оцінки;
- затвердження тими, кого наділено найвищими повноваженнями.

A146. Наприклад, якщо мають місце одиничні події, такі як отримання повідомлення про значний судовий позов, розгляд дій суб'єкта господарювання у відповідь може включати, зокрема, такі питання: чи було направлене таке повідомлення відповідним експертам (наприклад, внутрішньому або зовнішньому юридичному консультанту), чи була зроблена оцінка потенційного впливу та як запропоновано розкрити такі обставини у фінансовій звітності.

A147. У деяких випадках управлінський персонал може неналежно реагувати на значні ризики суттєвого викривлення, не запроваджуючи заходів контролю за такими суттєвими ризиками. Незапровадження управлінським персоналом таких заходів контролю є показником значних недоліків у внутрішньому контролі[22].

Ризики, для яких процедури по суті самі по собі не надають достатніх і прийнятних аудиторських доказів (див. параграф 30)

A148. Ризики суттєвого викривлення можуть бути безпосередньо пов'язані з реєстрацією звичайних класів операцій або залишків рахунків, а також підготовкою достовірної фінансової звітності. Такі ризики можуть включати ризики неточної або неповної обробки звичайних і значних

[20] МСА 330, параграфи 15 та 21.
[21] МСА 240, параграфи 25–27.
[22] МСА 265 *«Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»*, параграф A7.

класів операцій, таких як доходи, придбання, грошові надходження і грошові виплати суб'єкта господарювання.

A149. Якщо такі звичайні бізнес-операції підлягають високоавтоматизованій обробці з невеликим обсягом ручного втручання або без нього, може бути неможливо виконувати лише процедури по суті стосовно ризику. Наприклад, аудитор може вирішити, що це той випадок, коли значна частина інформації суб'єкта господарювання ініціюється, реєструється, обробляється та повідомляється лише в електронній формі (наприклад в інтегрованих системах). В таких випадках:

- аудиторські докази можуть бути наявними лише в електронній формі, а їх достатність і прийнятність зазвичай залежать від ефективності заходів контролю за їх точністю та повнотою;
- можливість неналежної ініціації або зміни інформації, що може мати місце і не бути виявленою, може бути більшою, якщо відповідні заходи контролю працюють неефективно.

A150. Наслідки для подальших аудиторських процедур ідентифікації таких ризиків описані в МСА 330[23].

Перегляд оцінки ризиків (див. параграф 31)

A151. Під час аудиту увагу аудитора може привернути інформація, яка значно відрізняється від інформації, на якій ґрунтувалась оцінка ризиків. Наприклад, оцінка ризиків може ґрунтуватися на очікуванні того, що певні заходи контролю працюють ефективно. При тестуванні таких заходів контролю аудитор може отримати аудиторські докази щодо їх неефективної роботи у відповідні періоди часу протягом аудиту. Аналогічно при виконанні процедур по суті аудитор може виявити викривлення у сумах та з більшою частотою, ніж та, що відповідає оцінці ризиків аудитором. За таких обставин оцінка ризику може неправильно відображати реальні обставини суб'єкта господарювання, а подальші заплановані аудиторські процедури можуть бути неефективними при виявленні суттєвих викривлень. Для отримання додаткових рекомендацій див. МСА 330.

Документація (див. параграф 32)

A152. Спосіб документування вимог параграфа 32 визначається аудитором за допомогою професійного судження. Наприклад, при аудитах малих підприємств документація може включатися до аудиторської документації стосовно загальної стратегії та плану аудиту[24]. Аналогічно, наприклад, результати оцінки ризиків можуть документуватись окремо або як частина документації аудитора стосовно подальших процедур[25]. На форму й обсяг документації впливає характер, розміри і складність

[23] МСА 330, параграф 8.
[24] МСА 300 *«Планування аудиту фінансової звітності»*, параграфи 7 та 9.
[25] МСА 330, параграф 28.

суб'єкта господарювання та його внутрішній контроль, доступність інформації суб'єкта господарювання, а також методологія й технологія аудиту, що використовуються під час аудиту.

A153. У суб'єктів господарювання, в яких діяльність та процеси, що стосуються фінансової звітності, не є складними, документація може бути простою за формою та відносно короткою. Немає потреби документувати повне розуміння аудитором діяльності суб'єкта господарювання та відповідних питань. Основні елементи розуміння, задокументованого аудитором, включають такі, на яких ґрунтується оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення.

A154. Обсяг документації також може відображати досвід і можливості членів команди із завдання. За умови постійного виконання вимог МСА 230 аудит, що проводиться командою із завдання, яка складається з менш досвідчених осіб, може потребувати більш детального документування, щоб допомогти таким особам отримати відповідне розуміння діяльності, ніж у випадку з більш досвідченими членами команди із завдання.

A155. При регулярних аудитах окрема документація може переноситися на наступні періоди, оновлюватись у разі потреби для відображення змін у діяльності або процесах суб'єкта господарювання.

Додаток 1

(див. параграфи 4 (c), 14–24, A77–A121)

Компоненти внутрішнього контролю

1. Цей Додаток містить детальні пояснення компонентів внутрішнього контролю, зазначених у параграфах 4(c), 14–24, A77–A121, оскільки вони пов'язані з аудитом фінансової звітності.

Середовище контролю

2. Середовище контролю охоплює такі елементи:

   (a) *Повідомлення інформації та забезпечення дотримання професійної чесності й етичних цінностей.* Ефективність заходів контролю не може бути вищою за професійні та етичні цінності людей, які їх створюють, керують ними та здійснюють моніторинг. Чесна та етична поведінка є продуктом етичних стандартів і стандартів з поведінки суб'єкта господарювання, а також того, як вони доводяться до відома і реалізуються на практиці. Забезпечення дотримання професійної чесності та етичних цінностей включає, наприклад, дії управлінського персоналу з усунення або зменшення стимулів чи спокус, які можуть заохотити персонал до нечесних, незаконних або неетичних дій. Повідомлення інформації про політику суб'єкта господарювання щодо професійної чесності та етичних цінностей може включати повідомлення персоналу інформації про стандарти поведінки в заявах про відповідну політику і кодекси поведінки, а також на прикладах.

   (b) *Прихильність до компетентності.* Компетентність – це знання та навички, необхідні для виконання завдань, що визначають роботу окремих осіб.

   (c) *Участь тих, кого наділено найвищими повноваженнями.* На усвідомлене розуміння контролю суб'єкта господарювання суттєво впливають ті, кого наділено найвищими повноваженнями. Важливість відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями, визнається у кодексах практики та інших законах і положеннях або керівництвах, розроблених для тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Інші аспекти відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями, охоплюють нагляд за розробкою та ефективною роботою процедур корпоративного інформування і процесом перевірки ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

   (d) *Філософія та стиль роботи управлінського персоналу.* Філософія та стиль роботи управлінського персоналу охоплюють широкий спектр характеристик. Наприклад, відношення та дії управлінського

персоналу щодо фінансового звітування можуть проявлятися через консервативний та/або агресивний вибір із наявних альтернативних принципів бухгалтерського обліку або через сумлінність і консерватизм, з якими здійснюються облікові оцінки.

(e) *Організаційна структура.* Створення відповідної організаційної структури включає розгляд основних сфер повноважень і відповідальності, а також належних схем звітування. Прийнятність організаційної структури суб'єкта господарювання частково залежить від його розмірів і характеру діяльності.

(f) *Надання повноважень та відповідальності.* Надання повноважень та відповідальності може включати політики, пов'язані з відповідними бізнес-практиками, знанням і досвідом основного персоналу, а також ресурсами, наданими для виконання обов'язків. Крім того, воно може включати політики та повідомлення інформації, спрямовані на забезпечення розуміння усім персоналом цілей суб'єкта господарювання, знання того, як їхні індивідуальні дії взаємопов'язані та сприяють досягненню цих цілей, і розуміння того, як і за що вони несуть відповідальність.

(g) *Кадрова політика і практика.* Кадрова політика і практика часто демонструють важливі аспекти, пов'язані з усвідомленням контролю суб'єктом господарювання. Наприклад, стандарти найму найбільш кваліфікованого персоналу, коли в центрі уваги перебуває освіта, попередній досвід роботи, попередні досягнення та докази чесної й етичної поведінки, демонструють прихильність суб'єкта господарювання до компетентних і надійних людей. Політика професійної підготовки, яка інформує про перспективні ролі та відповідальність і включає практику, таку як школи професійної підготовки та семінари, ілюструє очікувані рівні ефективності роботи і поведінки. Підвищення у посаді шляхом періодичних атестацій працівників демонструють прихильність суб'єкта господарювання до просування кваліфікованого персоналу до вищих рівнів відповідальності.

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання

3. Для цілей фінансового звітування процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання включає те, як управлінський персонал ідентифікує бізнес-ризики, важливі для складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування суб'єкта господарювання, як він оцінює їх значущість, імовірність їх настання та приймає рішення щодо дій у відповідь на ці ризики й управління ними, а також відповідні результати. Наприклад, процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання може враховувати те, як суб'єкт господарювання розглядає можливість незареєстрованих операцій та ідентифікує й аналізує значні оцінки, які зазначені у фінансовій звітності.

4. Ризики, важливі для надійного фінансового звітування, включають зовнішні та внутрішні події, операції або обставини, які можуть наставати і негативно впливати на здатність суб'єкта господарювання ініціювати, реєструвати, обробляти та розкривати у звітах фінансові дані, що відповідають твердженням управлінського персоналу у фінансовій звітності. Управлінський персонал може ініціювати плани, програми чи дії щодо розгляду певних ризиків або може ухвалити рішення про прийняття ризику в зв'язку з витратами або з інших міркувань. Ризики можуть виникати або змінюватися внаслідок таких обставин:

- *Зміни в операційному середовищі*. Зміни у регуляторному або операційному середовищі можуть спричиняти зміни у конкурентному тиску та в різних ризиках.
- *Новий персонал.* Новий персонал може приділяти основну увагу іншим аспектам або по-іншому розуміти внутрішній контроль.
- *Нові або модернізовані інформаційні системи.* Значні та швидкі зміни в інформаційних системах можуть змінювати ризик, пов'язаний із внутрішнім контролем.
- *Швидке зростання.* Значне й швидке розширення діяльності може збільшити навантаження на заходи контролю та ризик збоїв у заходах контролю.
- *Нова технологія.* Впровадження нових технологій у виробничі процеси або інформаційні системи може змінити ризик, пов'язаний із внутрішнім контролем.
- *Нові бізнес-моделі, продукти або види діяльності.* Входження в сфери діяльності або операції, в яких суб'єкт господарювання має невеликий досвід, може викликати нові ризики, пов'язані з внутрішнім контролем.
- *Корпоративна реструктуризація.* Реструктуризація може супроводжуватися скороченням штату та змінами у нагляді й розподілі обов'язків, що, в свою чергу, може змінити ризик, пов'язаний із внутрішнім контролем.
- *Розширення закордонної діяльності.* Розширення або придбання закордонних суб'єктів господарювання несе нові та часто унікальні ризики, які можуть негативно впливати на внутрішній контроль, наприклад додаткові або змінені ризики від валютних операцій.
- *Нові стандарти бухгалтерського обліку.* Прийняття нових або зміна принципів обліку може вплинути на ризики при підготовці фінансової звітності.

Інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, важливі для фінансового звітування, та повідомлення інформації

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

Багато інформаційних систем широко використовують інформаційні технології (ІТ).

6. Інформаційна система, що стосується цілей фінансового звітування, яка включає систему фінансового звітування, охоплює такі методи та записи, що:
   - ідентифікують та реєструють усі чинні операції;
   - своєчасно описують операції з достатнім рівнем деталізації для того, щоб забезпечити належну класифікацію операцій для фінансового звітування;
   - оцінюють вартість операцій у такий спосіб, що уможливлює реєстрацію їх належної грошової вартості у фінансовій звітності;
   - визначають період часу, протягом якого відбувались операції, щоб дозволити реєстрацію операцій у відповідному обліковому періоді;
   - належно подають операції та розкриття пов'язаних даних у фінансовій звітності.

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

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

Заходи контролю

9. У цілому заходи контролю, які можуть бути важливими для аудиту, можна віднести до категорій політики і процедур, що пов'язані з таким:
   - *Огляди результатів.* Ці заходи контролю включають огляди й аналізи фактичних результатів порівняно з бюджетами, прогнозами та результатами протягом попередніх періодів; порівняння різних наборів даних – операційних чи фінансових – між собою, разом із аналізами відносин та діями з дослідження і виправлення недоліків; порівняння внутрішніх даних із зовнішніми джерелами інформації; огляд функціональних показників або показників діяльності.
   - *Обробка інформації.* Двома великими групами заходів контролю щодо інформаційних систем є заходи контролю прикладних програм, які застосовуються до обробки окремих прикладних програм, та загальні заходи контролю ІТ, які є політиками і практиками, пов'язаними з багатьма прикладними програмами та які забезпечують ефективне функціонування заходів контролю прикладних програм, допомагаючи забезпечити подальшу належну

роботу інформаційних систем. Приклади заходів контролю прикладних програм включають перевірку арифметичної точності записів, ведення та перегляд залишків рахунків і перевірочних балансів (оборотно-сальдових відомостей), автоматизовані заходи контролю, такі як контрольна перевірка вхідних даних і контроль послідовностей чисел, та ручна обробка звітів про винятки. Прикладами загальних заходів контролю ІТ є заходи контролю зміни програм, заходи контролю, які обмежують доступ до програм або даних, заходи контролю за реалізацією нових версій пакетних прикладних програм та заходи контролю за системним програмним забезпеченням, які обмежують доступ або ведуть моніторинг використання системних прикладних програм, що можуть змінити фінансові дані або записи, не залишивши жодного сліду.

- *Фізичні заходи контролю.* Заходи контролю, які охоплюють:
  - фізичний захист активів, включаючи відповідні захисні заходи, такі як захищені від доступу до активів та записів об'єкти;
  - надання дозволів на доступ до комп'ютерних програм і файлів даних;
  - періодичний підрахунок та порівняння із сумами, наведеними у контрольних записах(наприклад, порівняння результатів підрахунків грошових коштів, цінних паперів і матеріальних ресурсів із обліковими записами).

Рівень важливості фізичних заходів контролю, призначених для запобігання викраденню активів, для достовірності фінансової звітності і відповідно аудиту, залежить від обставин, наприклад якщо активи є дуже вразливими до незаконного заволодіння.

- *Розподіл обов'язків.* Призначення різних людей відповідальними за надання дозволів щодо операцій, реєстрації операцій та забезпечення збереження активів. Розподіл обов'язків призначений для зменшення можливостей, які дають змогу будь-якій особі обіймати посаду, що дозволяє їй робити та приховувати помилки або шахрайські дії у звичайному ході виконання своїх обов'язків.

10. Певні заходи контролю можуть залежати від існування відповідних політик вищого рівня, встановлених управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, заходи контролю за наданням дозволів можуть делегуватися відповідно до встановлених принципів, таких як інвестиційні критерії, визначені тими, кого наділено найвищими повноваженнями; або навпаки, незвичайні операції, такі як великі придбання або відчуження, можуть потребувати особливих дозволів вищого рівня, включаючи в деяких випадках дозволи акціонерів.

Моніторинг заходів контролю

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

Моніторинг заходів контролю управлінським персоналом включає аналіз того, чи працюють вони відповідно до очікувань і чи модифікуються вони відповідно до наявних умов. Моніторинг заходів контролю може включати такі дії, як перевірка управлінським персоналом того, чи готується своєчасно звірка банківських виписок, оцінка внутрішніми аудиторами дотримання персоналом з продажу політики суб'єкта господарювання в частині положень про договори купівлі-продажу, а також нагляд юридичного відділу за дотриманням етичних або бізнес-норм суб'єкта господарювання. Моніторинг також здійснюється для забезпечення збереження ефективності роботи заходів контролю з плином часу. Наприклад, якщо своєчасність і точність банківських виписок не є об'єктом моніторингу, персонал швидше за все припинить готувати такі виписки.

12. Внутрішні аудитори або персонал, який виконує аналогічні функції, можуть сприяти моніторингу заходів контролю суб'єкта господарювання, здійснюючи індивідуальні оцінки. Зазвичай вони регулярно надають інформацію щодо функціонування внутрішнього контролю, приділяючи значну увагу оцінці ефективності внутрішнього контролю, а також інформацію про переваги й недоліки внутрішнього контролю і рекомендації щодо його поліпшення.

13. Дії з моніторингу можуть включати використання інформації з повідомлень зовнішніх сторін, які можуть вказувати на проблеми або виділяти сфери, що потребують поліпшення. Клієнти опосередковано підтверджують розрахункові дані, оплачуючи свої рахунки або висуваючи претензії щодо виставлених рахунків. Крім того, регуляторні органи можуть спілкуватися із суб'єктом господарювання стосовно питань, які впливають на функціонування внутрішнього контролю, наприклад обговорення перевірок органами регулювання банківських установ. Управлінський персонал також може враховувати повідомлення, пов'язані із внутрішнім контролем, що надходять від зовнішніх аудиторів при виконанні дій з моніторингу.

Додаток 2

(див. параграфи А41, А133)

Умови та події, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення

Далі наведені приклади умов і подій, які можуть вказувати на існування ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності. Наведені приклади охоплюють широкий спектр умов і подій, проте не всі умови та події є важливими для кожного завдання з аудиту, а список прикладів не обов'язково є повним.

- Діяльність в економічно нестабільних регіонах, наприклад у країнах зі значною девальвацією грошової одиниці або дуже високим рівнем інфляції.
- Діяльність, вразлива до нестабільних ринків, наприклад торгівля ф'ючерсами.
- Діяльність, яка значною мірою підлягає заходам з комплексного регулювання.
- Проблеми щодо безперервності діяльності та ліквідності, включаючи втрату значних клієнтів.
- Обмеження доступності капіталу та кредиту.
- Зміни в галузі, в якій працює суб'єкт господарювання.
- Зміни в логістичному ланцюзі.
- Розробка або пропонування нових продуктів чи послуг або запо-чаткування нових видів діяльності.
- Розширення у нові регіони.
- Зміни у суб'єкта господарювання, такі як великі придбання чи реорганізації або інші незвичайні події.
- Ймовірний продаж суб'єктів господарювання або сегментів бізнесу.
- Існування складних альянсів і спільних підприємств.
- Використання позабалансового фінансування, підприємств спеціального призначення та інших складних фінансових угод.
- Значні операції з пов'язаними сторонами.
- Недостатня кількість персоналу з відповідними навичками бухгалтерського обліку та фінансового звітування.
- Зміни у складі ключового персоналу, включаючи звільнення основних керівників.
- Недоліки у внутрішньому контролі, особливо ті, на які не реагує управлінський персонал.
- Стимули для управлінського персоналу та працівників брати участь в шахрайстві під час складання фінансової звітності.

- Невідповідність між ІТ-стратегією суб'єкта господарювання та його бізнес-стратегією.
- Зміни в ІТ середовищі.
- Встановлення значних нових ІТ-систем, пов'язаних із фінансовим звітуванням.
- Подання запитів щодо діяльності чи фінансових результатів суб'єкта господарювання регуляторними або урядовими органами.
- Попередні викривлення, історія помилок або суттєва кількість коригувань на кінець періоду.
- Значна кількість незвичайних або несистематичних операцій, включаючи операції між компаніями та операції зі значними доходами на кінець періоду.
- Операції, які реєструються на основі намірів управлінського персоналу, наприклад рефінансування боргу, активи для продажу, та класифікація ринкових цінних паперів.
- Застосування нових стандартів бухгалтерського обліку.
- Облікові оцінки, які включають складні процеси.
- Події або операції, які включають значну невизначеність оцінки, в тому числі облікові оцінки, та відповідні розкриття.
- Пропуск або неточне подання важливої інформації в розкриттях.
- Позови та умовні зобов'язання, наприклад гарантії продажу, фінансові гарантії та відновлення навколишнього середовища.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 320

«СУТТЄВІСТЬ ПРИ ПЛАНУВАННІ ТА ПРОВЕДЕННІ АУДИТУ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Суттєвість у контексті аудиту 2–6

Дата набрання чинності 7

Ціль 8

Визначення 9

Вимоги

Визначення суттєвості та суттєвості для виконання аудиторських процедур при плануванні аудиту 10–11

Перегляд під час проведення аудиту 12–13

Документація 14

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Суттєвість та аудиторський ризик A1

Суттєвість у контексті аудиту A2

Визначення суттєвості та суттєвості для виконання аудиторських процедур при плануванні аудиту A3–A13

Перегляд під час проведення аудиту A14

Міжнародний стандарт 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»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за застосування концепції суттєвості під час планування та проведення аудиту фінансової звітності. В МСА 450[1] пояснюється, як застосовується суттєвість під час оцінки впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит і впливу невиправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність.

Суттєвість у контексті аудиту

2. У концептуальних основах фінансового звітування поняття суттєвості часто розглядається у контексті підготовки та подання фінансової звітності. Хоча концептуальні основи фінансового звітування і можуть розглядати суттєвість, використовуючи різну термінологію, зазвичай у них йдеться про те, що:
   - викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони, окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які приймаються на основі фінансової звітності;
   - судження щодо суттєвості здійснюються з урахуванням супутніх обставин і залежать від розміру або характеру викривлення, або їх поєднання; та
   - судження щодо питань, які є суттєвими для користувачів фінансової звітності, здійснюються на основі розуміння загальних потреб у фінансовій інформації користувачів як групи[2]. Можливий вплив викривлень на окремих користувачів, потреби яких можуть значно відрізнятися, не розглядається.

3. Такий розгляд, якщо він є в застосовній концептуальній основі фінансового звітування, надає аудитору систему координат для визначення суттєвості для аудиту. Якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування не містить розгляд концепції суттєвості, характеристики, наведені у параграфі 2, нададуть аудитору таку систему координат.

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

---

[1] МСА 450 *«Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»*.

[2] Наприклад, *Концептуальна основа підготовки та подання фінансової звітності, прийнята Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку* в квітні 2001 р., вказує, що для комерційного суб'єкта господарювання надання фінансової звітності, яка задовольняє вимоги інвесторів, також зможе задовольнити більшу частину вимог інших користувачів у зв'язку з тим, що інвестори є постачальниками ризикового капіталу для цього суб'єкта господарювання.

(a) мають достатнє знання бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку, а також готові вивчати інформацію у фінансовій звітності з належною ретельністю;

(b) розуміють, що фінансову звітність підготовлено, надано й перевірено з урахуванням рівнів суттєвості;

(c) визнають невизначеність, притаманну вимірюванню сум, що ґрунтуються на оцінках, судженнях і розгляді майбутніх подій; та

(d) приймають обґрунтовані економічні рішення на основі інформації, що міститься у фінансовій звітності.

5. Концепцію суттєвості аудитор використовує як при плануванні, так і при проведенні аудиту, при оцінюванні впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит та впливу невиправлених викривлень (за їх наявності) на фінансову звітність, а також при формуванні думки в звіті аудитора (див. параграф А1).

6. При плануванні аудиту аудитор застосовує судження щодо викривлень, що будуть вважатися суттєвими. Такі судження є основою для:

(a) визначення характеру, часу та обсягу процедур оцінювання ризиків;

(b) ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення; та

(c) визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур.

Суттєвість, визначена при плануванні аудиту, не обов'язково встановлює суму, нижчу від якої невиправлені викривлення, окремо або в сукупності, будуть завжди вважатися несуттєвими. Обставини, пов'язані з деякими викривленнями, можуть змусити аудитора визнати їх суттєвими, навіть якщо вони нижчі від рівня суттєвості. Розробка аудиторських процедур для виявлення викривлень, які вважатимуться суттєвими виключно внаслідок свого характеру, не є виправданою з практичного погляду. Однак, розгляд характеру потенційних викривлень доречний для розробки аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення[3]. Крім того, оцінюючи вплив всіх невиправлених викривлень на фінансову звітність, аудитор розглядає не тільки розмір, а й характер невиправлених викривлень, а також конкретні обставини їх виникнення при оцінці впливу на фінансову звітність[4] (див. параграф А2).

Дата набрання чинності

7. Цей МСА чинний для аудиту фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше.

---

[3] Див. МСА 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*, параграфи А134 та А135.

[4] МСА 450, параграф А21.

Ціль

8. Ціллю аудитора є належне застосування концепції суттєвості при плануванні та проведенні аудиту.

Визначення

9. У МСА суттєвість для виконання аудиторських процедур *(performance materiality)* 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.

Вимоги

Визначення суттєвості та суттєвості для виконання аудиторських процедур при плануванні аудиту

10. Визначаючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен визначити суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. Якщо за конкретних обставин суб'єкта господарювання існує один або кілька окремих класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, для яких обґрунтовано очікується, що викривлення, нижчі від рівня суттєвості, прийнятого на рівні фінансової звітності в цілому, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийнятих на основі фінансової звітності, аудитор має також визначити рівень або рівні суттєвості, що застосовуватимуться до цих конкретних класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації (див. параграфи А3–А12).

11. Аудитор повинен визначити суттєвість для виконання аудиторських процедур для оцінки ризиків суттєвого викривлення та визначення змісту, часу виконання й обсягу подальших аудиторських процедур (див. параграф А13).

Перегляд під час проведення аудиту

12. 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 (див. параграф А14).

13. 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.

Документація

14. Аудитор повинен включити до аудиторської документації такі суми, а також чинники, використані для їх визначення[5]:
    (a) суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому (див. параграф 10);
    (b) якщо це застосовно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації (див. параграф 10);
    (c) суттєвість для виконання аудиторських процедур (див. параграф 11); та
    (d) інформацію щодо будь-яких переглядів ((a)–(c)) під час виконання аудиту (див. параграфи 12–13).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Суттєвість та аудиторський ризик (див. параграф 5)

A1. 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 про результати аудиту згідно з вимогами МСА[6]. Для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня аудитор отримує обґрунтовану впевненість шляхом отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі[7]. Аудиторський ризик полягає в тому, що аудитор надасть невідповідний аудиторський висновок, якщо фінансова звітність є суттєво викривленою. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення[8]. Суттєвість та

[5] МСА 230 *«Аудиторська документація»*, параграфи 8–11 та A6.
[6] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграф 11.
[7] МСА 200, параграф 17.
[8] МСА 200, параграф 13 (c).

аудиторський ризик враховуються протягом усього аудиту, особливо під час:

(a) ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення[9];

(b) визначення характеру, часу й обсягу подальших аудиторських процедур[10]; та

(c) оцінювання впливу невиправлених викривлень (за їх наявності) на фінансову звітність[11] та формування думки в звіті аудитора[12].

Суттєвість у контексті аудиту (див. параграф 6)

A2. Ідентифікація та визначення ризиків суттєвого викривлення[13] включає застосування професійного судження для ідентифікації тих класів операцій, залишків рахунків та розкриттів, включаючи якісні розкриття, викривлення яких може бути суттєвим (тобто в цілому викривлення вважаються суттєвими, якщо вони очікувано можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності в 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 та суттєвості для виконання аудиторських процедур при плануванні аудиту

Особливі положення щодо суб'єктів господарювання в державному секторі (див. параграф 10)

A3. Для суб'єктів господарювання державного сектору основними користувачами фінансової звітності є законодавчі та регуляторні органи. Крім того, фінансова звітність може використовуватися для прийняття

[9] МСА 315 (переглянутий).

[10] МСА 330 *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*.

[11] МСА 450.

[12] МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»*.

[13] МСА 315 (переглянутий), параграф 25 вимагає від аудитора ідентифікувати та оцінити ризик суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та рівні тверджень.

інших, ніж економічні, рішень. Тому визначення суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому (та в разі доцільності рівня або рівнів суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації) під час аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання державного сектору залежить від законодавчих і нормативних або інших актів, документів та органів влади, а також від потреб у фінансовій інформації законодавчих органів і громадськості стосовно програм у державному секторі.

Використання контрольних показників для фінансової звітності в цілому (див. параграф 10)

A4. 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); та
- відносна непостійність контрольного показника.

A5. 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.

A6. 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. Наприклад, у випадку, якщо на початковій стадії суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому для певного суб'єкта господарювання визначається виходячи з відсотка прибутку до оподаткування від операцій, що продовжуються, обставини, які спричиняють винятковезменшення або збільшення такого прибутку, можуть привести аудитора до висновку, що суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому можна більш точно визначити, використовуючи показник нормалізованого прибутку до оподаткування від операцій, що продовжуються, на основі результатів минулих періодів.

A7. 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.

A8. Визначення відсотка, що має застосовуватися до контрольного показника, ґрунтується на професійному судженні. Між відсотком та обраним контрольним показником існує взаємозв'язок, який полягає в тому, що відсоток, який застосовується до прибутку до оподаткування внаслідок операцій, що продовжуються, зазвичай буде більшим, ніж відсоток, що застосовується до сукупних доходів. Наприклад, аудитор може дійти думки, що п'ять відсотків прибутку до оподаткування від операцій, що продовжуються, буде прийнятним для комерційного суб'єкта господарювання обробної промисловості, але водночас він може вважати, що один відсоток від сукупних доходів або сукупних витрат буде більш доречним для неприбуткової організації. Разом із тим вищий або нижчий відсоток може виявитися прийнятним за конкретних обставин.

Особливі положення щодо малих підприємств

A9. У випадку, якщо прибуток до оподаткування суб'єкта господарювання є постійно невеликим, наприклад, це може бути тоді, коли управління суб'єктом господарювання здійснює його власник, який вилучає значну частину прибутку до оподаткування у формі оплати праці, такий контрольний показник, як прибуток (дохід) до оплати праці та податків, може виявитися більш доречним.

Особливі положення щодо суб'єктів господарювання державного сектору

A10. Під час аудиту суб'єкта господарювання державного сектору сукупні витрати або чисті витрати (витрати за вирахуванням доходів або

видатки за вирахуванням надходжень) можуть виявитись прийнятними контрольними показниками для дій за програмою. У випадку, якщо суб'єкт господарювання державного сектору зберігає державні активи, як прийнятний контрольний показник може використовуватись вартість активів.

Рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації (див. параграф 10)

A11. До чинників, що можуть вказувати на наявність одного або більшої кількості певних класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, для яких обґрунтовано очікується викривлення у меншому розмірі, ніж суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому, і можуть вплинути на економічні рішення користувачів на основі фінансової звітності, належать такі:

- Чи впливають законодавчі та нормативні акти або застосовна концептуальна основа фінансового звітування на очікування користувачів стосовно вимірювання або розкриття окремих статей (наприклад, операції з пов'язаними сторонами та оплата праці управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та аналіз чутливості для облікових оцінок за справедливою вартістю з високою непевністю).
- Основні розкриття інформації для галузі, в якій діє суб'єкт господарювання (наприклад, витрати на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи для фармацевтичної компанії).
- Чи зосереджена увага на конкретному аспекті бізнесу суб'єкта господарювання, що окремо розкривається у фінансовій звітності (наприклад, розкриття щодо сегментів або значних частин бізнесу).

A12. При розгляді того, чи існують такі класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації за конкретних умов діяльності суб'єкта господарювання, аудитор може вважати за доцільне отримати розуміння поглядів і очікувань тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу.

Суттєвість для виконання аудиторських процедур (див. параграф 11)

A13. 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. 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.

Перегляд під час проведення аудиту (див. параграф 12)

A14. 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.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 330

«ДІЇ АУДИТОРА У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Дата набрання чинності 2

Ціль 3

Визначення 4

Вимоги

Загальні дії у відповідь 5

Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень 6–23

Адекватність подання фінансової звітності 24

Оцінювання достатності та прийнятності аудиторських доказів 25–27

Документація 28–30

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Загальні дії у відповідь A1–A3

Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень A4–A58

Адекватність подання фінансової звітності A59

Оцінювання достатності та прийнятності аудиторських доказів A60–A62

Документація A63

Міжнародний стандарт аудиту (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».*

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за розробку та провадження дій у відповідь на ризики суттєвого викривлення, ідентифіковані й оцінені аудитором відповідно до МСА 315 (переглянутий)[1] під час аудиту фінансової звітності.

Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Ціль

3. 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.

Визначення

4. У цьому МСА наведені далі терміни мають такі значення:
   (a) процедура по суті *(substantive procedure)* – аудиторська процедура, призначена для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень. Процедури по суті включають:
      (i) тести деталей (класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації);
      (ii) аналітичні процедури по суті.
   (b) тест заходів контролю *(test of controls)* – аудиторська процедура, розроблена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю для запобігання або виявлення та виправлення суттєвих викривлень на рівні тверджень.

Вимоги

Загальні дії у відповідь

5. Аудитор повинен розробити та виконати загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності (див. параграфи А1–А3).

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

Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень

6. Аудитор повинен розробити і виконати подальші аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких ґрунтуються на оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень і здійснюються у відповідь на таку оцінку (див. параграфи А4–А8).

7. Розробляючи подальші аудиторські процедури, аудитор повинен:
   (a) розглядати причини оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень окремо за кожним класом операцій, залишком рахунку та розкриттям інформації, включаючи:
      (i) ймовірність суттєвого викривлення інформації внаслідок певних характеристик доречного класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації (тобто невід'ємного ризику);
      (ii) 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) (див. параграфи А9–А18);
   (b) отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим вища оцінка ризику аудитором (див. параграф А19).

Тести заходів контролю

8. Аудитор повинен розробити та виконати тести заходів контролю для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо ефективності функціонування доречних заходів контролю, якщо:
   (a) 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), або
   (b) тільки процедури по суті не можуть надати прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі на рівні тверджень (див. параграфи А20–А24).

9. Під час розробки та виконання тестів заходів контролю аудитор повинен отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим більше він покладається на ефективність заходів контролю (див. параграф А25).

Характер та обсяг тестів заходів контролю

10. Під час розробки та виконання тестів заходів контролю аудитор повинен:
   (a) виконати інші аудиторські процедури у поєднанні із запитами, щоб отримати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю, включаючи:

(i) як застосовувалися заходи контролю у доречні періоди часу протягом періоду, що перевіряється;

(ii) послідовність їх застосування;

(iii) хто або за допомогою яких способів їх застосовували (див. параграфи A26–A29);

(b) 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 (див. параграфи A30–A31).

Визначення часу тестів заходів контролю

11. Аудитор повинен виконати тести заходів контролю за певний час або за весь період, за який він планує довіряти цим заходам контролю згідно з параграфами 12 та 15, наведеними нижче, з метою забезпечення прийнятної основи для запланованого рівня довіри аудитора (див. параграф A32).

Використання аудиторських доказів, отриманих протягом проміжного періоду

12. Якщо аудитор отримує аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю протягом проміжного періоду, він повинен:

(a) отримати аудиторські докази щодо значних змін заходів контролю, що відбулися у період, який настає за проміжним періодом;

(b) визначити, які додаткові аудиторські докази необхідно отримати за період, що залишається (див. параграфи A33–A34).

Використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх аудитів

13. Визначаючи, чи прийнятно використовувати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю, отриманих під час попередніх аудитів, і, якщо це так, тривалість періоду часу, що може минути до повторного тестування контролю, аудитор повинен розглядати такі чинники:

(a) ефективність інших елементів внутрішнього контролю, включаючи середовище контролю, моніторинг заходів контролю та процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;

(b) ризики, які виникають унаслідок характеристик контролю, включаючи те, чи є він ручним або автоматизованим;

(c) ефективність загальних заходів контролю ІТ;

(d) ефективність контролю та його застосування суб'єктом господарювання, включаючи характер і обсяг відхилень при застосуванні контролю, помічених під час попередніх аудитів, а також, чи відбулися зміни у складі персоналу, які значно впливають на застосування заходів контролю;

(e) чи є відсутність зміни певного заходу контролю ризиком унаслідок обставин, що змінюються; та

(f) ризики суттєвого викривлення і рівень покладання на цей захід контролю (див. параграф А35).

14. У разі, якщо аудитор планує використовувати аудиторські докази щодо ефективності функціонування конкретних заходів контролю, він повинен підтвердити подальшу доречність цих доказів через отримання аудиторських доказів стосовно того, чи відбувалися 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:

(a) якщо були зміни, які впливають на подальшу доречність аудиторських доказів попереднього аудиту, аудитор повинен виконати тести заходів контролю під час поточного аудиту (див. параграф А36);

(b) 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 (див. параграфи А37–А39).

Заходи контролю значних ризиків

15. Якщо аудитор планує довіряти заходам контролю певного ризику, який визначений аудитором як значний, він повинен виконати тести цих заходів контролю у поточному періоді.

Оцінювання ефективності функціонування заходів контролю

16. Під час оцінювання ефективності функціонування доречних заходів контролю аудитор повинен оцінити, чи свідчать викривлення, виявлені за допомогою процедур по суті, що заходи контролю не функціонують ефективно. Проте відсутність викривлень, виявлених процедурами по суті, не надає аудиторських доказів, що заходи контролю, пов'язані з твердженням, яке перевіряється, функціонують ефективно (див. параграф А40).

17. Якщо виявлено відхилення від заходів контролю, яким аудитор планує довіряти, аудитор повинен робити конкретні запити для того, щоб зрозуміти ці питання та їх потенційні наслідки, а також визначити (див. параграф А41):

(a) чи надають виконані тести заходів контролю прийнятну основу для довіри до таких заходів контролю;

(b) чи необхідні додаткові тести заходів контролю;

(c) чи потрібно розглянути потенційні ризики викривлення, застосовуючи процедури по суті.

Процедури по суті

18. Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення аудитор повинен розробити й виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку та розкриття інформації (див. параграфи А42–А47).

19. Аудитор повинен розглянути, чи слід виконати процедури зовнішнього підтвердження як аудиторські процедури по суті (див. параграфи А48 – А51).

Процедури по суті, пов'язані з процесом завершення складання фінансової звітності

20. Процедури аудитора по суті мають охоплювати наведені нижче аудиторські процедури, пов'язані з процесом завершення складання фінансової звітності:

(a) 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;

(b) перевірка суттєвих записів та інших коригувань, зроблених під час складання фінансової звітності (див. параграф А52).

Процедури по суті у відповідь на оцінені значні ризики

21. Якщо аудитор визначив, що оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень є значним, він повинен виконати процедури по суті, які конкретно відповідають на такий ризик. Якщо підхід до значного ризику складається тільки з процедур по суті, такі процедури мають містити тести деталей (див. параграф А53).

Визначення часу процедур по суті

22. Якщо процедури по суті виконуються на проміжну дату, аудитор повинен охопити період, що залишився, виконуючи:

(a) процедури по суті в поєднанні з тестами заходів контролю за період, що настає, або

(b) тільки додаткові процедури 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 (див. параграфи А54–А57).

23. Якщо 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 (див. параграф А58).

Адекватність подання фінансової звітності

24. Аудитор повинен виконати аудиторські процедури, щоб оцінити, чи відповідає загальне подання фінансової звітності, взастосовній 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, та
- Подання, структуру та зміст фінансової звітності (див. параграф А59).

Оцінювання достатності та прийнятності аудиторських доказів

25. Виходячи з виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів аудитор повинен оцінити до завершення аудиту, чи залишається прийнятною оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень (див. параграфи А60–А61).

26. 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 (див. параграф А62).

27. 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.

Документація

28. Аудитор повинен включати до складу аудиторської документації[2]:

(a) загальні дії у відповідь для вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, характер, час та обсяг виконаних додаткових аудиторських процедур;

(b) зв'язок цих процедур з оціненими ризиками на рівні тверджень;

(c) результати аудиторських процедур, включаючи звіти, якщо інакше вони не є зрозумілими (див. параграф А63).

---

[2] МСА 230 *«Аудиторська документація»*, параграфи 8–11 та А6.

29. 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.

30. 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.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Загальні дії у відповідь (див. параграф 5)

A1. Загальні дії у відповідь для вирішення проблем з оціненими ризиками суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності можуть містити:

- підкреслення необхідності дотримання аудиторською командою професійного скептицизму;
- призначення більш досвідченого персоналу або персоналу із спеціалізованими навичками чи використання експертів;
- забезпечення більшого нагляду;
- внесення додаткових елементів непередбачуваності у відбір додаткових аудиторських процедур, які слід виконати;
- внесення загальних змін до характеру, часу чи обсягу аудиторських процедур, наприклад: виконання процедур по суті на кінець періоду замість їх виконання на проміжну дату; або зміна характеру аудиторських процедур з метою отримання більш переконливих аудиторських доказів.

A2. На оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, а отже, загальні дії аудитора у відповідь впливає розуміння аудитором середовища контролю. Ефективне середовище контролю може надати аудитору можливість більше довіряти внутрішньому контролю та достовірності аудиторських доказів, отриманих у межах суб'єкта господарювання, і, отже, наприклад, дати змогу аудитору провести деякі аудиторські процедури на проміжну дату, а не на кінець звітного періоду. Проте недоліки середовища контролю мають протилежний вплив; наприклад, аудитор може здійснити такі дії у відповідь на неефективне середовище контролю:

- провести більше аудиторських процедур станом на кінець періоду, а не на проміжну дату;
- отримати більше аудиторських доказів унаслідок процедур по суті;
- збільшити кількість місць (підрозділів), які слід включити до обсягу аудиту.

A3. Отже, такі положення мають значний вплив на загальний підхід аудитора, наприклад, чи слід приділяти основну увагу процедурам по суті (підхід по суті) або чи слід застосовувати підхід, в якому використовуються тести заходів контролю, а також процедури по суті (комплексний підхід).

Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень

Характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур (див. параграф 6)

A4. Оцінка аудитором ідентифікованих ризиків на рівні тверджень створює основу для розгляду прийнятного аудиторського підходу до розробки та виконання подальших аудиторських процедур. Наприклад, аудитор може визначити, що:

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

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

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

Проте, як вимагає параграф 18, незалежно від того, який підхід обрано, аудитор розробляє та виконує процедури по суті за кожним суттєвим класом операцій, залишком рахунку і розкриттям інформації.

A5. 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). Характер аудиторської процедури є найважливішим при здійсненні дій у відповідь на оцінені ризики.

A6. Час аудиторської процедури означає час, коли її виконують, або період чи дату, до яких належать аудиторські докази.

A7. Обсяг аудиторської процедури означає кількість процедур, які слід виконати, наприклад обсяг вибірки або кількість спостережень заходів контролю.

A8. 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.

Дії у відповідь на оцінені ризики на рівні тверджень (див. параграф 7 (а))

Характер

A9. Оцінка ризиків аудитором може впливати як на відбір типів аудиторських процедур, які слід виконати, так і їх поєднання. Наприклад, якщо оцінений ризик високий, аудитор може підтвердити повноту умов контракту у контрагента на додаток до перевірки документа. Крім того, певні аудиторські процедури можуть бути більш прийнятними стосовно деяких тверджень, ніж стосовно інших. Наприклад, стосовно доходів тести заходів контролю можуть бути найбільш чутливими як дії у відповідь на оцінений ризик викривлення твердження про повноту, тоді як процедури по суті можуть бути найбільш чутливими як дії у відповідь на оцінений ризик викривлення твердження про наявність.

A10. Причини для оцінки, наданої ризику, є доречними під час визначення характеру аудиторських процедур. Наприклад, якщо оцінений ризик виявляється нижчим через певні характеристики класу операцій без розгляду відповідних заходів контролю, аудитор може визначити, що одні аналітичні процедури по суті нададуть достатні та прийнятні аудиторські докази. З іншого боку, якщо оцінений ризик виявляється нижчим унаслідок заходів внутрішнього контролю та аудитор планує базувати процедури по суті на такій низькій оцінці, він виконує тести цих заходів контролю згідно з вимогами параграфа 8 (а). Так може бути, наприклад, стосовно класу операцій із досить одноманітними, нескладними характеристиками, які регулярно оброблюються та контролюються інформаційною системою суб'єкта господарювання.

Визначення часу

A11. Аудитор може виконувати тести заходів контролю або процедури по суті на проміжну дату або на кінець періоду. 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 аудиторських процедур у відібраних 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.

A12. 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.

A13. 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.

A14. 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.

Обсяг

A15. Обсяг аудиторської процедури, який вважається необхідним, визначається після розгляду суттєвості, оціненого ризику та ступеня впевненості, який планує отримати аудитор. Якщо одній меті відповідає поєднання процедур, обсяг кожної з них розглядається окремо. Як правило, обсяг аудиторських процедур збільшується тією мірою, якою збільшується ризик суттєвого викривлення. Наприклад, у відповідь на оцінений ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства може

бути доречним збільшення обсягу вибірки або виконання аналітичних процедур по суті на більш детальному рівні. Проте збільшення обсягу аудиторської процедури є ефективним тільки в тому разі, якщо така процедура сама по собі є доречною для конкретного ризику.

A16. Використання комп'ютеризованих методів аудиту (КМА) дає змогу більш розширеного тестування електронних операцій і файлів із рахунками, що може бути корисним тоді, коли аудитор вирішує змінити обсяг тестування, наприклад у відповідь на ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Такі методи можуть використовуватися для відбору типових операцій з основних електронних файлів, сортування операцій із конкретними характеристиками або тестування всієї генеральної сукупності замість вибірки.

Положення, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

A17. Що стосується аудитів суб'єктів господарювання державного сектору, то на розгляд аудитором характеру, часу й обсягу подальших аудиторських процедур можуть впливати повноваження аудитора та інші конкретні вимоги до аудиту.

Положення, що стосуються малих підприємств

A18. У дуже малих підприємств може не бути багатьох заходів контролю, які може ідентифікувати аудитор, або може бути обмеженим обсяг, в якому суб'єкт господарювання документував їх існування чи функціонування. У таких випадках більш ефективним для аудитора може бути виконання подальших аудиторських процедур, які являють собою в основному процедури по суті. Проте в деяких рідкісних випадках відсутність заходів контролю або інших компонентів контролю унеможливлює отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.

Більш високі оцінки ризику (див. параграф 7 (b))

A19. 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.

Тести заходів контролю

Розробка та виконання тестів заходів контролю (див. параграф 8)

A20. Тести заходів контролю виконуються тільки для тих із них, які, за визначенням аудитора, належно розроблено для запобігання або виявлення чи виправлення суттєвого викривлення у твердженні. Якщо протягом різних періодів часу використовувалися суттєво відмінні заходи контролю (в межах періоду, що перевіряється), кожний із них розглядається окремо.

A21. Тестування ефективності функціонування заходів контролю відрізняється від отримання розуміння й оцінки структури та 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.

A22. Крім того, хоча деякі процедури оцінки ризиків можуть не бути спеціально розробленими як тести заходів контролю, однак вони можуть надати аудиторські докази ефективності функціонування заходів контролю і, отже, виконувати функцію тестів заходів контролю. Наприклад, процедури оцінки ризиків аудитором можуть охоплювати:

- запити про використання бюджетів управлінським персоналом;
- спостереження за порівнянням управлінським персоналом щомісячних витрат за бюджетом і фактичних витрат;
- перевірка звітів, що стосуються розслідування відхилень бюджетних сум від фактичних.

Ці аудиторські процедури дають знання про розробку бюджетних політик суб'єкта господарювання та про те, чи були вони запроваджені, але разом із тим можуть надавати аудиторські докази ефективності функціонування бюджетних політик у запобіганні чи виявленні суттєвих викривлень у класифікації витрат.

A23. Крім того, аудитор може розробити тест заходів контролю, який слід виконувати паралельно з тестом деталей стосовно однієї й тієї самої операції. Хоча мета тесту заходів контролю відрізняється від мети тесту деталей, обидва тести можна проводити паралельно, виконуючи тест заходів контролю і тест деталей стосовно однієї й тієї самої операції, що відомо також як тест подвійного призначення. Наприклад, аудитор може розробити та оцінити результати тесту для перевірки рахунку-фактури, щоб перевірити, чи був він затвердженим, і щоб надати аудиторські докази по суті щодо операції. Тест подвійного призначення розроблюється та оцінюється через окремий розгляд кожної мети тесту.

A24. У деяких випадках аудитор може вважати неможливим розробити ефективні процедури по суті, що самі по собі надають достатні та прийнятні аудиторські докази на рівні тверджень[3]. Це може мати місце, якщо суб'єкт господарювання провадить свою діяльність із використанням інформаційних технологій і вся документація про операції здійснюється або ведеться тільки через систему ІТ. У таких випадках параграф 8(b) вимагає, щоб аудитор виконав тести відповідних заходів контролю.

[3] МСА 315 (переглянутий), параграф 30.

Аудиторські докази та рівень довіри (див. параграф 9)

A25. Більш високий рівень впевненості може бути потрібний щодо ефективності функціонування заходів контролю, якщо прийнятий підхід складається в основному з тестів заходів контролю, зокрема якщо неможливо або непрактично отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі тільки на основі процедур по суті.

Характер та обсяг тестів заходів контролю

Інші аудиторські процедури у поєднанні із запитами (див. параграф 10 (а))

A26. Запити самі по собі є недостатніми для тестування ефективності функціонування заходів контролю. Відповідно інші аудиторські процедури виконуються у поєднанні із запитом. 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.

A27. Характер певного заходу контролю впливає на тип процедури, необхідної для отримання аудиторських доказів щодо ефективності його функціонування. Наприклад, якщо ефективність функціонування доводиться документацією, аудитор може прийняти рішення перевірити її, щоб отримати аудиторські докази ефективності функціонування заходу контролю. Однак стосовно інших заходів контролю документація може не бути доступною або доречною. Наприклад, документація щодо функціонування може не існувати через певні чинники середовища контролю, такі як розподіл повноважень і відповідальності, або через деякі типи заходів контролю, наприклад заходи контролю, що виконуються комп'ютером. За таких обставин аудиторські докази щодо ефективності функціонування можна отримати поєднанням запиту з іншими аудиторськими процедурами, такими як спостереження або застосування КМА.

Обсяг тестів заходів контролю

A28. 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.

МСА 530[4] містить подальші рекомендації стосовно обсягу тестування.

A29. Через властиву постійність обробки за допомогою ІТ може бути не потрібно збільшувати обсяг тестування автоматизованого контролю. Можна очікувати, що автоматизований захід контролю функціонує постійно, якщо не змінюється програма (включаючи таблиці, файли чи інші постійні дані, які використовує програма). Якщо аудитор визначає, що автоматизований захід контролю функціонує за призначенням (що можна зробити під час початкового запровадження заходу контролю або на деяку іншу дату), він може розглянути виконання тестів з тим, щоб визначити, чи продовжує захід контролю функціонувати ефективно. Такі тести можуть включати визначення того, що:

- до програми не вносяться зміни без дотримання прийнятних заходів контролю за змінами програми;
- для обробки операцій використовується санкціонована версія програми;
- інші доречні загальні заходи контролю є ефективними.

Такі тести можуть також охоплювати визначення того, що зміни до програм не вносилися, як це може відбуватися, коли суб'єкт господарювання застосовує пакетні прикладні програми без внесення змін до них або їх технічного обслуговування. Наприклад, аудитор може перевірити запис адміністрування щодо безпеки ІТ для того, щоб отримати аудиторські докази про відсутність несанкціонованого доступу протягом періоду.

Тестування непрямих заходів контролю (див. параграф 10 (b))

A30. За деяких обставин може бути необхідним отримання аудиторських доказів, що підтверджують ефективне функціонування непрямих заходів контролю. Наприклад, якщо аудитор приймає рішення тестувати ефективність перегляду користувачем звітів про винятки, які детально описують продажі, що перевищують дозволені кредитні ліміти, перегляд користувачем та подальші заходи представляють собою захід контролю, який є безпосередньо доречним для аудитора. Заходи контролю за точністю інформації у звітах (наприклад, загальні заходи контролю ІТ) називають «непрямими».

A31. Через властиву постійність обробки за допомогою ІТ аудиторські докази провадження автоматизованих заходів контролю за прикладними програмами, якщо їх розглядати у поєднанні з аудиторськими доказами ефективності функціонування загальних заходів контролю суб'єкта господарювання (зокрема, заходи контролю за змінами), можуть також надавати суттєві аудиторські докази ефективності функціонування.

[4] МСА 530 *«Аудиторська вибірка»*.

Визначення часу тестів заходів контролю

Визначений період довіри (див. параграф 11)

A32. Аудиторські докази, які належать тільки до певного моменту часу, можуть бути достатніми для цілей аудитора, наприклад при тестуванні заходів контролю інвентаризації суб'єкта господарювання на кінець періоду. З іншого боку, якщо аудитор планує покладатися на захід контролю протягом періоду, прийнятними є тести, які можуть надати аудиторські докази ефективного функціонування заходу контролю у доречні моменти часу протягом періоду. Такі тести можуть включати тести моніторингу заходів контролю суб'єктом господарювання.

Використання аудиторських доказів, отриманих протягом проміжного періоду (див. параграф 12 (b))

A33. До доречних чинників при визначенні того, які додаткові аудиторські докази необхідно отримати стосовно заходів контролю, що функціонували протягом періоду, який залишався після проміжного періоду, відносять такі:

- значущість оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень;
- конкретні заходи контролю, тести яких виконували протягом проміжного періоду, та значні зміни до них після виконання тестів, включаючи зміни інформаційної системи, процесів і персоналу;
- ступінь, до якого були отримані аудиторські докази ефективності функціонування таких заходів контролю;
- тривалість періоду, що залишився;
- обсяг, в якому аудитор планує зменшити подальші процедури по суті, виходячи з довіри до заходів контролю;
- середовище контролю.

A34. Додаткові аудиторські докази, наприклад, можна отримати шляхом поширення тестів заходів контролю на період, що залишився, або через тестування моніторингу заходів контролю суб'єктом господарювання.

Використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх аудитів (див. параграф 13)

A35. За певних обставин аудиторські докази, отримані під час попередніх аудитів, можуть надати аудиторські докази, коли аудитор виконує аудиторські процедури, щоб визначити їх постійну доречність. Наприклад, під час виконання попереднього аудиту аудитор міг визначити, що автоматизований контроль функціонував за призначенням. Аудитор може отримати аудиторські докази того, чи вносилися зміни до автоматизованого контролю, які могли вплинути на його подальше ефективне функціонування, через, наприклад, запити до управлінського персоналу та перевірки журналів реєстрації, що засвідчують, які заходи контролю змінювалися. Розгляд аудиторських доказів щодо таких змін може під-

твердити збільшення або зменшення очікуваних аудиторських доказів, які слід отримати щодо ефективності функціонування цих заходів контролю у поточному періоді.

Заходи контролю, що були змінені після проведення попередніх аудитів (див. параграф 14 (a))

A36. Зміни можуть впливати на доречність аудиторських доказів, отриманих під час попередніх аудитів, що вони більше не можуть бути основою для подальшої довіри. Наприклад, зміни у системі, що дають змогу суб'єкту господарювання отримати новий звіт від системи, можливо, не впливають на доречність аудиторських доказів попереднього аудиту; проте на неї впливає зміна, яка призводить до іншого способу, в який накопичуються або обчислюються дані.

Заходи контролю, що не були змінені після проведення попередніх аудитів (див. параграф 14 (b))

A37. Рішення аудитора, чи довіряти аудиторським доказам, отриманим під час попередніх аудитів заходів контролю, які:

(a) не були змінені з часу останнього тестування;

(b) не є заходами контролю, які зменшують значний ризик,

є питанням професійного судження. Крім того, тривалість часу між повторними тестуваннями таких заходів контролю також є питанням професійного судження, але згідно з вимогами параграфа 14 (b) їх слід проводити щонайменше один раз кожного третього року.

A38. Як правило, чим вищий ризик суттєвого викривлення або чим більший рівень довіри до заходів контролю, тим, імовірно, коротшим буде період часу до повторного тестування, якщо воно проводитиметься. До чинників, які можуть скоротити період для повторного тестування заходу контролю або призвести до відсутності довіри до аудиторських доказів, отриманих під час попередніх аудитів, відносять такі:

- недостатнє середовище контролю;
- недостатній моніторинг заходів контролю;
- значний «ручний» елемент у доречних заходах контролю;
- зміни персоналу, які значно впливають на застосування контролю;
- зміни обставин, що свідчать про необхідність внесення змін до заходу контролю;
- недостатні загальні заходи контролю ІТ.

A39. Якщо існує багато заходів контролю, стосовно яких аудитор планує покладатися на аудиторські докази, отримані під час попередніх аудитів, тестування деяких із цих заходів контролю під час кожного аудиту надає підтверджувальну інформацію про подальшу ефективність середовища контролю. Це є складовою рішення аудитора про те, чи прийнятно довіряти аудиторським доказам, отриманим під час попередніх аудитів.

Оцінювання ефективності функціонування заходів контролю (див. параграф 16–17)

A40. Суттєве викривлення, виявлене за допомогою аудиторських процедур, є важливим показником існування значного недоліку внутрішнього контролю.

A41. Концепція ефективності функціонування заходів контролю припускає, що можуть відбуватися деякі відхилення у способі, яким суб'єкт господарювання застосовує заходи контролю. Відхилення від установлених заходів контролю можуть бути спричинені такими чинниками, як зміни провідного персоналу, значні сезонні коливання обсягу операцій і помилки, пов'язані з людським чинником. Виявлена величина відхилення, зокрема, порівняно з очікуваною величиною може свідчити, що заходу контролю не можна довіряти, щоб зменшити ризик на рівні тверджень до ризику, оціненого аудитором.

Процедури по суті (див. параграф 18)

A42. Параграф 18 вимагає, щоб аудитор розробляв і виконував процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку та розкриття інформації незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення. Ця вимога відображає ті факти, що: (a) оцінка ризику аудитором є довільною, тому може не ідентифікувати всі ризики суттєвого викривлення; (b) існують невід'ємні обмеження внутрішнього контролю, включаючи нехтування ним управлінським персоналом.

Характер та обсяг процедур по суті

A43. Залежно від обставин аудитор може визначити, що:

- виконання тільки аналітичних процедур по суті буде достатнім для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Наприклад, якщо оцінка ризиків аудитором підтверджується аудиторськими доказами, отриманими від тестів заходів контролю;
- прийнятними є тільки тести деталей;
- поєднання аналітичних процедур по суті та тестів деталей є найбільш чутливим до оцінених ризиків.

A44. Аналітичні процедури по суті є, як правило, більш застосовними до великих обсягів операцій, що можна передбачувати з плином часу. МСА 520[5] встановлює вимоги та надає рекомендації щодо застосування аналітичних процедур під час аудиту.

A45. Характер ризику та твердження є доречним для розробки тестів деталей. Наприклад, тести деталей, що належать до твердження про існування або наявність, можуть передбачати відбір із статей, що містяться у сумі з фінансової звітності, та отримання доречних аудиторських

[5] МСА 520 *«Аналітичні процедури»*.

доказів. З іншого боку, тести деталей, які відносять до твердження про повноту, можуть передбачати відбір із статей, що, за очікуванням, мають бути включеними до доречної суми у фінансовій звітності, а також дослідження того, чи були вони включені.

A46. 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.

A47. Під час розробки тестів деталей обсяг тестування звичайно розглядається у контексті обсягу вибірки. Проте доречними також є інші питання, у тому числі, чи буде більш ефективним використання інших засобів тестування, що передбачають відбір даних (див. МСА 500[6]).

Розгляд того, чи слід виконувати процедури зовнішнього підтвердження (див. параграф 19)

A48. Процедури зовнішнього підтвердження часто є доречними під час розгляду тверджень, пов'язаних із залишками рахунків та їх елементами, але не потрібно обмежувати їх цими статтями. Наприклад, аудитор може зробити запит про отримання зовнішнього підтвердження умов угод, контрактів або операцій між суб'єктом господарювання та іншими сторонами. Процедури зовнішнього підтвердження можна виконувати також для отримання аудиторських доказів відсутності певних умов. Наприклад, запит може робитися спеціально для отримання підтвердження того, що не існує «побічних угод», які можуть стосуватися твердження про віднесення до відповідного періоду доходів суб'єкта господарювання. До інших ситуацій, в яких процедури зовнішнього підтвердження можуть надати прийнятні аудиторські докази при розробці дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, можна віднести:

- залишки на банківських рахунках та іншу інформацію, доречну для стосунків із банками;
- залишки рахунків дебіторської заборгованості та їх умови;
- запаси, утримувані третіми сторонами на митних складах для переробки або консигнації;
- документи на володіння майном, утримувані юристами або фінансистами для від безпечного зберігання або як забезпечення;
- інвестиції, утримувані для відповідального зберігання третіми сторонами, або придбані у біржових брокерів, але не доставлені на дату балансу;
- суми заборгованості позикодавцям, включаючи відповідні умови погашення боргу та обмежувальні умови;

[6] МСА 500 «*Аудиторські докази*», параграф 10.

- залишки рахунків та умови кредиторської заборгованості.

A49. Хоча зовнішні підтвердження можуть надавати доречні аудиторські докази, що стосуються певних тверджень, є такі твердження, для яких зовнішні підтвердження надають менш доречні аудиторські докази. Наприклад, зовнішні підтвердження нададуть менш доречні аудиторські докази стосовно можливості відшкодування залишків дебіторської заборгованості, ніж стосовно її існування.

A50. Аудитор може визначити, що процедури зовнішнього підтвердження, виконані з однією метою, дають можливість отримати аудиторські докази стосовно інших питань. Наприклад, запити про підтвердження залишків на банківських рахунках часто включають запити про інформацію, доречну для інших тверджень у фінансовій звітності. Такі міркування можуть впливати на рішення аудитора, чи виконувати процедури зовнішнього підтвердження.

A51. До чинників, які можуть допомогти аудитору під час визначення того, чи слід виконувати процедури зовнішнього підтвердження як аудиторські процедури по суті, можна віднести:

- знання предмета перевірки стороною, яка підтверджує, – відповіді на запити будуть більш достовірними, якщо вони надаються особою сторони, яка підтверджує, що має необхідні знання щодо інформації, яка підтверджується;
- можливість або бажання відповідати визначеної сторони, що надає підтвердження, наприклад, сторона, яка підтверджує:
  - може не брати на себе відповідальність за надання відповіді на запит про підтвердження;
  - може вважати надання відповіді таким, що потребує надмірних витрат або дуже багато часу;
  - може мати сумніви щодо можливої правової відповідальності внаслідок надання відповіді;
  - може вести облік операцій у різних валютах, або
  - може діяти у середовищі, в якому надання відповіді на запити про підтвердження не вважається значним аспектом поточної діяльності.

  У таких ситуаціях сторони, які підтверджують, можуть не відповісти, можуть відповісти недбало або намагатися обмежити довіру до такої відповіді;
- об'єктивність визначеної сторони, що надає підтвердження: якщо сторона, що надає підтвердження, є пов'язаною стороною суб'єкта господарювання, відповіді на запити про підтвердження будуть менш достовірними.

Процедури по суті, пов'язані із процесом закриття фінансової звітності (див. параграф 20)

A52. 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.

Процедури по суті у відповідь на значні ризики (див. параграф 21)

A53. Параграф 21 цього МСА вимагає, щоб аудитор виконував процедури по суті, які особливо чутливі до ризиків, що їх аудитор визначив як значні ризики. Аудиторські докази у формі зовнішніх підтверджень, отримані аудитором безпосередньо від відповідних сторін, які надають підтвердження, можуть допомогти йому отримати аудиторські докази вищого рівня достовірності, необхідні аудитору для дій у відповідь на значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Наприклад, якщо аудитор ідентифікує, що управлінський персонал перебуває під тиском з метою досягнення очікувань щодо доходів, може існувати ризик того, що управлінський персонал завищує обсяг ціни продажу через неправильне визнання доходів, пов'язаних із угодами про продаж, умови яких виключають можливість визнання доходів, або через виставлення рахунків-фактур за продажі до відвантаження товарів. За таких обставин аудитор може, наприклад, розробити процедури зовнішнього підтвердження не тільки для підтвердження несплачених сум, а й для підтвердження деталей угод про продаж, включаючи дату, права на повернення та умови доставки. Крім того, аудитор може визнати ефективним доповнити такі процедури зовнішнього підтвердження запитами персоналу нефінансових відділів суб'єкта господарювання стосовно будь-яких змін до угод про продаж та умов доставки.

Визначення часу процедур по суті (див. параграф 22–23)

A54. 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 істотно не змінилися, і аудиторські процедури були проведені протягом поточного періоду, щоб установити їх подальшу доречність.

Використання аудиторських доказів, отриманих під час проміжного періоду (див. параграф 22)

A55. За деяких обставин аудитор може визначити, що буде ефективним виконання процедур по суті на проміжну дату, а також порівняння та

звірка інформації про залишок на кінець періоду з порівнювальною інформацією на проміжну дату для того, щоб:

(a) ідентифікувати суми, які здаються незвичайними;

(b) дослідити такі суми;

(c) виконати аналітичні процедури по суті або тести деталей для тестування протягом періоду.

A56. Виконання процедур по суті на проміжну дату без проведення додаткових процедур на пізнішу дату збільшує ризик того, що аудитор не виявить викривлень, які можуть існувати на кінець періоду. Цей ризик збільшується настільки, наскільки триває період, що залишається. До чинників, які можуть впливати на виконання процедур по суті на проміжну дату, можна віднести такі:

- середовище контролю та інші доречні заходи контролю;
- доступність інформації, необхідної для аудиторських процедур, на пізнішу дату;
- призначення процедур по суті;
- оцінений ризик суттєвого викривлення;
- характер класу операцій чи залишку рахунку і пов'язані з ними твердження;
- здатність аудитора виконати прийнятні процедури по суті або процедури по суті у поєднанні з тестами заходів контролю, щоб охопити період, що залишився, для зменшення ризику того, що викривлення, які можуть існувати на кінець періоду, не будуть виявлені.

A57. До чинників, які можуть впливати на виконання аналітичних процедур по суті стосовно періоду від проміжної дати до кінця періоду, можна віднести такі:

- чи можна обґрунтовано передбачити залишки на кінець періоду певних класів операцій або залишків рахунків стосовно суми відносної значущості та складу;
- чи є прийнятними процедури суб'єкта господарювання для аналізу та коригування таких класів операцій або залишків рахунків на проміжну дату, а також для встановлення належного закриття облікових періодів;
- чи надасть інформаційна система, доречна для фінансового звітування, інформацію про залишки рахунків на кінець періоду і операції за період, що залишився, яка була б достатньою для того, щоб провести дослідження:
  (a) значних незвичних операцій або записів (у тому числі на кінець періоду або майже на кінець періоду);

(b) інших причин значних відхилень або очікуваних відхилень, які не відбулися;

(c) зміни у складі класів операцій або залишків рахунків.

Викривлення, виявлені на проміжну дату (див. параграф 23)

A58. Якщо 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.

Адекватність подання фінансової звітності (див. параграф 24)

A59. 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.

Оцінювання достатності та прийнятності аудиторських доказів (див. параграфи 25–27)

A60. Аудит фінансової звітності є кумулятивним та 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 в 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 оцінки ризиків аудитором[7].

A61. Аудитор не може припускати, що випадок шахрайства або помилки є винятковою подією. Тому судження про те, як виявлення викривлення

[7] МСА 315 (переглянутий), параграф 31.

впливає на оцінені ризики суттєвого викривлення, є важливим при визначенні того, чи залишається оцінка доречною.

A62. 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.

Документація (див. параграф 28)

A63. Форма і обсяг аудиторської документації є питанням професійного судження аудитора і залежить від характеру, розміру, складності суб'єкта господарювання та його внутрішнього контролю, доступності інформації суб'єкта господарювання та методики аудиту і технологій, які використовуються під час аудиту.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 402

«ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО АУДИТУ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО КОРИСТУЄТЬСЯ ПОСЛУГАМИ ОРГАНІЗАЦІЇ, ЩО НАДАЄ ПОСЛУГИ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1–5

Дата набрання чинності 6

Цілі 7

Визначення 8

Вимоги

Отримання розуміння послуг, які надаються організацією, що надає послуги, включно з її внутрішнім контролем 9–14

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення 15–17

Звіти типу 1 та типу 2, які не включають послуги субпідрядних організацій, що надають послуги 18

Шахрайство, недотримання законів та нормативних актів, невиправлені викривлення, пов'язані з діяльністю організації, що надає послуги 19

Звітування аудитора користувача 20–22

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Отримання розуміння послуг, які надаються організацією, що надає послуги, включно з її внутрішнім контролем A1–A23

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. A24–A39

Звіти типу 1 та типу 2, що не включають послуги субпідрядних організацій, що надають послуги A40

ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО АУДИТУ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО КОРИСТУЄТЬСЯ ПОСЛУГАМИ ОРГАНІЗАЦІЇ, ЩО НАДАЄ ПОСЛУГИ

Шахрайство, недотримання законів та нормативних актів, невиправлені викривлення, пов'язані з діяльністю організації, що надає послуги A41

Звітування аудитора користувача A42–A44

Міжнародний стандарт аудиту (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*».

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 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. Особливо це має відношення до того, як аудитор застосовує вимоги МСА 315 (переглянутий)[1] і МСА 330[2] для отримання розуміння такого клієнта включно з питаннями внутрішнього контролю, які стосуються аудиту, достатнього для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, а також розробки і виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики.

2. Багато суб'єктів господарювання для ведення окремих бізнес-процесів залучають організації, що надають послуги, що можуть варіюватися від виконання конкретного завдання під контролем суб'єкта господарювання до заміни такою організацією цілих підрозділів суб'єкта господарювання чи функцій, наприклад, дотримання вимог податкового законодавства. Багато з послуг, що надають такі організації, є частиною операційної діяльності суб'єкта господарювання; проте не всі такі послуги стосуються аудиту.

3. Послуги, що надає така організація, 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. Хоча більшість заходів внутрішнього контролю організацій, що надають послуги, вірогідно, стосуються фінансового звітування, можуть існувати інші заходи контролю, які також можуть мати відношення до аудиту, наприклад, контроль за зберіганням активів. Послуги, що надає така організація, є частиною інформаційної системи користувача включно з відповідними бізнес-процесами, що стосуються фінансового звітування, якщо ці послуги впливають на будь-що з такого:

   (a) класи операцій у рамках операційної діяльності суб'єкта господарювання – користувача значущі для його фінансової звітності;

   (b) процедури як у системі інформаційних технологій (ІТ), так і під час ручної обробки даних, які ініціюють, реєструють та в разі потреби коригують, заносять в Головну книгу та відображають у фінансовій звітності операції суб'єкта господарювання – користувача;

---

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

[2] МСА 330 *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*.

(c) відповідні бухгалтерські записи, чи то електронні, чи то здійснені вручну, підтверджуюча інформація та конкретні рахунки у фінансовій звітності користувача, які використовуються для ініціації, реєстрації, обробки й відображення операцій суб'єкта господарювання – користувача; сюди входять коригування неправильної інформації та перенесення інформації в Головну книгу;

(d) спосіб, в який інформаційна система суб'єкта господарювання – користувача фіксує події та умови, які не є операціями, проте значущими для фінансової звітності;

(e) процеси фінансового звітування, що використовуються для підготовки фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача, включно із значущими обліковими оцінками та розкриттями;

(f) заходи контролю за проводками, включаючи нестандартні проводки, що використовуються для реєстрації разових, незвичних операцій або коригувань.

4. Характер і обсяг роботи, яку потрібно виконати аудитору суб'єкта господарювання – користувача стосовно послуг, які надаються сторонніми організаціями, тобто організаціями, які надають послуги, залежать від характеру та важливості цих послуг для суб'єкта господарювання – користувача і доречності цих послуг для аудиту.

5. Цей МСА не стосується послуг фінансових установ, функції яких обмежуються обробкою авторизованих суб'єктом господарювання операцій на відкритих у цих установах рахунках суб'єкта господарювання, таких як обробка операцій на поточному рахунку банком або обробка операцій на рахунку цінних паперів брокером. Крім того, цей МСА не стосується аудиту операцій, що мають відношення до майнових фінансових інтересів в інших суб'єктах господарювання, таких як партнерство, корпорації та спільні підприємства, коли щодо таких майнових інтересів ведеться облік і надається звітність усім власникам.

Дата набрання чинності

6. Цей МСА чинний для аудиту фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Цілі

7. Цілями аудитора користувача, коли суб'єкт господарювання – користувач використовує послуги організації, що надає послуги, є:

(a) 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; та

(b) розробка і виконання аудиторських процедур у відповідь на ці ризики.

Визначення

8. Для цілей МСА наступні терміни мають такі значення:

(a) Додаткові заходи контролю суб'єкта господарювання – користувача (complementary user entity controls) – 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.

(b) Звіт щодо опису та структури засобів контролю організації, що надає послуги (report on the description and design of controls at a service organization) (у цьому МСА називається звітом типу 1) – звіт, який містить:

(i) підготовлений управлінським персоналом організації, що надає послуги, опис її системи, цілей і відповідних засобів контролю, розроблених та впроваджених станом на визначену дату; та

(ii) звіт аудитора організації, що надає послуги, з метою надання достатньої впевненості, який включає думку аудитора щодо опису системи, цілей і відповідних заходів контролю в організації, що надає послуги, та прийнятності структури засобів контролю для досягнення визначених цілей контролю.

(c) Звіт щодо опису, структури та операційної ефективності засобів контролю організації, що надає послуги (report on the description, design, and operating effectiveness of controls at a service organization) (у цьому МСА називається звітом типу 2) – звіт, який містить:

(i) 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 їхнього функціонування протягом зазначеного періоду; та

(ii) звіт аудитора організації, що надає послуги, з метою надання достатньої впевненості, який включає:

a. 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; та

b. опис тестів контролю, проведених аудитором організації, що надає послуги, та їхніх результатів.

(d) Аудитор організації, що надає послуги (service auditor) – аудитор, який за замовленням організації, що надає послуги, дає звіт з надання впевненості щодо засобів контролю в цій організації.

(e) Організація, що надає послуги (service organization) – 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.

(f) Система організації, що надає послуги (service organization's system) – 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.

(g) Субпідрядна організація, що надає послуги (subservice organization) – 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.

(h) Аудитор користувача (user auditor) – аудитор, який виконує аудит та надає звіт щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача.

(i) Суб'єкт господарювання – користувач (user entity) – суб'єкт господарювання, який використовує організацію, що надає послуги, і фінансова звітність якого підлягає аудиту.

Вимоги

Отримання розуміння послуг, що надаються організацією, що надає послуги, включно з її внутрішнім контролем

9. Отримуючи розуміння суб'єкта господарювання – користувача відповідно до МСА 315 (переглянутий)[3], аудитор користувача послугами повинен отримати розуміння, як користувач використовує послуги організації, що надає їх, у своїй діяльності, включаючи (див. параграфи А1–А2):

(a) характер послуг, що надаються відповідною організацією, та значущість цих послуг для суб'єкта господарювання – користувача, включаючи їхній вплив на внутрішній контроль суб'єкта господарювання – користувача (див. параграфи А3–А5);

(b) характер і суттєвість операцій або рахунків чи процесів фінансового звітування, на які впливає організація, що надає послуги (див. параграф А6);

[3] МСА 315 (переглянутий), параграф 11.

(c) ступінь взаємного впливу діяльності організації, яка надає послуги, і суб'єкта господарювання – користувача (див. параграф A7);

(d) характер відносин між суб'єктом господарювання – користувачем та організацією, що надає послуги, включно з відповідними умовами контракту на послуги, що їх надає така зовнішня організація (див. параграфи A8–A11).

10. Отримуючи розуміння внутрішнього контролю, що стосується аудиту, відповідно до МСА 315 (переглянутий)[4], аудитор суб'єкта господарювання – користувача повинен оцінити структуру і впровадження відповідних заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання – користувача щодо послуг, які надаються організацією, що надає послуги, включно з тими заходами контролю, що застосовуються до операцій, що виконує організація, що надає послуги (див. параграфи A12–A14).

11. Аудитор користувача повинен визначити, чи отримав він розуміння, достатнє для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, характеру й значущості послуг, що надаються зовнішньою організацією, та їхнього впливу на доречні для аудиту заходи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання – користувача.

12. Якщо аудитор суб'єкта господарювання – користувача не в змозі отримати достатнє розуміння з інформації, отриманої від суб'єкта господарювання – користувача, він повинен отримати таке розуміння через виконання однієї чи кількох перелічених нижче процедур:

(a) отримання звіту типу 1 чи типу 2 за їхнього наявності;

(b) звернення до організації, що надає послуги, через суб'єкт господарювання – користувача для отримання конкретної інформації;

(c) відвідання організації, що надає послуги, та виконання процедур, які нададуть необхідну інформацію про відповідні заходи внутрішнього контролю в організації, що надає послуги; або

(d) залучення іншого аудитора для виконання процедур, що нададуть необхідну інформацію про відповідні заходи внутрішнього контролю організації, що надає послуги (див. параграфи A15–A20).

Використання звіту типу 1 чи типу 2 для підтвердження аудитором користувача розуміння організації, що надає послуги

13. При визначенні достатності й прийнятності аудиторських доказів, які надаються звітами типу 1 чи типу 2, аудитор користувача повинен впевнитись у:

(a) професійній компетентності та незалежності від організації, що надає послуги, аудитора цієї організації; та

(b) адекватності стандартів, відповідно до яких надавався звіт типу 1 чи типу 2 був оприлюднений (див. параграф A21).

[4] МСА 315 (переглянутий), параграф 12.

14. Якщо аудитор користувача планує використовувати звіт типу 1 чи типу 2 як аудиторські докази, що підтверджують розуміння ним структури і застосування заходів контролю в організації, що надає послуги, він повинен:
    (a) оцінити, чи доречні дата або період використовуються в описі та структурі контролю в організації, що надає послуги, для цілей аудитора користувача;
    (b) оцінити достатність і прийнятність доказів, наданих звітом, для розуміння доречних для аудиту заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання – користувача; та
    (c) визначити, чи додаткові заходи контролю користувача, ідентифіковані організацією, яка надає послуги, відповідають обставинам користувача, та, якщо це так, отримати розуміння того, чи дійсно суб'єкт господарювання – користувач розробив і впровадив такі заходи контролю (див. параграфи A22–A23).

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення

15. Виконуючи дії у відповідь на оцінені ризики відповідно до МСА 330, аудитор користувача повинен:
    (a) визначити, чи можна отримати достатні й прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі стосовно тверджень у відповідних фінансових звітах з документів, що зберігаються суб'єктом господарювання – користувачем, та, якщо ні,
    (b) виконати подальші аудиторські процедури для отримання прийнятних аудиторських у достатньому обсязі доказів або використати іншого аудитора від імені аудитора користувача для виконання таких процедур безпосередньо в організації, що надає послуги (див. параграфи A24–A28).

Тести заходів контролю

16. Коли оцінка ризиків аудитором користувача включає очикування, що контроль в організації, що надає послуги, функціонує ефективно, аудитор користувача повинен отримати аудиторські докази щодо ефективного його функціонування через виконання однієї або кількох із таких процедур:
    (a) отримання звіту типу 2, за наявності;
    (b) виконання відповідних тестів контролю в організації, що надає послуги; або
    (c) залучення іншого аудитора для виконання таких процедур безпосередньо в організації, яка надає послуги, від імені аудитора користувача (див. параграфи A29–A30).

Використання звіту типу 2 як аудиторські докази, що контроль в організації, що надає послуги, функціонує ефективно

17. Якщо відповідно до вимог параграфа 16(a) аудитор користувача планує використати звіт типу 2 як аудиторські докази, що контроль в організації,

що надає послуги, функціонує ефективно, він повинен визначити, чи надає звіт аудитора організації, що надає послуги, достатні й прийнятні аудиторські докази ефективності заходів контролю на підтримку його оцінки ризиків шляхом:

(a) оцінки того, чи доречні дата або період використовуються в описі і структурі контролю в організації, що надає послуги, для цілей аудитора користувача;

(b) визначення того, чи додаткові заходи контролю суб'єкта господарювання – користувача, ідентифіковані організацією, що надає послуги, відповідають обставинам користувача послугами та, якщо це так, отримати розуміння того, чи дійсно суб'єкт господарювання – користувач розробив і впровадив такі заходи контролю, і, якщо це так, тестування ефективності їхнього функціонування;

(c) оцінки адекватності періоду, що охоплюється тестами заходів контролю, і часу, що минув після виконання таких тестів контролю;

(d) оцінки того, чи відповідають тести заходів контролю, виконані аудитором організації, яка надає послуги, та їхні результати, викладені в звіті цього аудитора, твердженням у фінансовій звітності суб'єкта господарювання – користувача і чи надають вони прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі на підтримку оцінки ризиків аудитором користувача (див. параграфи А31–А39).

Звіти типу 1 та типу 2, які не включають послуги субпідрядних організацій, що надають послуги

18. Якщо аудитор користувача планує використати звіт типу 1 чи типу 2, що не включає послуги, що надаються субпідрядною організацією, що надає послуги, а ці послуги стосуються аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача, аудитор користувача повинен застосувати вимоги цього МСА до послуг, що їх надає субпідрядна організація, що надає послуги (див. параграф А40).

Шахрайство, недотримання законодавчих та нормативних актів, невиправлені викривлення, пов'язані з діяльністю організації, яка надає послуги

19. Аудитор користувача повинен звернутися із запитом до управлінського персоналу суб'єкта господарювання – користувача, чи сповіщала його організація, що надає послуги, або чи стало йому відомо з інших джерел про будь-які випадки шахрайства, недотримання вимог законодавчих і нормативних актів або невиправлені викривлення, що впливають на фінансову звітність користувача. Аудитор користувача має оцінити, як ці питання впливають на характер, час і обсяг його подальших аудиторських процедур включно з їхнім впливом на його висновки і звіт (див. параграф А41).

Звітування аудитора користувача

20. Аудитор користувача повинен модифікувати думку у звіті аудитора відповідно до вимог МСА 705 (переглянутий)[5], якщо аудитор користувача не може отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо послуг, які надаються зовнішньою організацією та стосуються фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача (див. параграф А42).

21. Аудитор користувача в своєму звіті, де висловлена немодифікована думка, не повинен посилатися на роботу аудитора організації, яка надає послуги, якщо тільки це не вимагається законодавчими чи нормативними актами. Якщо таке посилання вимагається законодавчими чи нормативними актами, у звіті аудитора користувача має зазначатися, що таке посилання не зменшує його відповідальності за висловлену ним думку (див. параграф А43).

22. Якщо посилання на роботу аудитора організації, що надає послуги, необхідне для розуміння причин модифікації думки аудитора користувача, в звіті аудитора користувача повинно зазначатися, що таке посилання не зменшує його відповідальності за висловлену ним думку (див. параграф А44).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Отримання розуміння послуг, що надаються організацією, що надає послуги, включаючи внутрішній контроль

Джерела інформації (див. параграф 9)

А1. 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.

А2. Знання, отримані аудитором користувача через попередній досвід роботи з організацією, що надає послуги, наприклад через досвід виконання

[5] МСА 705 (переглянутий) *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»*, параграф 6.

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.

Характер послуг, що надаються організацією, яка надає послуги (див. параграф 9(a))

A3. Суб'єкт господарювання – користувач може користуватися послугами організації, що надає послуги, наприклад, для обробки операцій і ведення відповідного обліку або реєстрації операцій та обробки відповідних даних. Організації, що надають такі послуги, це, наприклад, трастові підрозділи банків, які займаються трастовими операціями та інвестують й обслуговують активи пенсійних планів працівників або інших осіб; іпотечні банки, що обслуговують іпотечні програми сторонніх осіб, або постачальники апаратно-програмних ресурсів, які постачають разом програмне забезпечення, та технологічне середовище, що дає змогу замовникам обробляти фінансові й управлінські операції.

A4. Прикладами послуг, які надаються організаціями, що надають послуги, та стосуються аудиту, є:

- Ведення бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання – користувача.
- Управління активами.
- Ініціація, облік або обробка операцій як представника суб'єкта господарювання – користувача.

Положення щодо малих підприємств

A5. Малі підприємства можуть користуватися різноманітними зовнішніми послугами з бухгалтерського обліку починаючи з обробки окремих операцій (наприклад, сплати податків із заробітної плати) та ведення їхнього бухгалтерського обліку і закінчуючи підготовкою їхньої фінансової звітності. Залучення організації, що надає послуги, для підготовки фінансової звітності не звільняє управлінський персонал та, якщо це застосовно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями від відповідальності щодо фінансової звітності[6].

Характер та суттєвість операцій, які обробляються організацією, що надає послуги (див. параграф 9(b))

A6. Організація, що надає послуги, може встановлювати політики та процедури, які будуть впливати на систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання – користувача. Ці політики та процедури щонайменше частково фізично і функціонально відокремлені від суб'єкта господарювання – користувача. Важливість заходів контролю організації, що надає послуги, для заходів контролю суб'єкта господарювання – користувача

[6] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграфи 4 та A4–A5.

залежить від характеру послуг, що надаються такою зовнішньою організацією, включно з характером та суттєвістю операцій, які вона обробляє для користувача. В деяких випадках операції, що обробляються організацією, що надає послуги, та рахунки, на які впливає така організація, не є суттєвими для фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача, але характер цих операцій може бути важливим. Саме тому аудитор користувача може визначити необхідність отримання розуміння відповідних заходів контролю за таких обставин.

Ступінь взаємного впливу діяльності організації, що надає послуги, та суб'єкта господарювання – користувача (див. параграф 9(c))

A7. Важливість заходів контролю організації, що надає послуги, для заходів контролю суб'єкта господарювання – користувача залежить також від ступеня взаємного впливу діяльності організації, що надає послуги, та суб'єкта господарювання – користувача. Ступінь взаємного впливу – це міра, якою суб'єкт господарювання – користувач може впровадити і вирішує впровадити ефективні заходи внутрішнього контролю за обробкою операцій, яку виконує організація, що надає послуги. Наприклад, високий ступінь взаємного впливу існує між діяльністю користувача та організації, що надає послуги, у разі, якщо суб'єкт господарювання – користувач санкціонує операції, а організація, що надає послуги, їх обробляє та здійснює їхній облік. За таких обставин для користувача може виявитися практичним впровадження ефективних заходів контролю за цими операціями. З іншого боку, якщо організація, що надає послуги, ініціює або здійснює первинний облік, обробляє й обліковує операції для суб'єкта господарювання – користувача, ступінь взаємного впливу між ними нижчий. За таких обставин користувач може не мати змоги впровадити або вирішує не впроваджувати ефективних заходів контролю за обробкою операцій, які виконує організація, що надає послуги, та покладається на ті заходи контролю, які впровадила така організація.

Характер відносин між суб'єктом господарювання – користувачем та організацією, що надає послуги (див. параграф 9(d))

A8. Договір або угода про рівень обслуговування між суб'єктом господарювання – користувачем та організацією, що надає послуги, може надати інформацію стосовно таких питань:

- інформація, яка має надаватися суб'єкту господарювання – користувачу, та відповідальність щодо ініціації операцій, які відносять до діяльності організації, що надає послуги;
- застосування вимог регуляторних органів до форми ведення бухгалтерських записів або порядку доступу до них;
- відшкодування збитків суб'єкта господарювання – користувача, якщо такі є, в разі невідповідного надання послуг;

- чи надаватиметься організацією, що надає послуги, звіт щодо її заходів контролю та, якщо це так, яким звітом він буде – типу 1 чи типу 2;
- чи матиме аудитор користувача право доступу до бухгалтерських записів, які веде організація, що надає послуги, та іншої інформації, необхідної для виконання аудиту;
- чи дозволяє угода пряме спілкування аудитора користувача з аудитором організації, що надає послуги.

A9. Існують безпосередні відносини між організацією, що надає послуги, та суб'єктом господарювання – користувачем, а також між організацією, що надає послуги, та її аудитором. Такі відносини не обов'язково є безпосередніми відносинами між аудитором користувача і аудитором організації, що надає послуги. Якщо безпосередні відносини між аудитором користувача і аудитором організації, що надає послуги, відсутні, спілкування між аудитором користувача і аудитором організації, що надає послуги, здійснюється через суб'єкта господарювання – користувача та організацію, що надає послуги. Безпосередні відносини між аудитором користувача й аудитором організації, яка надає послуги, можна встановити з урахуванням відповідних вимог етики та конфіденційності. Аудитор користувача, наприклад, може використати аудитора організації, що надає послуги, для виконання таких процедур від свого імені, як:

(a) тести заходів контролю організації, що надає послуги;

(b) процедури по суті стосовно операцій і залишків, які відображаються у фінансовій звітності користувача та обліковуються організацією, що надає послуги.

Положення щодо суб'єктів господарювання в державному секторі

A10. 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.

A11. 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.

Розуміння заходів контролю, пов'язаних з послугами, що надаються організацією, що надає послуги (див. параграф 10)

A12. Суб'єкт господарювання – користувач може впровадити заходи контролю за послугами, що надаються зовнішньою організацією, які аудитор користувача може протестувати, що дасть йому змогу дійти висновку про ефективність функціонування заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання – користувача щодо деяких або всіх відповідних тверджень незалежно від заходів контролю, які використовує організація, що надає послуги. Якщо суб'єкт господарювання – користувач використовує організацію, яка надає послуги, для ведення операцій із заробітною платою, він може встановити заходи контролю над передачею та прийманням інформації про заробітну плату, які зможуть попередити або ідентифікувати суттєві викривлення. Такі заходи контролю можуть включати:

- порівняння даних, переданих в організацію, що надає послуги, з інформацією, отриманою від такої організації після обробки даних;
- перерахунок відібраних сум заробітної плати на точність розрахунку та перевірку загальної суми заробітної плати на її обґрунтованість.

A13. У такій ситуації аудитор користувача може виконати тести заходів контролю стосовно обробки заробітної плати, які стануть основою для його висновку, що заходи контролю суб'єкта господарювання – користувача щодо тверджень стосовно операцій, пов'язаних із заробітною платою, функціонують ефективно.

A14. Як зазначено в МСА 315 (переглянутий)[7] стосовно деяких ризиків, аудитор користувача може дійти висновку, що отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі за рахунок виконання лише процедур по суті непрактичне або неможливе. Такі ризики можуть стосуватися неточних або неповних записів звичайних і значущих класів операцій та залишків на рахунках, характеристики яких часто дають змогу використовувати високоавтоматизовану обробку з незначною кількістю ручних втручань або зовсім без них. Такі характеристики високоавтоматизованої обробки можуть мати місце в разі використання суб'єктом господарювання – користувачем організації, що надає послуги. При цьому заходи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання – користувача щодо подібних ризиків стосуються аудиту, а від аудитора користувача вимагається отримати розуміння цих заходів внутрішнього контролю та оцінити їх відповідно до вимог параграфів 9 і 10 цього МСА.

Подальші процедури, коли з інформації, отриманої від суб'єкта господарювання – користувача, неможливо отримати достатнє розуміння (див. параграф 12)

A15. На рішення аудитора, яку із процедур окремо або разом з іншими процедурами, наведеними в параграфі 12, потрібно виконати для

[7] МСА 315 (переглянутий), параграф 30.

отримання інформації, що надала б основу для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення стосовно використання суб'єктом господарювання – користувачем тих послуг, які надаються зовнішньою організацією, можуть впливати такі чинники, як:

- розмір як користувача, так і організації, що надає послуги;
- складність операцій користувача та складність послуг, які надаються організацією, що надає послуги;
- місцезнаходження організації, що надає послуги (наприклад, аудитор користувача може вирішити залучити іншого аудитора для виконання процедур від свого імені в організації, що надає послуги, якщо вона розташована у віддаленому місці);
- чи очікується, що процедура (процедури) дійсно нададуть аудитору користувача достатні й прийнятні аудиторські докази;
- характер взаємного впливу суб'єкта господарювання – користувача і організації, що надає послуги.

A16. Організація, що надає послуги, може поставити перед своїм аудитором завдання підготувати звіт щодо опису і структури заходів контролю (звіт типу 1) або звіт щодо опису і структури своїх заходів контролю, а також їхньої ефективності функціонування (звіт типу 2). Звіти типу 1 чи типу 2 можуть надаватися відповідно до Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3402[8] або стандартів, установлених уповноваженою на це або визнаною організацією (де вони можуть ідентифікуватися під іншими назвами, наприклад звіт типу А чи звіт типу Б).

A17. Наявність звіту типу 1 чи типу 2 зазвичай буде залежати від того, чи вимагається його надання організацією, що надає послуги, умовами контракту між такою організацією та суб'єктом господарювання – користувачем. Крім того, сама організація, що надає послуги, може з практичних міркувань надавати звіти типу 1 або типу 2 користувачам її послугами. Однак у деяких випадках звіт типу 1 або типу 2 може виявитися недоступним для суб'єктів господарювання – користувачів.

A18. За деяких обставин суб'єкт господарювання – користувач може передати на аутсорсінг одній організації або більше, що надає послуги, одну або більше бізнес-одиницю або функцію, таку як планування податків або дотримання вимог законодавства, функції фінансового відділу та бухгалтерії або функції контролінгу. За обставин, коли звіт щодо опису та структури заходів контролю організації, що надає послуги, відсутній, для аудитора користувача найбільш ефективною процедурою отримання розуміння заходів контролю в організації, що надає послуги, може виявитися візит до неї, оскільки швидше за все існує безпосередня

[8] МСЗНВ 3402 *«Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги»*.

взаємодія між керівництвом суб'єкта господарювання – користувача і організації, що надає послуги.

A19. Для виконання процедур, які нададуть необхідну інформацію щодо відповідних заходів внутрішнього контролю в організації, що надає послуги, можна залучити іншого аудитора. Якщо випускався звіт типу 1 чи типу 2, аудитор користувача може залучити аудитора організації, що надає послуги, для виконання цих процедур, оскільки такий аудитор має сталі стосунки з організацією, що надає послуги. Аудитор користувача, який використовує роботу іншого аудитора, може знайти корисні поради в МСА 600[9], оскільки цей МСА стосується розуміння іншого аудитора (включно з його незалежністю та професійною компетентністю), участі в роботі іншого аудитора під час планування характеру, часу і обсягу такої роботи, а також в оцінці достатності й прийнятності отриманих аудиторських доказів.

A20. Суб'єкт господарювання – користувач може користуватися послугами зовнішньої організації, яка, в свою чергу, використовує субпідрядну організацію для надання деяких послуг користувачу, що є частиною його інформаційної системи, яка має відношення до фінансового звітування. Така субпідрядна організація, що надає послуги, може бути окремим суб'єктом господарювання або спорідненою з організацією, що надає послуги. Аудитору користувача може бути необхідним розглянути заходи внутрішнього контролю субпідрядної організації. В ситуаціях, коли використовується одна чи більше субпідрядних організацій, взаємний вплив діяльності суб'єкта господарювання – користувача та організації, що надає послуги, розширюється, включаючи взаємний вплив діяльності суб'єкта господарювання – користувача, організації, яка надає послуги, та субпідрядної організації. Ступінь такого взаємного впливу, а також характер і суттєвість операцій, що оброблюються організацією, що надає послуги, та субпідрядною організацією, є найбільш важливими чинниками для аудитора користувача при визначенні значущості заходів контролю організації, що надає послуги, та субпідрядної організації для заходів контролю суб'єкта господарювання – користувача.

Використання звітів типу 1 чи типу 2 в підтримку розуміння аудитором користувача організації, що надає послуги (див. параграфи 13–14)

A21. Аудитор користувача може звернутися із запитом про аудитора організації, що надає послуги, до його професійної організації або інших практикуючих спеціалістів для визначення, чи підпадає діяльність аудитора організації, що надає послуги, під нагляд регуляторних органів. Аудитор організації, що надає послуги, може працювати в юрисдикції, де

[9] МСА 600 *«Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»*, параграф 2: «Якщо цей МСА адаптувати відповідно до обставин, він може виявитися корисним для аудитора, якщо він залучає до аудиту фінансових звітів, що не є фінансовими звітами групи, інших аудиторів…». Див. також МСА 600, параграф 19.

існують інші стандарти щодо звітів про заходи внутрішнього контролю в організації, що надає послуги; в такому разі аудитор користувача може отримати інформацію про стандарти, якими користується аудитор організації, яка надає послуги, від організацій, що встановлюють стандарти.

A22. Звіти типу 1 чи типу 2 разом із інформацією щодо суб'єкта господарювання – користувача, можуть допомогти аудитору користувача в отриманні розуміння:

(a) тих аспектів контролю організації, що надає послуги, які можуть впливати на обробку операцій користувача, включно з використанням субпідрядних організацій;

(b) потоку значущих операцій через організацію, що надає послуги, для визначення в ньому місць, де може відбутися суттєве викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання – користувача;

(c) цілей контролю організації, що надає послуги, які мають відношення до тверджень у фінансовій звітності суб'єкта господарювання – користувача;

(d) чи розроблено й упроваджено у відповідний спосіб заходи контролю в організації, що надає послуги, для попередження чи виявлення й виправлення помилок в обробці операцій, що можуть призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача.

Звіти типу 1 чи типу 2 можуть допомогти аудитору в отриманні достатнього розуміння для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення. При цьому слід пам'ятати, що звіт типу 1 не надає доказів ефективності функціонування відповідних заходів контролю.

A23. Звіти типу 1 чи типу 2 на дату або за період, що не збігається зі звітним періодом користувача, може допомогти аудитору користувача отримати попереднє розуміння заходів контролю в організації, що надає послуги, якщо такий звіт доповнюється додатковою поточною інформацією з інших джерел. Якщо опис заходів контролю організації, що надає послуги, надавався на дату або за період, що передує початку періоду, за який виконується аудит, аудитор користувача може виконати процедури оновлення інформації в звітах типу 1 чи типу 2, наприклад:

- обговорити зміни в організації, що надає послуги, з тим персоналом суб'єкта господарювання – користувача, що може знати про такі зміни;
- перевірити поточну документацію та листування з організацією, що надає послуги;
- обговорити зміни з персоналом організації, що надає послуги.

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення (див. параграф 15)

A24. Чи призведе використання послуг організації, що їх надає, до збільшення ризику суттєвих викривлень для суб'єкта господарювання – користувача, залежить від характеру послуг, що надаються, і заходів контролю за

цими послугами; в деяких випадках використання організації, що надає послуги, може зменшувати ризик суттєвого викривлення для суб'єкта господарювання – користувача, особливо якщо користувач не має досвіду та знань, необхідних для виконання конкретних дій, наприклад, ініціації, обробки й реєстрації операцій, або не має адекватних для цього ресурсів (наприклад, систем IT).

A25. Якщо організація, що надає послуги, відповідає за суттєві елементи бухгалтерських записів суб'єкта господарювання – користувача, прямий доступ до цих записів може виявитися потрібним для аудитора користувача для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно функціонування заходів внутрішнього контролю за ними, для підтвердження уих записів і залишків або для обох цих цілей. Такий доступ може включати або особисту перевірку записів безпосередньо в організації, що надає послуги, або перевірку записів в електронному вигляді з офісу користувача чи іншого місця, або і те й інше. Якщо прямий доступ досягається за рахунок використання електронних засобів, аудитор користувача може отримати докази щодо адекватності заходів контролю, які використовує організація, що надає послуги, стосовно повноти та цілісності даних користувача, за які вона відповідає.

A26. Визначаючи характер і обсяг аудиторських доказів, які необхідно отримати стосовно залишків, що являють собою активи, які утримуються, або операції, які виконуються організацією, що надає послуги, від імені суб'єкта господарювання – користувача, аудитор користувача може розглянути такі процедури, як:

(a) Інспектування записів і документів, що утримуються суб'єктом господарювання – користувачем: надійність цього джерела доказів визначається характером та обсягом бухгалтерських записів і підтверджувальної документації, що є в суб'єкта господарювання – користувача. В деяких випадках суб'єкт господарювання – користувач може не вести власних деталізованих записів або документації стосовно конкретних операцій, що виконуються від його імені.

(b) Інспектування записів і документів, які утримуються організацією, що надає послуги: доступ аудитора користувача до записів організації, що надає послуги, може бути обумовленим безпосередньо в договорі між суб'єктом господарювання – користувачем та організацією, що надає послуги. Аудитор користувача може також залучити іншого аудитора для отримання доступу від свого імені до записів, що стосуються суб'єкта господарювання – користувача та утримуються організацією, що надає послуги.

(c) Отримання інформації щодо залишків і операцій від організації, що надає послуги: якщо суб'єкт господарювання – користувач веде власні записи щодо залишків та операцій, підтвердження

організацією, що надає послуги, яке підкріплює записи суб'єкта господарювання – користувача, може являти аудиторські докази стосовно існування відповідних операцій і активів. Наприклад, якщо використовується кілька організацій, які надають послуги, зокрема компанія з управління інвестиціями та компанія з послуг щодо зберігання цінних паперів, і ці організації, що надають послуги, здійснюють незалежний облік, аудитор користувача може отримати підтвердження залишків у цих організацій для порівняння інформації із записами суб'єкта господарювання – користувача.

Якщо суб'єкт господарювання – користувач не веде незалежний облік, інформація, яку отримано через підтвердження з організації, що надає послуги, буде лише викладенням того, що відображено в записах, які здійснюються організацією, що надає послуги. Тому самі по собі такі підтвердження не є достовірними аудиторськими доказами. За таких обставин аудитор користувача може розглянути питання пошуку альтернативного джерела незалежної інформації.

(d) Виконання аналітичних процедур щодо записів, які ведуться у суб'єкта господарювання – користувача, або щодо звітів, отриманих від організації, що надає послуги; ефективність аналітичних процедур залежитиме від тверджень, а також обсягу та деталізації наявної інформації.

A27. Аудитор користувача може залучити іншого аудитора для виконання процедур по суті. Таке завдання може, наприклад, включати виконання іншим аудитором процедур, узгоджених суб'єктом господарювання – користувачем і його аудитором або організацією, що надає послуги, та її аудитором. Результати процедур, виконаних іншим аудитором, перевіряє аудитор користувача для визначення, чи являють вони собою прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі. Крім того, можуть існувати вимоги, які висунуті державними органами або прописані в умовах договорів, за якими аудитор організації, що надає послуги, виконує необхідні процедури, які за своїм характером є процедурами по суті. Результати виконання необхідних процедур щодо залишків і операцій, які оброблюються організацією, що надає послуги, можуть використовуватись аудитором користувача як частина доказів, необхідних для підтримки своєї думки. За таких обставин для аудитора користувача і аудитора організації, що надає послуги, може бути корисним узгодити аудиторську документацію до виконання процедур або домовитися про доступ до аудиторської документації, який буде надано аудитору користувача.

A28. За деяких обставин, особливо якщо суб'єкт господарювання – користувач передає окремі або всі свої фінансові функції організації, що надає послуги, аудитор користувача може потрапити в ситуацію, коли значна частина аудиторських доказів перебуває в організації, що надає послуги. У такому випадку може бути потрібним виконати

процедури по суті безпосередньо в організації, що надає послуги, аудитору користувача або іншому аудитору від його імені. Аудитор організації, що надає послуги, може надати звіт типу 2 і на додаток виконати процедури по суті від імені аудитора користувача. Участь іншого аудитора не скасовує відповідальності аудитора користувача за отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі з метою отримання розумної основи для висловлення думки аудитором користувача. Відповідні міркування аудитора користувача, чи було отримано прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі та чи потрібно йому виконувати подальші процедури по суті, мають включати його участь в управлінні, нагляді або виконанні процедур по суті іншим аудитором або отримання відповідних доказів.

Тести заходів контролю (див. параграф 16)

A29. МСА 330[10] вимагає від аудитора користувача розробки й виконання тестів заходів контролю для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі ефективності функціонування відповідних заходів контролю за деяких обставин. У контексті організації, що надає послуги, ці вимоги застосовні в тому разі, якщо:

(a) оцінка ризиків суттєвого викривлення аудитором користувача включає очікування, що заходи контролю в організації, яка надає послуги, функціонують ефективно (тобто аудитор користувача планує покладатися на ефективність заходів контролю в організації, що надає послуги, при визначенні характеру, часу й обсягу процедур по суті);

(b) самі лише процедури по суті або такі процедури разом із тестами ефективності функціонування заходів контролю у суб'єкта господарювання – користувача не можуть надати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі на рівні тверджень.

A30. Якщо звіт типу 2 відсутній, аудитор користувача може звернутися через суб'єкт господарювання – користувача до організації, що надає послуги, із запитом, щоб аудитор організації, що надає послуги, надав звіт типу 2 з описом тестів відповідних заходів контролю; крім того, аудитор користувача може залучити іншого аудитора для виконання процедур, які б протестували операційну ефективність заходів контролю організації, що надає послуги. За згодою організації, що надає послуги, аудитор користувача може відвідати її та виконати тести відповідних заходів контролю. Оцінка ризиків аудитором користувача ґрунтується на спільних доказах, отриманих як завдяки роботі іншого аудитора, так і власним процедурам аудитора користувача.

Використання звіту типу 2 як аудиторського доказу, що заходи контролю організації, що надає послуги, функціонують ефективно (див. параграф 17)

[10] МСА 330, параграф 8.

A31. Звіт типу 2 може призначатися кільком різним аудиторам користувачів; саме тому тести заходів контролю, описані в звіті аудитора організації, що надає послуги, можуть виявитися такими, що не стосуються тверджень, важливих для фінансової звітності конкретного користувача. Відповідні тести заходів контролю та їхні результати оцінюються для визначення, чи надає звіт аудитора організації, що надає послуги, прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо ефективності заходів контролю в підтвердження оцінки ризиків аудитором користувача. При цьому аудитор користувача може розглянути такі чинники:

(a) період часу, що охоплюється тестами заходів контролю, та час, який минув після цих тестів;

(b) обсяг роботи аудитора організації, що надає послуги, та охоплені послуги й процеси, протестовані заходи контролю і виконані тести, а також те, як саме протестовані заходи контролю взаємодіють із заходами контролю суб'єкта господарювання – користувача; та

(c) результати цих тестів заходів контролю і думку аудитора організації, що надає послуги, щодо операційної ефективності цих заходів контролю.

A32. Для деяких тверджень чим менший період, що покривається конкретним тестом, і чим довший період після виконання тесту, тим менше аудиторських доказів цей тест може надати. Порівнюючи період, що покривається звітом типу 2, із періодом фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача, аудитор користувача може дійти висновку, що звіт типу 2 надає менше аудиторських доказів, якщо існує незначне перекриття між періодом, що покривається звітом типу 2, і періодом, протягом якого аудитор користувача покладається на цей звіт. У такому випадку звіт типу 2, який покриває попередній або наступний період, може надати додаткові аудиторські докази. В інших випадках аудитор користувача може визнати необхідним виконати або залучити іншого аудитора для виконання тестів заходів контролю в організації, що надає послуги, для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно ефективності функціонування цих заходів контролю.

A33. Для аудитора користувача може бути потрібним отримання додаткових доказів щодо значних змін у відповідних заходах контролю в організації, що надає послуги, поза межами періоду, що покривається звітом типу 2, або визначення, які додаткові аудиторські процедури йому слід виконати. Важливі чинники у визначенні, які додаткові аудиторські докази необхідно отримати щодо заходів контролю організації, що надає послуги, поза періодом, який покривається звітом аудитора організації, що надає послуги, можуть включати:

- значущість оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень;

- конкретні заходи контролю, що тестувалися в проміжний період, та важливі зміни в них вже після тестування включно зі змінами в інформаційній системі, процесах і персоналі;
- ступінь, в якому аудиторські докази про операційну ефективність цих контролів був отриманий;
- тривалість періоду, що залишається;
- ступінь, до якого аудитор користувача планує зменшити подальші процедури по суті на основі довіри заходам контролю;
- ефективність контрольного середовища і моніторинг заходів контролю суб'єкта господарювання – користувача.

A34. Додаткові аудиторські докази можна отримати через, наприклад, поширення тестів заходів контролю на період, що залишається, або тестування моніторингу заходів контролю суб'єкта господарювання – користувача.

A35. Якщо період, охоплений тестами аудитора організації, що надає послуги, взагалі не збігається з періодом фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача, аудитор користувача не зможе покластися на такі тести і дійти висновку, що заходи контролю користувача функціонують ефективно, оскільки вони не нададуть аудиторських доказів ефективності заходів контролю в поточному періоді, якщо не виконати інші процедури.

A36. За деяких обставин послуга, яка надається організацією, що надає послуги, може розроблятися з припущенням, що деякі заходи контролю будуть впроваджені суб'єктом господарювання – користувачем. Наприклад, така послуга може бути розроблена з припущенням, що суб'єкт господарювання – користувач впровадить заходи контролю щодо санкціонування операцій перед тим, як вони будуть направлені для обробки в організацію, що надає послуги. В такому випадку опис організацією, що надає послуги, заходів контролю може включати також опис таких допоміжних заходів контролю суб'єкта господарювання – користувача. Аудитор користувача розглядає, чи відповідають такі допоміжні заходи контролю суб'єкта господарювання – користувача тим послугам, які він отримує.

A37. Якщо аудитор користувача вважає, що звіт аудитора організації, що надає послуги, не надає прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, наприклад якщо в звіті аудитора організації, що надає послуги, відсутній опис тестів заходів контролю, виконаних цим аудитором, та їхні результати, аудитор користувача може доповнити розуміння процедур і висновків аудитора організації, що надає послуги, звернувшись через суб'єкт господарювання – користувача до організації, що надає послуги, із запитом про можливості обговорення з її аудитором обсягу та результатів його роботи. Крім того, якщо аудитор користувача вважає за потрібне, він може звернутися через суб'єкт господарювання – користувача до організації, що надає послуги, із запитом про виконання її

аудитором процедур у самій організації. Як альтернативу такі процедури може виконати сам аудитор користувача або інший аудитор на його прохання.

A38. У звіті типу 2 аудитора організації, що надає послуги, наводяться результати тестів включно з виявленими розбіжностями та інша інформація, яка може вплинути на висновки аудитора користувача. Розбіжності, зазначені аудитором організації, що надає послуги, або модифікація думки в звіті типу 2 аудитора організації, що надає послуги, не означає автоматично, що звіт типу 2 аудитора організації, що надає послуги, не є корисним для аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача при оцінці ризиків суттєвого викривлення. Навпаки, розбіжності та питання, які призвели до модифікації думки в звіті типу 2 аудитора організації, що надає послуги, будуть враховані аудитором користувача при оцінці результатів тестування заходів контролю, виконаного аудитором організації, що надає послуги. Розглядаючи розбіжності та питання, що призвели до модифікації думки в звіті типу 2 аудитора організації, що надає послуги, аудитор користувача може обговорити ці питання з аудитором організації, що надає послуги. Таке спілкування залежить від того, чи буде суб'єкт господарювання – користувач звертатися до організації, що надає послуги, з проханням про це та чи дасть свою згоду на таке спілкування організація, що надає послуги.

Повідомлення інформації про недоліки в системі контролю, виявлені під час аудиту

A39. Аудитор користувача зобов'язаний своєчасно повідомляти інформацію в письмовому вигляді про значні недоліки, виявлені під час аудиту, як управлінському персоналу, так і тим, кого наділено найвищими повноваженнями [11]. Аудитор користувача також зобов'язаний своєчасно повідомляти інформацію управлінському персоналу з відповідним рівнем відповідальності про інші недоліки, виявлені під час аудиту, які, за професійним судженням аудитора користувача, досить важливі та заслуговують на увагу управлінського персоналу [12]. Питання, які аудитор користувача може виявити під час аудиту та про які він може вирішити інформувати управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, включають:

- будь-який моніторинг заходів контролю, який може впровадити користувач, включно із заходами, ідентифікованими внаслідок отримання звітів типу 1 чи типу 2;
- випадки, коли допоміжні заходи контролю користувача зазначено в звітах типу 1 чи типу 2, але вони не були впроваджені користувачем;

[11] МСА 265 *«Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»*, параграфи 9–10.

[12] МСА 265, параграф 10.

- заходи контролю, які можуть виявитися необхідними в організації, що надає послуги, які не були впроваджені або окремо описані в звіті типу 2.

Звіти типу 1 та типу 2, що не включають послуги субпідрядних організацій, що надають послуги (див. параграф 18)

A40. Якщо організація, що надає послуги, використовує субпідрядну організацію, звіт аудитора організації, що надає послуги, може включати або не включати цілі та відповідні заходи контролю субпідрядної організації в опис системи контролю організації, що надає послуги, та в обсяг завдання аудитора організації, що надає послуги. Ці два методи звітування відомі відповідно як метод включення і метод виключення. Якщо звіт типу 1 чи звіт типу 2 не включає опис заходів контролю в субпідрядній організації, а послуги, що надаються такою субпідрядною організацією, стосуються аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача, аудитор користувача повинен застосовувати вимоги цього МСА і до субпідрядної організації. Характер та обсяг роботи, яку аудитору користувача необхідно виконати стосовно послуг, що надаються субпідрядною організацією, залежать від характеру і значущості цих послуг для користувача, а також доречності цих послуг до аудиту. Застосування вимог, викладених у параграфі 9, допоможе аудитору користувача у визначенні впливу субпідрядної організації, характеру й обсягу роботи, яку потрібно виконати.

Шахрайство, недотримання законодавчих та нормативних актів, невиправлені викривлення, пов'язані з діяльністю організації, що надає послуги (див. параграф 19)

A41. Відповідно до умов договору із суб'єктом господарювання – користувачем від організації, що надає послуги, може вимагатися розкриття тим користувачам, на яких це впливає, інформації щодо шахрайства, недотримання законодавчих і нормативних актів, невиправлення викривлень з боку управлінського персоналу та співробітників організації, що надає послуги. Як вимагається в параграфі 19, аудитор користувача надсилає запити управлінському персоналу користувача, чи не повідомляла йому організація, що надає послуги, про такі випадки, та оцінює, чи вплинуть повідомлені випадки організацією, що надає послуги, на характер, час і обсяг його подальших аудиторських процедур. За деяких обставин аудитор користувача може затребувати додаткову інформацію для проведення такої оцінки та звернутися із запитом до користувача про звернення для отримання необхідної інформації до організації, що надає послуги.

Звітування аудитора користувача (див. параграф 20)

A42. Якщо аудитор користувача не може отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо послуг організації, що надає послуги,

які стосуються аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача, має місце обмеження обсягу аудиту. Таке може трапитися, якщо:

- аудитор користувача не може отримати достатнє розуміння послуг, що надаються такою організацією, та відсутня основа для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення;
- оцінка ризиків аудитором користувача включає очікування, що заходи контролю організації, яка надає послуги, функціонують ефективно, але він не може отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі ефективності функціонування цих заходів контролю;
- прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі можна отримати лише із записів, що ведуться організацією, яка надає послуги, а аудитор користувача не може отримати прямого доступу до них.

Висловить аудитор користувача думку із застереженням чи відмовиться від висловлення думки, залежить від висновку аудитора користувача, яким є можливий вплив на фінансову звітність – суттєвим чи всеохоплюючим.

Посилання на роботу аудитора організації, що надає послуги (див. параграфи 21–22)

A43. У деяких випадках законодавчими чи нормативними актами може вимагатися посилання на роботу аудитора організації, що надає послуги, в звіті аудитора користувача, наприклад з метою забезпечення прозорості в державному секторі. За таких обставин аудитору користувача для такого посилання може бути потрібним попередньо отримати згоду аудитора організації, що надає послуги.

A44. Той факт, що користувач використовує організацію, яка надає послуги, не скасовує відповідальності аудитора користувача відповідно до МСА отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі як основи, достатньої для висловлення ним думки у достатньому обсязі. Саме тому аудитор користувача не посилається на звіт аудитора організації, що надає послуги, як на основу (або її частину) для висловлення своєї думки щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача. Проте, якщо аудитор користувача висловлює модифіковану думку внаслідок модифікованої думки в звіті аудитора організації, що надає послуги, він може послатися на звіт аудитора організації, що надає послуги, якщо таке посилання допоможе пояснити причини модифікації його думки. За цих обставин аудитору користувача для такого посилання може бути потрібним попередньо отримати згоду аудитора організації, що надає послуги.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 450

«ОЦІНЮВАННЯ ВИКРИВЛЕНЬ, ВИЯВЛЕНИХ ПІД ЧАС АУДИТУ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Дата набрання чинності 2

Цілі 3

Визначення 4

Вимоги

Акумулювання виявлених викривлень 5

Розгляд виявлених викривлень протягом аудиту 6–7

Повідомлення інформації про викривлення та їх виправлення 8–9

Оцінювання впливу невиправлених викривлень 10–13

Письмові запевнення 14

Документація 15

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення викривлення A1

Акумулювання виявлених викривлень A2–A6

Розгляд виявлених викривлень протягом аудиту A7–A9

Повідомлення інформації про викривлення та їх виправлення A10–A13

Оцінювання впливу невиправлених викривлень A14–A28

Письмові запевнення A29

Документація A30

Міжнародний стандарт аудиту (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»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за оцінку впливу виявлених викривлень на сам аудит і впливу невиправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність. МСА 700 розглядає відповідальність аудитора за висновок під час формулювання думки щодо фінансової звітності, чи було отримано обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень. Висновок аудитора відповідно до МСА 700 має враховувати оцінку невиправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність згідно з вимогами цього МСА[1]. МСА 320[2] розглядає питання відповідальності аудитора за правильне застосування концепції суттєвості під час планування і виконання аудиту фінансової звітності.

Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Цілі

3. Цілями аудитора є оцінка:
   (a) впливу на аудит виявлених викривлень;
   (b) впливу невиправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність.

Визначення

4. У цьому МСА наведені далі терміни мають такі значення:
   (a) Викривлення (misstatement) – 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 (див. параграф А1).

   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

[1] МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»*, параграфи 10–11.

[2] МСА 320 *«Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»*.

звітність була подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах або для того, щоб вона відображала правдиву та неупереджену інформацію.

(b) Невиправлені викривлення (uncorrected misstatements) – викривлення, які аудитор акумулював під час аудиту і які не було виправлено.

Вимоги

Акумулювання виявлених викривлень

5. Аудитор повинен акумулювати викривлення, виявлені під час аудиту, крім тих, що є вочевидь незначними (див. параграфи А2–А6).

Розгляд виявлених викривлень протягом аудиту

6. Аудитор повинен визначити необхідність перегляду загальної стратегії аудиту та плану аудиту, якщо:

   (a) характер виявлених викривлень і обставини їхнього виникнення вказують на можливість існування інших викривлень, які разом із викривленнями, акумульованими під час аудиту, можуть виявитись суттєвими (див. параграф А7);

   (b) усі викривлення в сукупності, акумульовані під час аудиту, наближуються до рівня суттєвості, визначеного відповідно до МСА 320 (див. параграф А8).

7. 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 (див. параграф А9).

Повідомлення інформації про викривлення та їх виправлення

8. Аудитор повинен своєчасно повідомляти відповідний управлінський персонал про всі викривлення, акумульовані під час аудиту, якщо це не заборонено законом або нормативними актами[3]. Аудитор повинен вимагати від управлінського персоналу виправлення цих викривлень (див. параграфи А10–А12).

9. Якщо управлінський персонал відмовляється виправляти деякі або всі викривлення, про які йому повідомив аудитор, аудитор повинен отримати розуміння підстав управлінського персоналу не робити виправлень і враховувати це розуміння, оцінюючи, чи фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень (див. параграф А13).

Оцінювання впливу невиправлених викривлень

10. До оцінювання впливу невиправлених викривлень аудитор повинен переглянути рівень суттєвості, визначений відповідно до МСА 320,

[3] МСА 260 (переглянутий) *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»*, параграф 7.

на підтвердження його відповідності в контексті дійсних фінансових результатів суб'єкта господарювання (див. параграфи А14–А15).

11. Аудитор повинен визначити, чи є невиправлені викривлення суттєвими самі по собі або взяті сукупно. Визначаючи це, аудитор повинен розглянути:
    (a) розмір і характер викривлень як стосовно конкретних класів операцій, залишків рахунків або розкриття, так і фінансової звітності в цілому, а також особливі обставини їхнього виникнення (див. параграфи А16–А22, А24–А25);
    (b) вплив невиправлених викривлень попередніх періодів як стосовно конкретних класів операцій, залишків рахунків або розкриттів інформації, так і на фінансову звітність у цілому (див. параграф А23).

Повідомлення тих, кого наділено найвищими повноваженнями

12. Аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це йому не заборонено законодавчими або нормативними актами[4], 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 (див. параграфи А26–А28).

13. Аудитор повинен також 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.

Письмові запевнення

14. Аудитор повинен звернутися із запитом про надання письмового запевнення до управлінського персоналу та, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що він вважає, що вплив 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 (див. параграф А29).

Документація

15. Аудитор повинен включити в аудиторську документацію[5] (див. параграф А30):
    (a) суму, нижчу за яку викривлення можна вважати вочевидь незначними (параграф 5);

[4] Див. виноску 3.
[5] МСА 230 *«Аудиторська документація»*, параграфи 8–11 і А6.

(b) усі викривлення, акумульовані під час аудиту, та чи було їх виправлено (параграфи 5, 8 і 12); та

(c) висновок аудитора щодо суттєвості цих невиправлених викривлень, взятих окремо або в сукупності, та основу такого висновку (параграф 11).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення викривлення (див. параграф 4(a))

A1. Викривлення можуть виникати внаслідок:

(a) неточності в зборі чи обробці даних, на основі яких готується фінансова звітність;

(b) 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[6];

(c) неправильної облікової оцінки через ігнорування або вочевидь неправильного трактування фактів;

(d) судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає необґрунтованими, або вибір і застосування облікових політик, які аудитор вважає неналежними;

(e) неналежної класифікації, узагальнення чи деталізації інформації; та

(f) 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[7].

Приклади викривлень внаслідок шахрайства наведено в МСА 240[8].

[6] Наприклад, Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 7 «Фінансові інструменти: розкриття», параграф 42Н вказує, що «суб'єкт господарювання повинен розкрити будь-яку додаткову інформацію, яку він вважає необхідною для досягнення цілей розкриття відповідно до параграфа…».

[7] Наприклад, МСФЗ вимагає від суб'єкта господарювання надання додаткових розкриттів інформації, якщо дотримання конкретних вимог МСФЗ недостатньо для того, щоб користувачі зрозуміли вплив конкретних операцій, інших подій та умов на фінансовий стан і фінансові показники суб'єкта господарювання (Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності», параграф 17(c)).

[8] МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»*, параграфи A1–A6.

Акумуляція виявлених викривлень (див. параграф 5)

«Вочевидь незначні»

A2. Параграф 5 цього МСА вимагає від аудитора акумулювати викривлення, виявлені під час аудиту, крім тих, які є вочевиль незначними. Слід ураховувати, що термін «вочевидь незначні» не є синонімом «несуттєві». Викривлення, які є вочевидь незначними, є викривленнями зовсім іншого (меншого) порядку або взагалі іншого характеру, ніж ті, які можна визначити суттєвими, викривлення, взяті окремо або в сукупності, що явно не мають значних наслідків, якщо їх оцінювати критеріями розміру, характеру або обставин. Коли існує хоч якась невпевненість в тому, чи є окреме або кілька викривлень вочевидь незначними, викривлення розглядається як те, що не є вочевидь незначним.

Викривлення в окремих звітах

A3. Аудитор може визначити суму, нижчу від якої викривлення сум в окремих звітах будуть вочевидь незначними, а необхідності в їхній акумуляції не буде, оскільки аудитор вважає, що накопичення цих сум не матиме суттєвого впливу на фінансову звітність. При цьому викривлення сум, вищих від зазначеної суми, будуть акумулюватись відповідно до вимог параграфа 5 цього МСА. Крім цього, викривлення, які стосуються сум, можуть виявитись не вочевидь незначними, якщо їх розглядати з урахуванням критеріїв характеру чи обставин, та, якщо це так, їх слід акумулювати відповідно до вимог параграфа 5 цього МСА.

Викривлення в розкриттях інформації

A4. Викривлення в розкриттях інформації також можуть бути вочевидь незначними незалежно від того, взяті вони окремо чи у цілому, розглянуті з урахуванням критеріїв розміру, характеру або обставин. Викривлення в розкриттях, які не є вочевидь незначними, також слід акумулювати для допомоги аудитору в оцінці впливу цих викривлень на відповідні розкриття та фінансову звітність у цілому. В параграфі A17 цього МСА наведено приклади, коли викривлення в якісних розкриттях можуть бути суттєвими.

Акумуляція викривлень

A5. Викривлення внаслідок характеру або обставин, акумульовані відповідно до вимог параграфів A3–A4, не можуть бути акумульовані разом, що є можливим у випадку викривлень сум. Однак, від аудитора параграфом 11 цього МСА вимагається оцінити такі викривлення окремо або в сукупності (тобто разом з іншими викривленнями) для визначення, чи є вони суттєвими.

A6. 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.
- Викривлення внаслідок судження — це різниці, що виникають внас- лідок судження управлінського персоналу, включаючи ті, що стосу- ються визнання, вимірювання, подання та розкриття інформації у фінансовій звітності (включаючи вибір та застосування облікової політики), яку аудитор вважає необґрунтованою або неналежною.
- 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. Поради щодо визначення викривлень внаслідок прогнозу та оцінки результатів надано в МСА 530[9].

Розгляд виявлених викривлень протягом аудиту (див. параграфи 6–7)

A7. 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.

A8. 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[10].

A9. 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.

[9] МСА 530 *«Аудиторська вибірка»*, параграфи 14–15.
[10] МСА 530, параграф 5 (c)–(d).

Повідомлення інформації про викривлення та їхнє виправлення (див. параграфи 8–9)

A10. Своєчасне повідомлення управлінського персоналу відповідного рівня є важливим, оскільки дає змогу оцінити, чи дійсно класи операцій, залишки рахунків та розкриття інформації є викривленими, інформувати аудитора, якщо він не погоджується з цим, та вжити необхідних заходів. Зазвичай відповідним рівнем управлінського персоналу є той рівень, що має повноваження й несе відповідальність за оцінку викривлень і вживання необхідних заходів.

A11. Закон або нормативні акти можуть обмежувати повідомлення управлінського персоналу або інших осіб суб'єкта господарювання щодо деяких викривлень. Наприклад, законодавчими або нормативними актами може прямо заборонятись повідомлення або інші дії, якщо вони можуть зашкодити розслідуванню відповідних органів влади дійсного або підозрюваного порушення закону. В деяких випадках потенційний конфлікт між обов'язком аудитора дотримуватися конфіденційності та обов'язком повідомлення може виявитись досить складним. У таких випадках аудитору може бути потрібна юридична консультація.

A12. Виправлення управлінським персоналом усіх викривлень, включаючи ті викривлення, про які його повідомив аудитор, дає змогу управлінському персоналу вести точні облікові книги та записи і зменшує ризики суттєвих викривлень у фінансовій звітності майбутніх періодів внаслідок кумулятивного впливу несуттєвих невиправлених викривлень попередніх періодів.

A13. МСА 700 (переглянутий) вимагає від аудитора оцінити, чи достовірно підготовлено та подано фінансову звітність, в усіх суттєвих аспектах відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Така оцінка включає розгляд якісних аспектів облікової практики суб'єкта господарювання, включаючи індикатори можливого упередження у судженнях управлінського персоналу[11], на що може впливати розуміння аудитором причин невиправлення викривлень управлінським персоналом.

Оцінювання впливу невиправлених викривлень (див. параграфи 10–11)

A14. Визначення аудитором рівня суттєвості відповідно до МСА 320 часто ґрунтується на оцінці фінансових результатах суб'єкта господарювання, оскільки фактичні фінансові результати можуть бути ще невідомими. Саме тому до оцінювання аудитором впливу невиправлених викривлень може бути потрібно переглянути рівень суттєвості, визначений відповідно до МСА 320, на основі дійсних фінансових результатів.

[11] МСА 700 (переглянутий), параграф 12.

A15. У МСА 320 пояснюється, що в процесі аудиту рівень суттєвості для фінансової звітності в цілому (та, якщо це необхідно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків або розкриттів інформації) має переглядатися у випадку, якщо аудитору стає відомою інформація, яка б змусила його початково визначити інший рівень (суму) суттєвості[12]. Це означає, що будь-який значний перегляд має бути зроблений ще до оцінювання аудитором впливу невиправлених викривлень. Однак якщо переоцінка аудитором рівня суттєвості відповідно до МСА 320 (див. параграф 10 цього МСА) призводить до зменшення суми (або сум), необхідно переглянути характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, на яких ґрунтуватиметься аудиторська думка.

A16. Кожне окреме викривлення суми розглядається для оцінки його впливу на відповідні класи операцій, залишки рахунків або розкриттів інформації, в тому числі чи не перевищено рівень суттєвості для конкретного класу операцій, залишків рахунків або розкриття.

A17. Крім цього, кожне окреме викривлення якісного розкриття розглядається для оцінки його впливу на відповідне розкриття інформації (відповідні розкриття інформації) та його загального впливу на фінансову звітність у цілому. Визначення того, чи є суттєвим викривлення в якісному розкритті в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування та конкретних обставин суб'єкта господарювання, є питанням, яке вимагає застосування професійного судження. Приклади, де такі викривлення можуть бути суттєвими, включають:

- Неточні або неповні описи інформації щодо цілей, політик та процесів управління капіталом для суб'єктів господарювання, зайнятих у страховій та банківській сферах.
- Пропуск інформації щодо подій чи обставин, які призвели до збитків внаслідок знецінення (наприклад, значне довгострокове зниження попиту на метал чи конкретний товар) у суб'єкта господарювання, зайнятого у видобуванні корисних копалин.
- Неправильний опис облікової політики стосовно важливої статті у звіті про фінансовий стан, звіті про прибутки та збитки, звіті про зміни в капіталі або звіті про грошові потоки.
- Неналежний опис чутливості суб'єкта господарювання до валютного курсу у звіті суб'єкта господарювання, що займається міжнародною торгівлею.

A18. Визначаючи, чи є невиправлені викривлення суттєвими відповідно до вимог параграфа 11 цього МСА, аудитор розглядає невиправлені

[12] МСА 320, параграф 12.

викривлення в сумах та розкриттях інформації. Такі викривлення можуть вважатися суттєвими, взяті окремо або в сукупності з іншими викривленнями. Наприклад, аудитор залежно від викривлень, ідентифікованих у розкриттях інформації, може розглянути, чи:

(a) є виявлені помилки повторюваними або всеохоплюючими; або

(b) стосується кількість виявлених викривлень того самого питання та в разі сукупного їх розгляду може вплинути на розуміння цього питання користувачами.

Такий розгляд акумульованих викривлень буде також корисним для оцінювання фінансової звітності відповідно до параграфа 13(d) МСА 700 (переглянутий) 28, який вимагає від аудитора розглянути, чи не було загальне подання фінансової звітності погіршено через включення інформації, яка є недоречною або такою, що ускладнює відповідне розуміння розкритих питань.

A19. Якщо окреме викривлення вважається суттєвим, навряд чи воно компенсується іншими викривленнями. Наприклад, якщо доходи суттєво завищено, то фінансова звітність у цілому буде суттєво завищеною навіть у тому разі, якщо вплив викривлення на доходи повністю компенсується еквівалентним завищенням витрат. Може бути прийнятним компенсувати викривлення для такого самого залишку рахунків або класу операцій; однак перед тим як робити висновок, що компенсація навіть несуттєвих викривлень буде прийнятною, слід розглянути ризик існування інших невиявлених викривлень[13].

A20. Визначення, чи є викривлення класифікації суттєвим, включає оцінку якісних показників, наприклад вплив викривлення класифікації на борг або інші контрактні зобов'язання, вплив на окремі рядки або проміжний підсумок чи вплив на основні коефіцієнти. Можуть існувати обставини, за яких аудитор дійде висновку, що викривлення класифікації не є суттєвим у контексті фінансових звітів у цілому, хоча воно й може перевищувати рівень або рівні суттєвості, прийняті при оцінці інших викривлень. Наприклад, неправильна класифікація статей балансу може не вважатися суттєвою в контексті фінансової звітності в цілому, якщо сума неправильної класифікації незначна порівняно з розміром відповідних статей балансу, не впливає на звіт про фінансові результати або основні коефіцієнти.

A21. Обставини деяких викривлень можуть змусити аудитора оцінити їх як суттєві окремо або разом з іншими викривленнями, акумульованими під час аудиту, навіть якщо вони й нижчі від рівня суттєвості для фінансової звітності в цілому. Обставини, що можуть вплинути на оцінку, включають ступінь, до якого викривлення:

[13] Виявлення кількох несуттєвих викривлень для такого самого залишку рахунків або класу операцій може вимагати від аудитора переоцінки ризиків суттєвого викривлення для цього самого залишку рахунків або класу операцій.

- впливає на дотримання вимог законодавства;
- впливає на дотримання боргових або інших контрактних умов;
- стосується неправильного вибору або застосування облікової політики, що не має суттєвого впливу на фінансову звітність поточного періоду, проте, вірогідно, матиме суттєвий вплив на фінансову звітність майбутніх періодів;
- маскують зміни в доходах або інші тенденції, особливо в контексті загальної економічної ситуації або ситуації в галузі;
- впливає на коефіцієнти, які використовуються для оцінки фінансового стану, результати діяльності або рух грошових коштів суб'єкта господарювання;
- впливає на інформацію щодо сегментів, яка надається у фінансовій звітності (наприклад, значущість питання для сегмента або іншої частини бізнесу суб'єкта господарювання, які було виявлено як такі, що відіграють значну роль у роботі або прибутковості суб'єкта господарювання);
- має наслідком підвищення компенсацій управлінському персоналу, наприклад, забезпечуючи 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 (наприклад, якщо зовнішні сторони в операціях мають родинні зв'язки з представниками управлінського персоналу);
- є пропуском інформації, яка конкретно не вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування, але яка, на думку аудитора, є важливою для розуміння користувачем фінансового стану, фінансових результатів або потоків грошових коштів суб'єкта господарювання;
- впливає на іншу інформацію, яку включено в річний звіт суб'єкта господарювання (наприклад, інформацію, яка наводиться в «Обговоренні та аналізі управлінського персоналу» або «Огляді операційних та фінансових показників»), і, як очікується, можуть вплинути на економічні рішення користувачів фінансовою звітністю. МСА 720 (переглянутий)[14] стосується відповідальності аудитора щодо іншої інформації.

Наведені вище обставини – це лише приклади; не всі вони будуть зустрічатися під час виконання всіх завдань з аудиту, та й сам перелік не є повним. Наявність таких обставин не обов'язково має призвести до висновку, що викривлення є суттєвим.

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

A22. У МСА 240[15] пояснюється, як наслідки викривлення, що є або може бути результатом шахрайства, слід розглядати стосовно інших аспектів аудиту, навіть якщо сума викривлення не є суттєвою щодо фінансової звітності. Залежно від обставин викривлення в розкриттях інформації можуть також вказувати на шахрайство і виникати, наприклад, внаслідок:

- оманливих розкриттів, які є наслідком необ'єктивності суджень управлінського персоналу; або
- багатьох повторюваних чи неінформативних розкриттів, націлених на ускладнення правильного розуміння питань у фінансовій звітності.

Розглядаючи можливі наслідки викривлень у класах операцій, залишках рахунків та розкриттях інформації, аудитор застосовує професійний скептицизм відповідно до МСА 200[16].

A23. Кумулятивний вплив несуттєвих невиправлених викривлень попередніх періодів може бути суттєвим для фінансової звітності поточного періоду. Існують різні прийнятні підходи до оцінки аудитором впливу таких невиправлених викривлень на фінансову звітність поточного періоду. Використання одного й такого самого підходу до оцінювання забезпечує послідовність дій у різних періодах.

Особливі положення, що стосуються суб'єктів господарювання у державному секторі

A24. У випадку аудиту суб'єкта господарювання в державному секторі оцінювання того, чи є викривлення суттєвим, може також залежати від відповідальності аудитора, встановленої законом, нормативними актами або органами влади, щодо повідомлення про конкретні питання включно, наприклад, із шахрайством.

A25. Більше того, такі питання, як інтерес громадськості, підзвітність, сумлінність та, зокрема, забезпечення ефективного парламентського нагляду, можуть впливати на оцінювання того, чи є конкретна стаття суттєвою внаслідок свого характеру. Це особливо стосується статей, які пов'язані з дотриманням вимог закону, нормативних актів або органів влади.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 12)

A26. 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,

[15] МСА 240, параграф 35.
[16] МСА 260, параграф 13.

які несуть відповідальність за управління, адекватно повідомляються всі інші особи, кому б аудитор повідомляв цю інформацію в межах їхніх корпоративних повноважень[17].

A27. 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.

A28. МСА 260 (переглянутий) вимагає від аудитора повідомлення тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про письмові запевнення, щодо надання яких він звернувся (див. параграф 14 цього МСА)[18]. 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.

Письмові запевнення (див. параграф 14)

A29. 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 формулювання висновку щодо впливу невиправлених викривлень.

Документація (див. параграф 15)

A30. Документуючи невиправлені викривлення, аудитор може брати до уваг

(a) розгляд сукупного впливу невиправлених викривлень;

(b) оцінку того, чи було перевищено рівень (або рівні) суттєвості для конкретного класу операцій, залишків рахунків або розкриття, якщо такі були;

(c) оцінку впливу невиправлених викривлень на основні коефіцієнти або тенденції та дотримання законодавчих, регуляторних або контрактних вимог (наприклад, умов повернення боргу).

[17] МСА 260 (переглянутий), параграф 13.
[18] МСА 260 (переглянутий), параграф 16 (c) (ii).

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 500

«АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1–2

Дата набрання чинності 3

Ціль 4

Визначення 5

Вимоги

Прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі 6

Інформація, яку можна використовувати як аудиторські докази 7–9

Вибір елементів для тестування з метою отримання аудиторських доказів 10

Невідповідність аудиторських доказів чи сумніви в їх достовірності 11

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі A1–A25

Інформація, яку можна використовувати як аудиторські докази A26–A51

Вибір елементів для тестування з метою отримання аудиторських доказів A52–A56

Невідповідність аудиторських доказів чи сумніви в їх достовірності A57

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 500 *«Аудиторські докази»* слід розглядати разом із МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 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. Цей МСА стосується всіх аудиторських доказів, отриманих під час виконання аудиту. Інші МСА стосуються конкретних аспектів аудиту (наприклад, МСА 315 (переглянутий) [1]), аудиторських доказів, які необхідно отримати щодо конкретного питання (наприклад, МСА 570 (переглянутий) [2]), конкретних процедур для отримання аудиторських доказів (наприклад, МСА 520[3]) та оцінки, чи були отримані прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі (МСА 200[4] і МСА 330[5]).

Дата набрання чинності

3. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Ціль

4. 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.

Визначення

5. У цьому МСА наведені далі терміни мають такі значення:

   (а) бухгалтерські записи (accounting records) – 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;

---

1 МСА 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*.

2 МСА 570 (переглянутий) *«Безперервність діяльності»*.

3 МСА 520 *«Аналітичні процедури»*.

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

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

(b) прийнятність (аудиторських доказів) (appropriateness (of audit evidence)) – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та надійність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора;

(c) аудиторські докази (audit evidence) – 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;

(d) експерт управлінського персоналу (management's expert) – фізична особа або організація з належною кваліфікацією у сфері, що не належить до бухгалтерського обліку або аудиту, і робота якої у цій сфері використовується суб'єктом господарювання для надання йому допомоги в складанні фінансової звітності;

(e) достатність (аудиторських доказів) (sufficiency (of audit evidence)) – міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів.

Вимоги

Прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі

6. Аудитор повинен розробити та виконати процедури аудиту, що за певних обставин відповідають меті отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі (див. параграфи А1–А25).

Інформація, яку можна використовувати як аудиторські докази

7. У процесі розробки і виконання аудиторських процедур аудитор повинен брати до уваги доречність та надійність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази (див. параграфи А26–А33).

8. 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 (див. параграфи А34–А36):

   (a) оцінити компетентність, можливості та об'єктивність цього експерта (див. параграфи А37–А43);

   (b) отримати розуміння роботи цього експерта (див. параграфи А44–А47);

   (c) оцінити відповідність використання роботи цього експерта як аудиторські докази для відповідного твердження (див. параграф А48).

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

   (a) отримання аудиторських доказів щодо точності та повноти інформації; (див. параграфи А49–А50) та

   (b) оцінку достатньої точності та детальності інформації для досягнення мети аудитора (див. параграф А51).

Вибір елементів для тестування з метою отримання аудиторських доказів

10. У процесі розробки тестів заходів контролю та тестів деталей аудитор повинен визначити засоби вибору елементів для тестування, які є ефективними для досягнення мети аудиторської процедури (див. параграфи А52–А56).

Невідповідність аудиторських доказів чи сумніви щодо їхньої достовірності

11. Якщо:

   (a) аудиторські докази, отримані з одного джерела, суперечать доказам, отриманим з іншого; або

   (b) 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 вирішення проблеми, а також вивчити вплив цієї проблеми (якщо він існує) на інші аспекти аудиту (див. параграф А57).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріа

Прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі (див. параграф 6)

А1. Аудиторські докази необхідні для обґрунтування думки та звіту аудитора. За своїм характером докази є такими, що дають результат у сукупності і отримуються в основному за допомогою аудиторських процедур, які виконуються в процесі аудиту. При цьому вони можуть також включати інформацію, отриману з інших джерел, наприклад із попередніх завдань з аудиту (за умови визначення аудитором, чи не виникли зміни після попереднього аудиту, які можуть вплинути на їхню застосовність до поточного аудиту [6]) чи процедур контролю якості фірми щодо прийняття клієнта та продовження стосунків. На додаток до інших джерел всередені та за межами суб'єкта господарювання, бухгалтерські записи є важливим джерелом аудиторських доказів. Крім того, інформація, яку може

[6] МСА 315 (переглянутий), параграф 9.

бути використано як аудиторські докази, могла бути підготовлена з використанням роботи експерта управлінського персоналу. Аудиторські докази включають як інформацію, що підтверджує та підкріплює твердження управлінського персоналу, так і будь-яку інформацію, що суперечить цим твердженням. У деяких випадках відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати пояснення на звернення аудитора) також використовується аудитором і, отже, є аудиторським доказом.

А2. Більша частина роботи аудитора при формуванні думки аудитора полягає в отриманні й оцінці аудиторських доказів. Аудиторські процедури, спрямовані на отримання аудиторських доказів, можуть включати крім запитів ще й інспектування, спостереження, підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання та аналітичні методи, які часто комбінуються між собою. Незважаючи на 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.

А3. Як пояснюється в МСА 200 [7], обґрунтовану впевненість можна отримати в тому разі, якщо аудитор отримав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для зменшення аудиторського ризику (тобто ризику висловлення аудитором невідповідної думки в разі суттєвого викривлення фінансової звітності) до припустимо низького рівня.

А4. Достатність і прийнятність аудиторських доказів взаємопов'язані. Достатність – це міра кількості аудиторських доказів. Необхідна кількість аудиторських доказів залежить від результатів оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення (чим вище оцінений ризик, тим більше аудиторських доказів потрібно отримати), а також від якості таких аудиторських доказів (чим вища якість, тем менше доказів буде потрібно). Однак отримання більшої кількості аудиторських доказів не обов'язково може компенсувати їхню низьку якість.

А5. Прийнятність – це міра якості аудиторських доказів, тобто їхня доречність і надійність у підтриманні висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. Надійність доказів перебуває під впливом джерела їхнього отримання та характеру, а також залежить від індивідуальних обставин, в яких їх було отримано.

А6. МСА 330 вимагає від аудитора визначити, чи прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі [8] були отримані. Визначення, чи були отримані прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, що дає змогу знизити аудиторський ризик до припустимо низького рівня, надаючи аудитору можливість зробити обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора, – це питання професійного судження. У МСА 200 розгля-

[7] МСА 200, параграф 5.
[8] МСА 330, параграф 26.

даються такі питання, як характер аудиторських процедур, своєчасність складання та подання фінансової звітності, баланс між вигодами і витратами. Всі ці питання є важливими, аудитор має їх брати до уваги, застосовуючи професійне судження, чи були отримані прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі.

Джерела аудиторських доказів

A7. Деяку частину аудиторських доказів отримують через виконання аудиторських процедур, спрямованих на тестування бухгалтерських записів, наприклад за допомогою аналізу та перевірки, повторного проведення процедур, що застосовувалися під час складання й подання фінансової звітності, а також звірки пов'язаних типів та застосування однієї й тієї самої інформації. За допомогою таких процедур аудитор може визначити, чи бухгалтерські записи внутрішньо послідовні та чи узгоджуються вони із фінансовою звітністю.

A8. Більший рівень впевненості можна, як правило, отримати із узгоджених аудиторських доказів, які отримано з різних джерел або які мають різний характер, а не з окремо розглянутих частин аудиторських доказів. Наприклад, підтвердна інформація, отримана з джерела, яке не залежить від суб'єкта господарювання, може збільшити впевненість аудитора, що ґрунтується на аудиторських доказах, отриманих ним від самого суб'єкта господарювання (зокрема, доказах, що існують в бухгалтерських записах, протоколах зборів або запевненнях управлінського персоналу).

A9. Інформація з джерел, що не залежать від суб'єкта господарювання, яку аудитор може використати як аудиторські докази, може включати підтвердження від третіх осіб, звіти аналітиків і зіставні дані про конкурентів (порівняльні дослідження).

Аудиторські процедури отримання доказів

A10. Як вимагається та пояснюється в МСА 315 (переглянутий) та МСА 330, аудиторські докази для отримання обґрунтованих висновків, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора, отримують за рахунок виконання:

(a) процедур оцінки ризиків; та

(b) подальших аудиторських процедур, що включають:

(i) тести заходів контролю, якщо це вимагається МСА або якщо аудитор вирішив провести їх; та

(ii) процедури по суті включно з тестами деталей та аналітичними процедурами по суті.

A11. Аудиторські процедури, описані в параграфах A14–A25, можуть використовуватися як процедури оцінки ризиків, тести заходів контролю або процедури по суті залежно від контексту, в якому вони застосовуються аудитором. Як пояснено в МСА 330, аудиторські докази, отримані під час виконання попередніх завдань з аудиту, за певних

обставин надають достатні аудиторські докази, якщо аудитор виконує аудиторські процедури з метою встановлення, чи продовжують вони бути доречними[9].

A12. На характер і час аудиторських процедур, які буде використано, може впливати той факт, що деякі бухгалтерські дані та інша інформація можуть існувати тільки в електронній формі або лише в конкретні моменти чи періоди часу. Наприклад, такі первинні документи, як замовлення та рахунки-фактури, можуть існувати лише в електронній формі, якщо суб'єкт господарювання займається електронною торгівлею, або знищуватися після сканування, якщо суб'єкт господарювання використовує системи обробки зображень для полегшення зберігання і пошуку документів.

A13. Деяка електронна інформація може виявитися невідновною після закінчення певного періоду часу, наприклад, якщо файли змінювались або якщо резервних файлів не існує. Отже, в зв'язку із впровадженою у суб'єкта господарювання політикою збереження даних аудитор може вважати за потрібне звернутися до суб'єкта господарювання із запитом щодо зберігання певної інформації для її перевірки або виконати аудиторські процедури в той час, коли така інформація існує.

Інспектування

A14. Інспектування означає 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. Прикладом інспектування, що використовується як тест заходів контролю, є інспектування записів для отримання доказів їхнього санкціонування.

A15. Деякі документи є прямими аудиторськими доказами щодо існування активу, наприклад документи, які являють собою фінансові інструменти (акції або облігації). Інспектування таких документів не обов'язково надасть аудиторські докази про право власності або їхню ціну. Крім того, інспектування виконаного контракту може надати аудиторські докази про застосування суб'єктом господарювання облікових політик, наприклад визнання доходів.

A16. Інспектування матеріальних активів може надати достовірні аудиторські докази їхнього існування, проте не обов'язково надасть інформацію про права та зобов'язання суб'єкта господарювання або оцінку активів. Інспектування окремих запасів може здійснюватися разом із спостереженням за процесом інвентаризації.

[9] МСА 330, параграф А35.

Спостереження

A17. Спостереження являє собою нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи, наприклад спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів контролю. 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. Додаткові вказівки щодо спостереження за інвентаризацією наведено у МСА 501[10].

Зовнішнє підтвердження

A18. Зовнішнє підтвердження являє собою аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі. Процедури зовнішнього підтвердження часто є доречними при розгляді тверджень, пов'язаних із певними залишками рахунків та їхніми елементами. Однак зовнішнє підтвердження не повинне обмежуватися виключно залишками рахунків. Наприклад, аудитор може затребувати підтвердження умов угод або операцій між суб'єктом господарювання і третіми сторонами. Запит на підтвердження може бути сформульовано так, щоб дізнатися, чи не вносилися будь-які зміни в угоду, і якщо вносилися, то які конкретно. Процедури зовнішнього підтвердження також використовуються для отримання аудиторських доказів щодо відсутності певних умов, наприклад додаткових угод, які можуть впливати на визнання доходів. Додаткові вказівки наведено у МСА 505[11].

Повторне обчислення

A19. Повторне обчислення являє собою перевірку математичної правильності документів чи записів. Його можна виконувати вручну або за допомогою електронних засобів.

Повторне виконання

A20. Повторне виконання являє собою незалежне виконання аудитором процедур або заходів контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Аналітичні процедури

A21. Аналітичні процедури являють собою оцінку фінансової інформації через аналіз правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури також включають усі необхідні дослідження ідентифікованих коливань чи взаємозв'язків,

[10] МСА 501 *«Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів»*.
[11] МСА 505 *«Зовнішні підтвердження»*.

що суперечать іншій доречній інформації або значно відрізняються від очікуваних показників. Додаткові вказівки наведено у МСА 520.

Запит

A22. Запит являє собою 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.

A23. Відповіді на запити можуть надавати аудитору інформацію, якої він раніше не мав, або інформацію, що підкріплює отримані аудиторські докази. І навпаки, відповіді можуть надавати інформацію, що значно відрізняється від іншої інформації, отриманої аудитором, наприклад інформацію про можливість ігнорування заходів внутрішнього контролю управлінським персоналом. У деяких випадках відповіді на запити дають аудитору підстави для коригування або виконання додаткових аудиторських процедур.

A24. Хоча підтвердження даних, отримане через запит, часто має особливо важливе значення, в разі запитів про наміри управлінського персоналу інформація, що підтверджує такі наміри, може бути обмеженою. В таких випадках розуміння попередніх дій управлінського персоналу для реалізації зазначених намірів, причин вибору конкретного методу дій, а також здатності управлінського персоналу дотримуватися певного методу дій можуть надавати достатню інформацію для підтвердження даних, отриманих через запит.

A25. Стосовно деяких питань аудитор може вважати за потрібне отримання письмових запевнень управлінського персоналу або, якщо це доцільно, вимагати від персоналу вищих органів управління підтвердження відповідей на усні запити. Додаткові вказівки наведено у МСА 580[12].

Інформація, яку можна використовувати як аудиторські докази

Доречність і надійність (див. параграф 7)

A26. Як зазначено у параграфі A1, хоча основним джерелом отримання аудиторських доказів є аудиторські процедури, що виконуються в процесі аудиту, такі докази можуть включати інформацію з інших джерел, попередніх завдань з аудиту (за певних обставин), а також із запроваджених у фірмі процедур контролю якості щодо прийняття нових клієнтів і продовження стосунків. На якість усіх аудиторських доказів впливають доречність та надійність інформації, на якій вони ґрунтуються.

[12] МСА 580 *«Письмові запевнення»*.

Доречність

A27. Доречність являє собою логічний зв'язок з метою процедури аудиту, а також, якщо це доцільно, з твердженням, що розглядається. На доречність інформації, яку можна використовувати як аудиторські докази, може впливати напрям тестування. Наприклад, якщо метою аудиторської процедури є тестування наявності завищення вартості або оцінки кредиторської заборгованості, тестування зареєстрованої кредиторської заборгованості може бути доречною аудиторською процедурою. З іншого боку, під час тестування наявності заниження вартості або оцінки кредиторської заборгованості тестування зареєстрованої кредиторської заборгованості не буде доречним; в цьому разі доречним буде тестування такої інформації, як подальші сплати, несплачені рахунки-фактури, дані постачальників і прибуткові документи, що не збігаються.

A28. Певний набір аудиторських процедур може надавати аудиторські докази, доречні для деяких тверджень, але недоречні для інших. Наприклад, інспектування документів, пов'язаних із сплатою дебіторської заборгованості після завершення періоду, може надавати аудиторські докази про її існування та оцінку, але не обов'язково на дату закриття періоду. Аналогічно отримання аудиторських доказів стосовно певного твердження, наприклад існування запасів, не може замінити отримання аудиторських доказів стосовно іншого твердження, наприклад оцінки цих запасів. З іншого боку, аудиторські докази з різних джерел або різного характеру часто можуть бути доречними для одного й того самого твердження.

A29. Тестування заходів контролю передбачене для оцінки операційної ефективності таких заходів, спрямованих на попередження або виявлення й виправлення суттєвих викривлень на рівні твердження. Розробка тестів заходів контролю для отримання доречних аудиторських доказів включає ідентифікацію умов (характеристик або властивостей), що вказують на виконання цих заходів, а також умов, що свідчать про відхилення від адекватного їхнього виконання. Після цього наявність або відсутність таких умов може бути протестована аудитором.

A30. Процедури по суті використовують для визначення суттєвих викривлень на рівні твердження. Вони включають тести деталей та аналітичні процедури по суті. Розробка процедур по суті передбачає ідентифікацію умов, доречних з метою тестування, що являють собою викривлення у відповідному твердженні.

Надійність

A31. На надійність інформації, яка використовується як аудиторські докази, а отже, і самих аудиторських доказів впливає джерело та характер інформації, а також умови її отримання, включаючи заходи контролю за підготовкою і зберіганням, якщо це доречно. Отже, існують важливі винятки із загальних правил щодо надійності різноманітних видів аудиторських доказів. Навіть якщо інформацію, що використовується

як аудиторські докази, отримано з джерел за межами суб'єкта господарювання, можуть існувати певні обставини, що впливатимуть на її надійність. Наприклад, інформація, отримана з незалежного зовнішнього джерела, може виявитися ненадійною, якщо джерело не є обізнаним або експерту від управлінського персоналу не вистачає об'єктивності. За умови визнання можливості існування винятків корисними можуть бути такі загальні правила щодо надійності аудиторських доказів:

- Надійність аудиторських доказів підвищується, якщо їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання.
- Надійність аудиторських доказів, отриманих усередині суб'єкта господарювання, підвищується, якщо запроваджені ним відповідні заходи внутрішнього контролю, включаючи контроль за підготовкою та зберіганням інформації, є ефективними.
- Аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором (наприклад, у результаті спостереження за застосуванням заходів контролю), є більш надійними, ніж докази, отримані опосередковано або на основі припущень (наприклад, через запити про застосування заходів контролю).
- Аудиторські докази в документарній формі (в паперовому, електронному або іншому вигляді) є більш надійними, ніж докази, отримані в усній формі (наприклад, своєчасно складений письмовий протокол зборів більш надійний, ніж подальше усне викладення питань, що обговорювалися на зборах).
- Аудиторські докази, підкріплені оригіналами документів, більш надійні, ніж підкріплені ксерокопіями або факсимільними копіями чи документами, що були сфотографовані, цифровані або в інший спосіб трансформовані в електронну форму. Надійність таких доказів може залежати від заходів контролю за їхньою підготовкою та зберіганням.

A32. МСА 520 містить додаткову інформацію щодо надійності даних, які використовуються з метою розробки аналітичних процедур як процедур по суті[13].

A33. У МСА 240 розглядаються обставини, коли в аудитора є підстави вважати, що документ не є автентичним або що в нього було внесено зміни, а аудитора про це не повідомили[14].

Надійність інформації, підготовленої експертом управлінського персоналу (див. параграф 8)

A34. Складання фінансової звітності суб'єкта господарювання може вимагати знань у галузі, що відрізняється від бухгалтерського обліку або аудиту,

[13] МСА 520, параграф 5(а).

[14] МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»*, параграф 13.

наприклад, у сфері актуарних розрахунків, оцінки або технічних даних. Суб'єкт господарювання може наймати або залучати експертів у цих галузях для отримання знань, необхідних для складання фінансової звітності. Невиконання цього, якщо такі знання є необхідними, підвищує ризики суттєвого викривлення.

A35. Якщо інформацію, що використовуватиметься як аудиторські докази, було підготовлено за допомогою роботи експерта управлінського персоналу, до неї застосовуються вимоги, зазначені у параграфі 8 цього МСА. Наприклад, приватна особа або організація може мати знання у галузі застосування моделей для оцінки справедливої вартості цінних паперів, для яких не існує активного ринку. Якщо така особа або організація застосовує свої знання для підготовки облікової оцінки, яку суб'єкт господарювання використовує для підготовки фінансової звітності, така особа або організація є експертом управлінського персоналу і на неї поширюється дія вимог параграфа 8. З іншого боку, якщо така особа або організація лише надає дані про рівень цін стосовно приватних операцій, які суб'єкт господарювання не може отримати в інший спосіб та які він використовує під час виконання власних облікових оцінок, така інформація, якщо її використовувати як аудиторські докази, підпадає від вимоги параграфа 7 цього МСА, але не є користуванням суб'єктом господарювання послугами експерта управлінського персоналу.

A36. На характер, час та обсяг аудиторських процедур відповідно до вимог параграфа 8 цього МСА можуть впливати такі чинники, як:

- Характер і складність питання, яким займається експерт управлінського персоналу.
- Ризики суттєвого викривлення в цьому питанні.
- Наявність інших джерел аудиторських доказів.
- Характер, обсяг та об'єктивність роботи експерта управлінського персоналу.
- Чи експерт управлінського персоналу є працівником суб'єкта господарювання, чи він є стороною, залученою суб'єктом господарювання для надання відповідних послуг.
- Ступінь, до якого управлінський персонал може контролювати роботу експерта управлінського персоналу або впливати на неї.
- Чи регламентується робота експерта управлінського персоналу технічними стандартами або іншими професійними чи галузевими вимогами.
- Характер та обсяг будь-яких заходів внутрішнього контролю за роботою експерта управлінського персоналу.
- Знання та досвід аудитора в галузі знань експерта управлінського персоналу.

- Попередній досвід ознайомлення аудитора з роботою такого експерта.

Компетентність, можливості та об'єктивність експерта управлінського персоналу (див. параграф 8(а)).

A37. Компетентність пов'язана із характером і рівнем знань експерта управлінського персоналу. Можливості стосуються здатності експерта управлінського персоналу використовувати свою компетентність за заданих обставин. Чинники, які впливають на можливості, включають, зокрема, географічне положення, наявність часу та ресурсів. Об'єктивність пов'язана із можливим впливом, який спричиняє упередження, конфлікт інтересів або вплив інших осіб на професійне чи ділове судження експерта управлінського персоналу. Компетентність, можливості та об'єктивність експерта управлінського персоналу, а також будь-які заходи внутрішнього контролю за його роботою в межах суб'єкта господарювання є важливими чинниками щодо достовірності будь-якої інформації, підготовленої експертом, залученим управлінським персоналом.

A38. Інформація про компетентність, можливості та об'єктивність експерта управлінського персоналу може надходити з різних джерел, наприклад:

- Особистого досвіду попередньої співпраці із цим експертом.
- Обговорень із цим експертом.
- Дискусій з іншими особами, які обізнані з роботою експерта.
- Відомостей про кваліфікацію експерта, його членство у професійних організаціях або галузевих асоціаціях, наявність дозволу на роботу або інших форм зовнішнього визнання.
- Опублікованих статей або книг експерта.
- Експерта від аудитора (за наявності), який допомагає аудитору отримувати достатні та прийнятні аудиторські докази стосовно інформації, підготовленої експертом від управлінського персоналу.

A39. Питання, пов'язані з оцінкою компетентності, можливостей та об'єктивності експерта управлінського персоналу, включають регламентування його роботи технічними стандартами або іншими професійними чи галузевими вимогами, наприклад стандартами професійної етики та іншими вимогами до членів професійних організацій чи галузевих асоціацій, а також стандартами акредитації органу, що надає ліцензії, або вимогами законодавства чи нормативних положень.

A40. Інші питання, які можуть бути доречними, включають:

- Компетентність експерта управлінського персоналу відповідає питанню, до якого застосовуватимуться результати його роботи, включаючи будь-яку спеціалізацію в сфері його діяльності. Наприклад, конкретний актуарій може спеціалізуватися на

страхуванні майна та страхуванні від нещасних випадків, але мати обмежені знання щодо пенсійних розрахунків.

- Компетентність експерта управлінського персоналу щодо відповідних вимог бухгалтерського обліку, наприклад знання припущень і методів, включаючи моделі (якщо це доречно), які відповідають застосовній концептуальній основі фінансового звітування.
- Наявність непередбачених подій, змін в обставинах або отримання в результаті процедур аудиту аудиторських доказів, які вказують на необхідність перегляду початкової оцінки компетентності, можливостей та об'єктивності експерта управлінського персоналу в ході аудиту.

A41. Об'єктивності експерта може загрожувати широкий спектр обставин, наприклад загроза власного інтересу, захисту, особистих стосунків, власної оцінки або тиску. Запобіжні заходи можуть зменшити такі загрози. Подібні заходи створюються або зовнішніми структурами (наприклад, експертом управлінського персоналу, законодавством або нормативними положеннями), або середовищем його діяльності (наприклад, політикою та процедурами контролю якості).

A42. Хоча запобіжні заходи не можуть усунути всі загрози об'єктивності експерта управлінського персоналу, деякі ризики (наприклад, загрози тиску) можуть бути менш значними для експертів, залучених суб'єктом господарювання, ніж для експертів, які є його працівниками, а ефективність запобіжних заходів (наприклад, політики та процедур контролю якості) у такому разі може бути вищою. Оскільки загрози об'єктивності працівника суб'єкта господарювання завжди присутні, працівник-експерт зазвичай не може вважатися більш об'єктивним, ніж інші працівники цієї організації.

A43. Оцінюючи об'єктивність експерта, залученого суб'єктом господарювання, може бути доречним обговорити з управлінським персоналом і експертом будь-які інтереси чи взаємовідносини, що можуть створювати загрозу об'єктивності експерта, можливості застосування будь-яких відповідних запобіжних заходів, включаючи професійні вимоги до експерта, а також оцінити адекватність таких запобіжних заходів. Інтереси та взаємовідносини, що створюють загрози, можуть включати:

- фінансові інтереси;
- ділові та особисті стосунки;
- надання інших послуг.

Отримання розуміння роботи експерта управлінського персоналу (див. параграф 8(b)).

A44. Розуміння роботи експерта управлінського персоналу включає розуміння відповідної галузі експертних знань, які можна отримати

разом із визначенням, чи повинен сам аудитор мати знання для оцінки роботи експерта управлінського персоналу або йому потрібно залучити експерта аудитора з цією метою[15].

A45. Аспекти сфери компетентності експерта управлінського персоналу, які аудитор повинен розуміти, можуть включати такі питання:

- Чи існують у сфері компетентності експерта спеціалізації, доречні для аудиту.
- Чи поширюються на роботу експерта професійні або інші стандарти та нормативні чи законодавчі вимоги.
- Які припущення та методи використовує експерт управлінського персоналу та чи є вони загальноприйнятими в сфері знань експерта і чи відповідають вони цілям фінансового звітування.
- Характер внутрішніх і зовнішніх даних або інформації, що використовує експерт управлінського персоналу.

A46. У разі, якщо експерт управлінського персоналу залучається суб'єктом господарювання, зазвичай складається лист-зобов'язання або письмова угода іншої форми між суб'єктом господарювання та експертом. Оцінка такої угоди в процесі отримання розуміння роботи експерта управлінського персоналу може допомогти аудитору визначити, чи відповідають його цілям такі чинники:

- характер, обсяг та мета роботи експерта;
- роль та обов'язки управлінського персоналу і експерта;
- характер, час і обсяг обміну інформацією між управлінським персоналом та експертом, включаючи звіти будь-якої форми, що надаються експертом.

A47. У разі, якщо експерт управлінського персоналу є працівником суб'єкта господарювання, наявність письмової угоди менш вірогідна. При цьому найбільш доречним способом отримання аудитором необхідного розуміння може бути запит до експерта та інших осіб з управлінського персоналу.

Оцінювання прийнятності роботи експерта управлінського персоналу (див. параграф 8(c)).

A48. Питання, що потребують розгляду під час оцінки прийнятності використання результатів роботи експерта як аудиторські докази для певного твердження, можуть включати:

- відповідність та обґрунтованість результатів або висновків, отриманих експертом, їхня сумісність з іншими аудиторськими доказами і відповідність їх відображення у фінансовій звітності;

[15] МСА 620 *«Використання роботи експерта аудитора»*, параграф 7.

- якщо робота експерта передбачає використання значних припущень і методів – їхня застосовність та обґрунтованість;
- якщо робота експерта передбачає значне використання первинних даних – застосовність, повнота і точність таких даних.

Інформація, яка надається суб'єктом господарювання та використовується аудитором (див. параграф 9 (a) – (b))

A49. Для того щоб аудитор отримав достовірні аудиторські докази, інформація, що надається суб'єктом господарювання і використовується для виконання аудиторських процедур, має бути достатньо повною та точною. Наприклад, на ефективність аудиту доходів із застосуванням стандартних цін до записів щодо обсягу продажів впливає точність даних про рівень цін та повнота і точність даних про обсяг продажів. Аналогічно, якщо аудитор має намір виконати тестування певної сукупності (наприклад, платежів) на певну характеристику (наприклад, санкціонування), результати такого тесту будуть менш достовірними, якщо сукупність, з якої вибирають елементи для тестування, не є повною.

A50. Аудиторські докази стосовно точності та повноти такої інформації можуть отримуватись паралельно з проведенням аудиторської процедури, яка застосовується до інформації, якщо отримання таких аудиторських доказів є невід'ємною частиною самої аудиторської процедури. В інших випадках аудитор може отримати аудиторські докази щодо точності та повноти такої інформації через тестування заходів контролю за підготовкою і зберіганням інформації. При цьому в деяких ситуаціях аудитор може прийняти рішення про необхідність додаткових аудиторських процедур.

A51. У деяких випадках аудитор може вирішити використати інформацію, надану суб'єктом господарювання, для інших цілей аудиту. Зокрема, аудитор може планувати використання показників діяльності суб'єкта господарювання в аналітичних процедурах або застосовувати інформацію, підготовлену суб'єктом господарювання з метою моніторингу, наприклад звіти внутрішнього аудитора. При цьому на прийнятність отриманих аудиторських доказів впливає те, чи є інформація досить точною та детальною для цілей аудитора. Наприклад, показники діяльності, які використовуються управлінським персоналом, можуть бути недостатньо точними для виявлення суттєвих викривлень.

Вибір елементів для тестування з метою отримання аудиторських доказів (див. параграф 10)

A52. Ефективні тести надають прийнятні аудиторські докази, що будуть достатніми для цілей аудитора в разі їхнього використання разом з іншими доказами, які вже отримано або буде отримано. Відповідно до вимог параграфа 7 під час вибору елементів для тестування аудитор повинен визначити доречність і надійність інформації,

що використовуватиметься як аудиторські докази; ефективність (достатність) даних є іншим важливим чинником, який слід брати до уваги під час вибору статей для тестування. Доступні для аудитора методи вибору елементів для тестування включають:

(a) вибір усіх елементів (100% дослідження);

(b) вибір окремих елементів;

(c) аудиторську вибірку.

Доречність застосування будь-якого методу або поєднання їх залежить від конкретних обставин, наприклад ризиків суттєвого викривлення, пов'язаного з твердженням, що тестується, а також практичності й ефективності різних методів.

Вибір усіх елементів

A53. Аудитор може визначити доречним дослідити всю сукупність елементів, що становлять клас операцій або залишок на рахунку (або страту в межах цієї сукупності). У разі тестування заходів внутрішнього контролю 100% дослідження є малодостовірним, однак воно досить поширене під час тестів деталей. 100% дослідження може бути доречним у випадках, якщо, наприклад:

- сукупність складається з невеликої кількості елементів, кожен з яких має велику вартість;
- існує значний ризик або інші методи не надають достатніх та прийнятних аудиторських доказів;
- повторюваний характер розрахунків або інших процесів, що автоматично виконуються інформаційною системою, робить 100% дослідження економічно прийнятним.

Вибір окремих елементів

A54. Аудитор може вирішити вибрати окремі елементи з генеральної сукупності. Чинники, які можуть бути доречними під час прийняття такого рішення, включають розуміння аудитором суб'єкта господарювання, оцінені ризики суттєвого викривлення, а також характеристики сукупності, що тестується. Суб'єктивний вибір окремих елементів залежить від ризику, не пов'язаного з вибіркою. Вибрані окремі елементи можуть включати:

- *Ключові елементи або елементи з високою вартістю.* Аудитор може вирішити відібрати окремі елементи в межах сукупності, оскільки вони мають високу вартість або демонструють інші характеристики, наприклад елементи, що є підозрілими, незвичайними, особливо схильними до ризику або з історією помилок.
- *Усі елементи, що перевищують певну суму.* Аудитор може вирішити перевірити всі елементи, зареєстрована вартість яких перевищує

певну суму, з метою підтвердження великої частини загальної суми класу операцій або залишку рахунку.

- *Елементи для отримання інформації.* Аудитор може перевіряти елементи з метою отримання інформації з таких питань, як характер суб'єкта господарювання або характер його операцій.

A55. Хоча перевірка окремих відібраних елементів з класу операцій або залишку рахунку часто буде ефективним засобом отримання аудиторських доказів, вона не є аудиторською вибіркою. Результати аудиторських процедур щодо елементів, відібраних у такий спосіб, не можна поширювати на генеральну сукупність; відповідно до цього вибіркове дослідження конкретних елементів не надає аудиторські докази стосовно недослідженої частини сукупності.

Аудиторська вибірка

A56. Аудиторська вибірка розрахована на надання можливості отримання висновків щодо генеральної сукупності на основі тестування вибірки з такої сукупності. Аудиторська вибірка більш детально розглядається в МСА 530[16].

Невідповідність аудиторських доказів чи сумніви в їх надійності (див. параграф 11)

A57. Отримання аудиторських доказів з різних джерел або різного характеру може вказувати на те, що окремий аудиторський доказ не є надійним, таке може, наприклад, трапитися, якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, не збігаються з доказами, отриманими з іншого джерела. Крім того, таке може статися, якщо відповіді на запити до управлінського персоналу, внутрішнього аудиту та інших підрозділів суб'єкта господарювання не збігаються або якщо відповіді на запити до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, зроблені для підтвердження відповідей на запити до управлінського персоналу, не збігаються з відповідями управлінського персоналу. В МСА 230 наведено конкретні вимоги до документування випадків, коли аудитор ідентифікував інформацію, що суперечить його висновку з важливого питання[17].

[16] МСА 530 *«Аудиторська вибірка»*.
[17] МСА 230 *«Аудиторська документація»*, параграф 11.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 501

«АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ – ОСОБЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО ВІДІБРАНИХ ЕЛЕМЕНТІВ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Дата набрання чинності 2

Цілі 3

Вимоги

Запаси 4–8

Судові справи та претензії 9–12

Інформація за сегментами 13

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Запаси A1–A16

Судові справи та претензії A17–A25

Інформація за сегментами A26–A27

Міжнародний стандарт аудиту (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»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає особливі положення, які використовує аудитор при отриманні прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі відповідно до МСА 330[1], МСА 500[2] та інших застосовних МСА щодо певних аспектів запасів, судових справ і претензій, які стосуються суб'єкта господарювання, а також інформації за сегментами під час аудиту фінансової звітності.

Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Цілі

3. Цілями аудитора є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо:
   (a) наявності та стану запасів;
   (b) повноти інформації по судових справах і претензіях, що стосуються суб'єкта господарювання; та
   (c) подання і розкриття інформації за сегментами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Вимоги

Запаси

4. Якщо запаси є суттєвими для фінансової звітності, аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо наявності та стану запасів шляхом:
   (a) присутності під час інвентаризації запасів, крім випадків, якщо це не є можливим на практиці для того, щоб (див. параграфи А1–А3):
      (i) оцінити інструкції та процедури управлінського персоналу для відображення в обліку і контролю за результатами інвентаризації запасів суб'єкта господарювання (див. параграф А4);
      (ii) спостерігати за процедурами проведення підрахунку, які здійснюються управлінським персоналом (див. параграф А5);
      (iii) інспектувати запаси, та (див. параграф А6);
      (iv) виконати контрольні перерахунки (див. параграфи А7–А8);
   (b) здійснення аудиторських процедур щодо остаточних даних про запаси суб'єкта господарювання, щоб визначити, чи точно вони відображають фактичні результати інвентаризації запасів.

[1] МСА 330 *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*.
[2] МСА 500 *«Аудиторські докази»*.

5. Якщо інвентаризація запасів проводиться на іншу дату, ніж дата фінансової звітності, аудитор повинен додатково до процедур, необхідних згідно з параграфом 4, виконати аудиторські процедури для отримання аудиторських доказів про належне відображення в обліку змін у запасах між датою підрахунку та датою фінансової звітності (див. параграфи А9–А11).

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

7. Якщо присутність аудитора під час проведення інвентаризації не є можливою на практиці, аудитор повинен виконати альтернативні аудиторські процедури для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо наявності та стану запасів. Якщо це неможливо виконати, аудитор повинен модифікувати думку у звіті аудитора відповідно до МСА 705 (переглянутий)[3] (див. параграфи А12–А14).

8. Якщо запаси, що перебувають на зберіганні та під контролем третьої сторони, є суттєвими для фінансової звітності, аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо наявності й стану таких запасів, виконавши одну з таких дій або обидві:
   (a) надіслати запит до третьої сторони щодо підтвердження кількості та стану запасів, які зберігаються від імені суб'єкта господарювання (див. параграф А15);
   (b) здійснити інспектування або інші аудиторські процедури, які є прийнятними за таких обставин (див. параграф А16).

Судові справи та претензії

9. 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 (див. параграфи А17–А19):
   (a) звернення із запитами до управлінського персоналу і, де це застосовно, інших осіб суб'єкта господарювання, включаючи його штатного юриста;
   (b) перегляд протоколів засідань тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та листування між суб'єктом господарювання і його зовнішнім юристом;
   (c) огляд даних на рахунках обліку витрат на юридичні послуги (див. параграф А20).

[3] МСА 705 (переглянутий) *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»*.

10. 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 (див. параграфи А21–А25).

11. Якщо:

    (a) 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; та

    (b) 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).

Письмові запевнення

12. Аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського персоналу та, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, надати письмові запевнення, що всі відомі фактичні або можливі судові справи і претензії, вплив яких має бути врахований при складанні фінансової звітності, були розкриті аудитору, а також враховані й розкриті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Інформація за сегментами

13. Аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо подання й розкриття інформації за сегментами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування через (див. параграф А26):

    (a) отримання розуміння методів, які використовуються управлінським персоналом, при визначенні інформації за сегментами, та (див. параграф А27):

(i) оцінювання того, чи такі методи ймовірно приведуть до розкриття відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування; та

(ii) де це доречно, тестування застосування таких методів; і

(b) виконання аналітичних або інших аудиторських процедур, які є доречними за обставин.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Запаси

Присутність під час інвентаризації запасів (див. параграф 4(a))

A1. Як правило, управлінський персонал установлює процедури інвентаризації запасів щонайменше раз на рік, що використовується як основа для складання фінансової звітності та, якщо це застосовно, переконується у надійності системи постійного обліку запасів суб'єкта господарювання.

A2. Присутність під час інвентаризації запасів включає:

- інспектування запасів для підтвердження їх наявності та оцінки їх стану, і виконання контрольних перерахунків;
- нагляд за дотриманням інструкцій управлінського персоналу та виконанням процедур для відображення в обліку і контролю за результатами інвентаризації запасів; та
- отримання аудиторських доказів щодо надійності процедур підрахунку, встановлених управлінським персоналом.

Ці процедури можуть слугувати тестами заходів контролю або процедурами по суті залежно від оцінки ризику аудитором, запланованого підходу і спеціальних виконаних процедур.

A3. Питання, які є доречними при плануванні присутності під час інвентаризації запасів (або при розробці й виконанні аудиторських процедур відповідно до параграфів 4–8 цього МСА), включають, наприклад:

- ризики суттєвих викривлень щодо запасів;
- характер внутрішнього контролю щодо запасів;
- чи очікується застосування адекватних процедур та видання належних інструкцій щодо інвентаризації запасів;
- час проведення інвентаризації запасів;
- чи наявна у суб'єкта господарювання система постійного обліку запасів;

- місця, в яких зберігаються запаси, включаючи суттєвість запасів та ризики суттєвого викривлення в різних місцях, при прийнятті рішень про те, в яких місцях присутність аудитора є прийнятною. МСА 600 [4] розглядає участь інших аудиторів і відповідно може бути доречним, якщо така участь є пов'язаною з присутністю під час проведення інвентаризації запасів у віддаленому місці;
- чи потрібна допомога експерта аудитора. МСА 620 [5] розглядає використання експерта аудитора для допомоги аудитору в отриманні прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.

Оцінка інструкцій та процедур управлінського персоналу (див. параграф 4(а (і))

А4. Питання, які є доречними при оцінці інструкцій та процедур управлінського персоналу для відображення в обліку та контролю за проведенням інвентаризації запасів, включають, наприклад, їх спрямованість на:

- застосування прийнятних заходів контролю, наприклад збирання використаних інвентаризаційних відомостей, відображення в обліку невикористаних інвентаризаційних відомостей, та процедури підрахунку і перерахунку;
- точне визначення стадії готовності незавершеного виробництва, запасів, що повільно обертаються, застарілих або пошкоджених запасів і запасів, які належать третій стороні, наприклад на умовах консигнації;
- процедури, що використовуються для оцінки фізичних кількостей, де це застосовно, зокрема процедури, які можуть бути необхідними при оцінці фізичної кількості запасів вугілля у штабелі;
- контроль над рухом запасів між різними регіонами, відвантаження й отримання запасів до та після дати закриття періоду.

Спостереження за виконанням процедур підрахунку, встановлених управлінським персоналом (див. параграф 4(а)(іі))

А5. Спостереження за виконанням процедур підрахунку, встановлених управлінським персоналом, наприклад процедур щодо контролю за рухом запасів до, протягом або після підрахунку, допомагає аудитору в отриманні аудиторських доказів щодо адекватної розробки і впровадження інструкцій та процедур підрахунку, встановлених управлінським персоналом. На додаток аудитор може отримати копії документів на дату закриття періоду, зокрема деталі про рух запасів, що допоможе йому виконати аудиторські процедури щодо відображення в обліку такого руху на більш пізню дату.

[4] МСА 600 *«Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»*.

[5] МСА 620 *«Використання роботи експерта аудитора»*.

Інспектування запасів (див. параграф 4(a)(iii))

A6. Інспектування запасів під час присутності при інвентаризації запасів допомагає аудитору підтвердити наявність запасів (хоча й необов'язково право власності на них) та ідентифікації, наприклад, застарілих і пошкоджених запасів або запасів, що починають старіти.

Виконання контрольних перерахунків (див. параграф 4(a)(iv))

A7. Виконання контрольних перерахунків, наприклад, через відстежування об'єктів, відібраних з інвентаризаційних відомостей управлінського персоналу, до фізичної наявності запасів, а також відстежування відібраних об'єктів, які є у фізичній наявності до інвентаризаційних відомостей управлінського персоналу, надає аудиторські докази щодо повноти та точності таких відомостей.

A8. Додатково до записів контрольних перерахунків аудитора отримання копій заповнених інвентаризаційних відомостей управлінського персоналу допомагає аудитору у виконанні подальших аудиторських процедур для визначення, чи остаточні записи щодо запасів суб'єкта господарювання точно відображають фактичні результати інвентаризації запасів.

Інвентаризація запасів, яка проводилася на іншу дату, ніж дата фінансової звітності (див. параграф 5)

A9. З практичних міркувань інвентаризація запасів може проводитися на дату або дати, що відрізняються від дати фінансової звітності. Це може бути зроблено незалежно від того, чи визначає управлінський персонал кількість запасів у результаті щорічної інвентаризації, чи підтримує систему постійного обліку запасів. У будь-якому разі ефективність розробки, впровадження і підтримки заходів контролю за змінами у запасах визначає, чи відповідає цілям аудиту проведення інвентаризації на дату або дати, які відрізняються від дати фінансової звітності. МСА 330 встановлює вимоги та надає керівництво щодо процедур по суті, які виконуються на проміжну дату[6].

A10. Якщо застосовується система постійного обліку запасів, управлінський персонал може проводити інвентаризацію запасів або інші тести для підтвердження надійності інформації про кількість запасів, включену в систему постійного обліку запасів суб'єкта господарювання. У деяких випадках управлінський персонал або аудитор можуть ідентифікувати відмінності між записами постійного обліку та наявною кількістю, виявленою під час інвентаризації запасів; це може вказувати на неефективність заходів контролю за змінами запасів.

[6] МСА 330, параграфи 22–23.

A11. Питання, що є доречними для розгляду при розробці аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів того, чи належно відображені зміни у запасах між датою або датами проведення інвентаризації та остаточними інвентаризаційними записами, включають:

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

Присутність під час інвентаризації запасів не є можливою на практиці (див. параграф 7)

A12. У деяких випадках присутність під час інвентаризації запасів може не бути можливою на практиці. Це може спричинятися такими чинниками, як характер і місце проведення інвентаризації, наприклад якщо запаси зберігаються у місці, що може являти загрозу для безпеки аудитора. Проте питання загальної незручності для аудитора не є достатнім для обґрунтування аудитором свого рішення про неможливість присутності на практиці. Крім того, як пояснюється в МСА 200[7], питання складності, часу або пов'язаних витрат саме по собі не є правомірною підставою для ухиляння аудитора від аудиторської процедури, для якої немає альтернативи, або для використання аудиторських доказів, які є менш ніж переконливими.

A13. У деяких випадках, якщо присутність не є можливою на практиці, альтернативні аудиторські процедури, наприклад інспектування документації щодо подальшого продажу конкретних об'єктів запасів, набутих або закуплених до проведення підрахунку, можуть надавати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо наявності та стану запасів.

A14. Однак в інших випадках може бути неможливо отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо наявності та стану запасів за допомогою альтернативних аудиторських процедур. У такому разі МСА 705 (переглянутий) вимагає від аудитора модифікувати думку в звіті аудитора внаслідок обмеження обсягу[8].

Запаси, що перебувають на зберіганні та під контролем третьої сторони

Підтвердження (див. параграф 8(a))

A15. МСА 505[9] встановлює вимоги та надає керівництво щодо здійснення процедур зовнішнього підтвердження.

---

[7] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграф A50.

[8] МСА 705 (переглянутий), параграф 13.

[9] МСА 505 *«Зовнішні підтвердження»*.

Інші аудиторські процедури (див. параграф 8(b))

A16. Залежно від обставин, наприклад, якщо отримано інформацію, яка викликає сумніви щодо чесності та об'єктивності третьої сторони, аудитор може вважати за доречне виконати інші аудиторські процедури замість або додатково до підтвердження від третьої сторони. Приклади інших аудиторських процедур включають:

- присутність або організацію присутності іншого аудитора під час інвентаризації запасів, що проводиться третьою стороною, якщо це можливо на практиці;
- отримання звіту іншого аудитора або аудитора організації, що надає послуги, щодо адекватності внутрішнього контролю третьої сторони для забезпечення належного підрахунку та адекватного зберігання запасів;
- інспектування документації щодо запасів, які перебувають у третіх сторін, наприклад складських розписок;
- звернення до інших сторін з метою отримання підтверджень, якщо запаси були надані як застава.

Судові справи та претензії

Повнота судових справ та претензій (див. параграф 9)

A17. 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.

A18. Додатково до процедур, визначених у параграфі 9, 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.

A19. Аудиторські докази, отримані для ідентифікації судових справ і претензій, які можуть призвести до виникнення ризику суттєвого викривлення, також можуть надати аудиторські докази щодо інших доречних аспектів, таких як оцінка або вимірювання стосовно судових справ і претензій. МСА 540[10] встановлює вимоги та надає керівництво, які є доречними для розгляду аудитором судових справ і претензій, які вимагають облікових оцінок або відповідного розкриття у фінансовій звітності.

Огляд даних на рахунках обліку витрат на юридичні послуги (див. параграф 9(c))

A20. Залежно від обставин аудитор може вважати за доцільне перевірити відповідні первинні документи, зокрема рахунки-фактури за надані

[10] МСА 540 *«Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»*.

юридичні послуги, у процесі розгляду аудитором рахунків витрат на юридичні послуги.

Спілкування із зовнішнім юристом суб'єкта господарювання (див. параграфи 10–11)

A21. 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 обгрунтованими.

A22. У деяких випадках аудитор може намагатися зв'язатися безпосередньо із зовнішнім юристом суб'єкта господарювання, надсилаючи йому загальний письмовий запит. Для цього у загальному письмовому запиті зовнішнього юриста суб'єкта господарювання просять проінформувати аудитора про будь-які судові справи та претензії, які йому відомі, разом з оцінкою результату судових справ і претензій та оцінкою фінансових наслідків, включаючи пов'язані витрати.

A23. Якщо маловірогідно, що зовнішній юрист суб'єкта господарювання належно відповість на загальний письмовий запит, наприклад якщо професійний орган, до якого належить зовнішній юрист, забороняє давати відповідь на такий лист, аудитор може намагатися встановити безпосереднє спілкування через спеціальний письмовий запит. Для цієї цілі спеціальний письмовий запит включає:

(a) перелік судових справ та претензій;

(b) де це можливо, оцінку, зроблену управлінським персоналом, результатів кожної ідентифікованої судової справи і претензії та фінансових наслідків, включаючи пов'язані витрати;

(c) прохання до зовнішнього юриста суб'єкта господарювання підтвердити обґрунтованість оцінок управлінського персоналу і надати аудитору іншу інформацію, якщо, на думку зовнішнього юриста суб'єкта господарювання, перелік є неповним або неправильним.

A24. За деяких обставин аудитор також може вважати за потрібне зустрітися із зовнішнім юристом суб'єкта господарювання для обговорення вірогідного результату судових справ або претензій. Наприклад, це може мати місце, якщо:

- аудитор визначає, що це питання пов'язане із значним ризиком;
- питання є складним;
- існує незгода між управлінським персоналом і зовнішнім юристом суб'єкта господарювання. Зазвичай для організації таких зустрічей потрібна згода управлінського персоналу, а на самих зустрічах присутній представник управлінського персоналу.

A25. Відповідно до МСА 700 (переглянутий)[11] аудитор повинен датувати звіт аудитора датою не раніше від тієї, коли він отримав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора щодо фінансової звітності. Аудиторські докази про стан судових справ і претензій на дату звіту аудитора можуть бути отримані через надання запиту управлінському персоналу, включаючи штатного юриста, який відповідає за вирішення відповідних питань. У деяких випадках аудитору, можливо, треба отримати оновлену інформацію від зовнішнього юриста суб'єкта господарювання.

Інформація за сегментами (див. параграф 13)

A26. 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.

Розуміння методів, які використовуються управлінським персоналом (див. параграф 13(а))

A27. 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, 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.

[11] МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»*, параграф 41.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 505

«ЗОВНІШНІ ПІДТВЕРДЖЕННЯ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Процедури зовнішнього підтвердження для отримання аудиторських доказів 2–3

Дата набрання чинності 4

Ціль 5

Визначення 6

Вимоги

Процедури зовнішнього підтвердження 7

Відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору надіслати запит про підтвердження 8–9

Результати процедур зовнішнього підтвердження 10–14

Негативні підтвердження 15

Оцінка отриманих доказів 16

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Процедури зовнішнього підтвердження A1–A7

Відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору надіслати запит про підтвердження A8–A10

Результати процедур зовнішнього підтвердження A11–A22

Негативні підтвердження A23

Оцінка отриманих доказів A24–A25

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 505 *«Зовнішні підтвердження»* слід розглядати разом із МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає використання аудитором процедур зовнішнього підтвердження для отримання аудиторських доказів відповідно до вимог МСА 330[1] і МСА 500[2]. Він не розглядає запити щодо судових справ і претензій, що підпадають під дію МСА 501[3].

Процедури зовнішнього підтвердження для отримання аудиторських доказів

2. МСА 500 зазначає, що надійність аудиторських доказів залежить від джерела їх походження та характеру, а також від конкретних обставин їхнього отримання[4]. До цього МСА також включено такі узагальнення, що стосуються аудиторських доказів[5]:

   - Аудиторські докази є більш надійними, що їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання.
   - Аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором, є більш надійними порівняно з аудиторськими доказами, отриманими опосередковано або зроблені як висновок.
   - Аудиторські докази є більш надійними, якщо вони існують в документарному вигляді (у паперовому вигляді, в електронній чи іншій формі).

   Тобто залежно від обставин аудиту аудиторські докази у вигляді зовнішніх підтверджень, які отримуються безпосередньо аудитором від сторін, що надають підтвердження, можуть бути більш надійними, ніж докази, підготовлені самим суб'єктом господарювання. Цей МСА повинен допомогти аудитору в розробці та виконанні процедур зовнішнього підтвердження для отримання відповідних і надійних аудиторських доказів.

3. Інші МСА визнають важливість зовнішніх підтверджень як аудиторських доказів, наприклад:

   - МСА 330 розглядає відповідальність аудитора за розробку та впровадження загальних дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, а також розробку й впровадження подальших аудиторських процедур, характер, час і обсяг яких ґрунтуються та відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення на рівні твердження[6]. МСА 330 також вимагає від аудитора незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення

---

1 МСА 330 *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*.
2 МСА 500 *«Аудиторські докази»*.
3 МСА 501 *«Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів»*.
4 МСА 500, параграф А5.
5 МСА 500, параграф А31.
6 МСА 330, параграфи 5–6.

розробки та виконання процедур по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку і розкриття. Аудитор також повинен розглянути, чи мають процедури зовнішнього підтвердження виконуватись як аудиторські процедури по суті[7].

- Згідно з МСА 330, чим вища оцінка аудитором ризику, тим переконливіші аудиторські докази аудитор повинен отримати[8]. Для цього аудитор може збільшити кількість доказів або отримати більш доречні або надійні докази, або виконати те й інше. Наприклад, аудитор може робити більший наголос на отриманні доказів безпосередньо від третіх сторін або отриманні підтвердних доказів із кількох незалежних джерел. МСА 330 також визначає, що процедури зовнішнього підтвердження можуть допомогти аудитору в отриманні аудиторських доказів з високим рівнем надійності, які потрібні аудитору для дій у відповідь на значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки[9].
- МСА 240 визначає, що аудитор може так формулювати звернення щодо підтвердження, щоб отримати додаткову підтверджну інформацію як відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні твердження[10].
- МСА 500 визначає, що підтвердна інформація, отримана з незалежних стосовно суб'єкта господарювання джерел, такі як зовнішні підтвердження, можуть збільшити впевненість, яку аудитор отримує від доказів, існуючих серед облікових записів, або від запевнень, зроблених управлінським персоналом[11].

Дата набрання чинності

4. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Ціль

5. Ціллю аудитора при застосуванні процедур зовнішнього підтвердження є розробка та виконання таких процедур для отримання доречних і надійних аудиторських доказів.

Визначення

6. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:
   (a) зовнішнє підтвердження (external confirmation) – аудиторські докази, отримані як пряма письмова відповідь аудитору від третьої

[7] МСА 330, параграфи 18–19.
[8] МСА 330, параграф 7(b).
[9] МСА 330, параграф А53.
[10] МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»*, параграф А37.
[11] МСА 500, параграфи А8–А9.

сторони (сторони, що надає підтвердження) у паперовому вигляді або у електронній чи іншій формі;

(b) звернення щодо позитивного підтвердження (positive confirmation request) – 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 в зверненні інформацію;

(c) звернення щодо негативного підтвердження (negative confirmation request) – письмове звернення, згідно з яким сторона, що надає підтвердження, надсилає свою відповідь безпосередньо аудитору тільки в разі незгоди з наведеною у зверненні інформацією;

(d) відсутність відповіді (non-response) – відсутність відповіді або повної відповіді від сторони, що надає підтвердження на звернення щодо позитивного підтвердження, або ситуація, коли звернення щодо позитивного підтвердження повертається недоставленим;

(e) неузгодженість (exception) – 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.

Вимоги

Процедури зовнішнього підтвердження

7. При використанні процедур зовнішнього підтвердження аудитор повинен встановити контроль над зверненнями щодо зовнішнього підтвердження, включаючи:

(a) визначення інформації для підтвердження або звернення (див. параграф A1);

(b) вибір належної сторони, що надає підтвердження (див. параграф A2);

(c) формулювання звернень щодо підтвердження, включаючи визначення належного одержувача звернень і наявність інформації для надсилання відповідей безпосередньо аудитору, та (див. параграфи A3–A6);

(d) надсилання звернень, включаючи подальші звернення, якщо це застосовно, стороні, що надає підтвердження (див. параграф A7).

Відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору надіслати звернення щодо підтвердження

8. Якщо управлінський персонал відмовляється дозволити аудитору надіслати звернення щодо підтвердження, аудитор повинен:

(a) зробити запит про причини відмови управлінського персоналу та отримати аудиторські докази щодо їх правомірності й обґрунтованості (див. параграф A8);

(b) оцінити вплив відмови управлінського персоналу на оцінку аудитора відповідних ризиків суттєвого викривлення, включаючи ризик шахрайства, а також характер, час та обсяг інших аудиторських процедур (див. параграф А9);

(c) виконати альтернативні аудиторські процедури, призначені для отримання відповідних та надійних аудиторських доказів (див. параграф А10).

9. Якщо аудитор доходить висновку, що відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору надіслати звернення щодо підтвердження є необгрунтованою, або якщо аудитор не може отримати доречні та надійні аудиторські докази за допомогою альтернативних аудиторських процедур, аудитор повинен звернутися до тих, кого наділено найвищими повноваженнями відповідно до МСА 260 (переглянутий)[12]. Аудитор також повинен визначити вплив цього на аудит та думку аудитора відповідно до вимог МСА 705 (переглянутий)[13].

Результати процедур зовнішнього підтвердження

Надійність відповідей на звернення щодо підтвердження

10. Якщо аудитор визначає чинники, які викликають сумніви щодо надійності відповіді на зверненя щодо підтвердження, аудитор повинен отримати подальші аудиторські докази для усунення таких сумнівів (див. параграфи А11–А16).

11. Якщо аудитор визначає, що відповідь на звернення щодо підтвердження не є надійною, аудитор повинен оцінити вплив цього на оцінку відповідних ризиків суттєвого викривлення, включаючи ризик шахрайства, і на відповідні характер, час та обсяг інших аудиторських процедур (див. параграф А17).

Відсутність відповіді

12. Для кожного випадку відсутності відповіді аудитор повинен виконати альтернативні аудиторські процедури для отримання доречних та надійних аудиторських доказів (див. параграфи А18–А19).

Коли відповідь на звернення щодо позитивного підтвердження необхідна для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі

13. Якщо аудитор визначив, що відповідь на звернення щодо позитивне 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

[12] МСА 260 (переглянутий) *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»*, параграф 16.

[13] МСА 705 (переглянутий) *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»*.

на аудит і думку аудитора відповідно до МСА 705 (переглянутий) (див. параграф А20).

Неузгодженості

14. Аудитор повинен дослідити неузгодженості для того, щоб визначити, вказують вони чи не вказують на наявність викривлень (див. параграфи А21–А22).

Негативні підтвердження

15. 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 (див. параграф А23):

(a) аудитор оцінив ризик суттєвого викривлення як низький і отримав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо операційної ефективності заходів контролю, що є доречними для такого твердження;

(b) сукупність елементів, на які поширюються процедури негативного підтвердження, включає велику кількість невеликих, однорідних залишків рахунків, операцій або умов;

(c) очікується дуже низький рівень неузгодженостей; та

(d) аудитору невідомо про обставини або умови, що змушуватимуть одержувачів звернень щодо негативного підтвердження не відповідати на такі звернення.

Оцінка отриманих доказів

16. Аудитор повинен оцінити, чи надають результати процедур зовнішнього підтвердження доречні та надійні аудиторські докази або чи потрібні подальші аудиторські докази (див. параграфи А24–А25).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Процедури зовнішнього підтвердження

Визначення інформації, яку необхідно підтвердити або затребувати (див. параграф 7(a))

А1. Процедури зовнішнього підтвердження часто виконуються для отримання підтвердження або звернення щодо інформації про залишки рахунків та їх елементи. Вони також можуть використовуватися для

підтвердження умов угод, контрактів або операцій між суб'єктом господарювання та іншими сторонами або для підтвердження відсутності певних умов, таких як «додаткова угода».

Вибір належної сторони, що надає підтвердження (див. параграф 7(b))

A2. Відповіді на звернення щодо підтвердження надають більш доречні та надійні аудиторські докази, коли звернення щодо підтвердження надсилаються стороні, що надає підтвердження, яка, на думку аудитора, володіє інформацією, яку необхідно підтвердити. Наприклад, посадова особа фінансової установи, що знає про операції або угоди, стосовно яких здійснюється звернення щодо підтвердження, може бути найбільш доречною особою у фінансовій установі для отримання звернень щодо підтвердження.

Формулювання звернень щодо підтвердження (див. параграф 7(c))

A3. Формулювання звернення щодо підтвердження може безпосередньо впливати на відсоток відповідей на звернення щодо підтверджень, надійність і характер аудиторських доказів, отриманих з відповідей.

A4. Чинники, які повинні бути розглянуті при формулюванні звернень щодо підтвердження, включають:

- твердження, яких стосуються звернення;
- конкретні виявлені ризики суттєвого викривлення, в тому числі ризики шахрайства;
- структура й подання звернення щодо підтвердження;
- попередній досвід виконання завдань з аудиту або аналогічних завдань;
- метод обміну інформацією (наприклад, у паперовому вигляді або у електронній чи іншій формі);
- надання дозволу управлінським персоналом або заохочення ним сторін, що надають підтвердження, до надання відповіді аудитору. Сторони, що надають підтвердження, можуть забажати надати відповідь лише на звернення щодо підтвердження, який включає дозвіл на це від управлінського персоналу;
- здатність відібраної сторони, що надає підтвердження, надати підтвердження або необхідну інформацію (наприклад, суми окремих рахунків-фактур, а не загального залишку).

A5. Звернення щодо позитивного зовнішнього підтвердження містить прохання до сторони, що надає підтвердження, надати аудитору відповідь на звернення у будь-якому випадку. Це може бути зроблено або через підтвердження зазначеної у зверненні інформації стороною, що надає підтвердження, або прохання до сторони, що надає підтвердження, надати певну інформацію. Відповідь на позитивне зовнішнє підтвердження зазвичай вважається такою, що забезпечує надійні

аудиторські докази. Однак існує ризик того, що сторона, яка надає підтвердження, надасть відповідь без перевірки того, що інформація є правильною. Аудитор може зменшити цей ризик, використовуючи звернення щодо позитивного підтвердження, в яких не зазначається сума (або інша інформація), та просити сторону, що надає підтвердження, вписати суму або надати іншу інформацію.

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

A6. Визначення належних одержувачів звернень включає тестування чинності деяких або всіх адрес у зверненнях щодо підтвердження до того, як вони будуть розіслані.

Подальші дії у зв'язку зі зверненнями щодо підтвердження (див. параграф 7(d))

A7. Аудитор може надсилати додаткові звернення щодо підтвердження, якщо відповідь на попереднє звернення не була отримана протягом розумного періоду часу. Наприклад, аудитор може, ще раз перевіривши точність адреси для першого звернення, надіслати додаткове або подальше звернення.

Відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору надіслати звернення щодо підтвердження

Обґрунтованість відмови управлінським персоналом (див. параграф 8(a))

A8. Відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору надіслати звернення щодо підтвердження є обмеженням аудиторських доказів, які аудитор бажає отримати. Отже, аудитор повинен звернутися із запитом про причини обмеження. Звичайною причиною відмови є наявність правового спору або поточні переговори зі стороною, що має надати підтвердження, на результати яких може вплинути несвоєчасне звернення щодо підтвердження. Аудитор повинен отримати аудиторські докази правомірності й обґрунтованості причин через ризик, що управлінський персонал може намагатися відмовити аудитору в доступі до аудиторських доказів, які можуть розкрити шахрайство або помилку.

Вплив на оцінку ризиків суттєвого викривлення (див. параграф 8(b))

A9. На основі оцінки, викладеної у параграфі 8(b), аудитор може дійти висновку щодо доцільності перегляду оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження і внесення змін у заплановані аудиторські процедури аудиту відповідно до МСА 315[14] (переглянутий). Наприклад, якщо прохання управлінського персоналу не звертатися

[14] МСА 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*, параграф 31.

за підтвердженням є необґрунтованим, це може вказувати на ризик шахрайства, який необхідно оцінити згідно з МСА 240[15].

Альтернативні аудиторські процедури (див. параграф 8(c))

A10. Виконані альтернативні аудиторські процедури можуть бути подібними до процедур, які є доречними у разі відсутності відповідей, як зазначено в параграфах A18–A19 цього МСА. Такі процедури також повинні враховувати результати оцінки, здійсненої аудитором відповідно до параграфа 8(b) цього МСА.

Результати процедур зовнішнього підтвердження

Надійність відповідей на звернення щодо підтвердження (див. параграф 10)

A11. МСА 500 зазначає, що навіть якщо аудиторські докази отримано з джерел, що є зовнішніми стосовно суб'єкта господарювання, можуть існувати обставини, які впливають на їх надійність[16]. Усі відповіді мають деякий ризик перехоплення, внесення змін або шахрайства. Такий ризик існує незалежно від форми, в якій отримується відповідь, – у паперовому вигляді або в електронній чи іншій формі. Чинники, які можуть вказувати на сумнівність надійності відповіді, включають таке:

- відповідь було отримано аудитором опосередковано; або
- є підстави думати, що відповідь надійшла не від тієї сторони, якій надсилалось звернення щодо підтвердження.

A12. Відповіді, отримані в електронній формі, наприклад факсом або електронною поштою, характеризуються ризиками щодо надійності, оскільки підтвердження походження та повноважень респондента й виявлення змін може бути складним. Процес, який використовують аудитор і респондент та який створює безпечне середовище для відповідей, отриманих в електронній формі, може зменшувати такі ризики. Якщо аудитор вважає, що такий процес є безпечним і належно контрольованим, надійність цих відповідей підвищується. Процес електронного підтвердження може включати різноманітні методи для перевірки особи відправника інформації в електронній формі, наприклад через використання кодування, електронних цифрових підписів і процедур перевірки автентичності веб-сайта.

A13. Якщо сторона, що надає підтвердження, використовує третю сторону для координації й надання відповідей на звернення щодо підтвердження, аудитор може виконати процедури у відповідь на ризики того, що:

(a) відповідь може бути не з належного джерела;

(b) респондент може не мати повноважень і надання відповіді; та

(c) цілісність каналів передачі може бути поставлена під загрозу.

[15] МСА 240, параграф 24.
[16] МСА 500, параграф A31.

A14. МСА 500 від аудитора вимагає визначити, модифікувати або виконати додаткові процедури для усунення сумнівів щодо надійності інформації, яка буде використовуватися як аудиторські докази[17]. Аудитор може вирішити перевірити джерело та зміст відповіді на звернення щодо підтвердження, звернувшись до сторони, що надає підтвердження. Наприклад, якщо сторона, що надає підтвердження, відповідає електронною поштою, то аудитор може зателефонувати стороні, що надає підтвердження, щоб визначити, чи дійсно вона надіслала його. Якщо відповідь надійшла до аудитора опосередковано (наприклад, якщо сторона, що надає підтвердження, помилково вказала адресу суб'єкта господарювання, а не аудитора), аудитор може надіслати звернення до сторони, що надає підтвердження, надати письмову відповідь безпосередньо аудитору.

A15. Усна відповідь на звернення щодо підтвердження сама по собі не відповідає визначенню зовнішнього підтвердження, оскільки вона не є прямою письмовою відповіддю аудитору. Проте після отримання усної відповіді на звернення щодо підтвердження аудитор може залежно від обставин надіслати звернення стороні, що надає підтвердження, надіслати письмову відповідь безпосередньо аудитору. Якщо таку відповідь не було отримано, відповідно до параграфа 12 аудитор отримує інші аудиторські докази на підтримку інформації, наданої в усній відповіді.

A16. Відповідь на звернення щодо підтвердження може містити обмеження стосовно її використання. Такі обмеження необов'язково роблять відповідь ненадійною як аудиторський доказ.

Ненадійні відповіді (див. параграф 11)

A17. Якщо аудитор доходить висновку, що відповідь є ненадійною, аудитору може бути потрібно переглянути оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження і відповідно модифікувати заплановані аудиторські процедури згідно з МСА 315 (переглянутий)[18]. Наприклад, ненадійна відповідь може вказувати на чинник ризику шахрайства, що вимагає оцінки відповідно до МСА 240[19].

Відсутність відповіді (див. параграф 12)

A18. Приклади альтернативних аудиторських процедур, які аудитор може виконати, включают:

- для залишків на рахунках дебіторської заборгованості – перевірку конкретних подальших надходжень грошових коштів, документів з відвантаження та продажу незадовго до кінця періоду;

[17] МСА 500, параграф 11
[18] МСА 315 (переглянутий), параграф 31.
[19] МСА 240, параграф 24.

- для залишків на рахунках кредиторської заборгованості – перевірку подальших грошових виплат або кореспонденції, отриманої від третіх сторін, а також інших записів, таких як накладні.

A19. На характер та обсяг альтернативних аудиторських процедур впливають відповідні рахунки і твердження. Відсутність відповіді на звернення щодо підтвердження може вказувати на раніше неідентифікований ризик суттєвого викривлення. У таких випадках аудитору, можливо, потрібно переглянути оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження і модифікувати заплановані аудиторські процедури відповідно до МСА 315 (переглянутий)[20]. Наприклад, менша кількість відповідей на звернення щодо підтвердження, ніж очікувалось, або більша кількість таких відповідей, ніж очікувалось, може вказувати на раніше неідентифікований чинник ризику шахрайства, що потребує оцінки згідно з МСА 240[21].

Якщо відповідь на звернення щодо позитивного підтвердження є необхідною для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі (див. параграф 13)

A20. 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.

Неузгодженості (див. параграф 14)

A21. Неузгодженості, зазначені у відповідях на звернення щодо підтвердження, можуть вказувати про викривлення або потенційні викривлення у фінансовій звітності. Якщо викривлення виявлено, аудитор відповідно до МСА 240 повинен оцінити, чи вказує таке викривлення на шахрайство[22]. 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.

[20] МСА 315 (переглянутий), параграф 31.
[21] МСА 240, параграф 24.
[22] МСА 240, параграф 35.

A22. 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.

Негативні підтвердження (див. параграф 15)

A23. Відсутність відповіді на звернення щодо негативного підтвердження не свідчить однозначно про отримання стороною, від якої очікується надання підтвердження, звернення щодо підтвердження або підтвердження точності інформації, що міститься у зверненні. Відповідно до цього відсутність відповіді від сторони, що надає підтвердження, на звернення щодо негативного підтвердження надає значно менш переконливі аудиторські докази порівняно з відповіддю на звернення щодо позитивного підтвердження. Сторони, які надають підтвердження, також можуть з більшою вірогідністю надавати відповіді, вказуючи свою незгоду із зверненням щодо підтвердження, коли інформація в зверненні є не на їхню користь, і з меншою вірогідністю відповідатимуть в інших ситуаціях. Наприклад, держателі банківських депозитних рахунків швидше нададуть відповідь, якщо вони вважають, що наведені у зверненні щодо підтвердження залишки на їхніх рахунках є заниженими, проте, можливо, з меншою вірогідністю нададуть відповідь, якщо, на їхню думку, залишок завищений. Саме тому звертання щодо негативного підтвердження держателям банківських депозитних рахунків може бути корисною процедурою при розгляді можливого заниження таких залишків, однак вони навряд чи будуть ефективними, якщо аудитор намагається отримати докази про завищення.

Оцінка отриманих доказів (див. параграф 16)

A24. Оцінюючи результати окремих звернень щодо зовнішнього підтвердження, аудитор може класифікувати такі результати так:

(a) відповідь від належної сторони, що надає підтвердження, де зазначається згода з інформацією, що надається у зверненні щодо підтвердження або надається необхідна інформація без неузгодженостей;

(b) відповідь, що вважається ненадійною;

(c) відсутність відповіді; або

(d) відповідь, що вказує на неузгодженість.

A25. 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[23].

[23] МСА 330, параграфи 26–27.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 510

«ПЕРШІ ЗАВДАННЯ З АУДИТУ – ЗАЛИШКИ НА ПОЧАТОК ПЕРІОДУ»

(чинний для аудиту фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Дата набрання чинності 2

Ціль 3

Визначення 4

Вимоги

Аудиторські процедури 5–9

Аудиторські висновки та звітування 10–13

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Аудиторські процедури A1–A7

Аудиторські висновки та звітування A8–A9

Додаток. Приклади звітів аудитора з модифікованими думками

Міжнародний стандарт аудиту (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»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора щодо залишків на початок періоду під час виконання першого завдання з аудиту. Додатково до сум у фінансовій звітності залишки на початок періоду включають також чинники, які існували на початок періоду, такі як умовні та прийняті зобов'язання. Якщо фінансова звітність містить порівняльну фінансову інформацію, застосовними є також вимоги та керівництво МСА 710[1]. МСА 300[2] включає додаткові вимоги та керівництво стосовно дій аудитора до початку виконання першого завдання з аудиту.

Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Ціль

3. Ціллю аудитора при виконанні першого завдання з аудиту щодо залишків на початок періоду є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо того, чи:
   (a) існують викривлення у залишках на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період; та
   (b) 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.

Визначення

4. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:
   (a) перше завдання з аудиту (initial audit engagement) – завдання, при якому:
      (i) фінансова звітність за попередній період не підлягала аудиту; або
      (ii) фінансова звітність за попередній період підлягала аудиту попереднім аудитором;
   (b) залишки на початок періоду (opening balances) – 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

[1] МСА 710 *«Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»*.
[2] МСА 300 *«Планування аудиту фінансової звітності»*.

періоді. Залишки на початок періоду також включають розкриття інформації, яка існувала на початок періоду, такої як умовні та прийняті зобов'язання;

(c) попередній аудитор (predecessor auditor) – аудитор зіншої аудиторської фірми, який провів аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання за попередній період та який був замінений теперішнім аудитором.

Вимоги

Аудиторські процедури

Залишки на початок періоду

5. 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.

6. 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, через (див. параграфи А1–А2):

   (a) визначення, чи правильно перенесені залишки на кінець попереднього періоду на початок поточного періоду або, якщо це доречно, перераховані;

   (b) визначення, чи відображають залишки на початок періоду застосування прийнятних облікових політик; та

   (c) виконання однієї або більше з таких процедур (див. параграфи А3–А7):

      (i) якщо фінансова звітність за попередній рік підлягала аудиту, ознайомитися з робочими документами попереднього аудитора для отримання доказів щодо залишків на початок періоду;

      (ii) оцінити, чи надають аудиторські процедури, виконані в поточному періоді, докази щодо залишків на початок періоду; або

      (iii) виконати спеціальні аудиторські процедури для отримання доказів щодо залишків на початок періоду.

7. Якщо аудитор отримує аудиторські докази, що залишки на початок періоду містять викривлення, які можуть суттєво вплинути на фінансову звітність за поточний період, аудитор повинен виконати такі додаткові аудиторські процедури, які є доречними за обставин, для визначення їхнього впливу на фінансову звітність за поточний період. Якщо аудитор доходить висновку про наявність таких викривлень у фінансовій звітності за поточний період, аудитор повинен повідомити

про викривлення управлінський персонал відповідного рівня та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідно до МСА 450[3].

Послідовність облікових політик

8. Аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі того, чи послідовно застосовувалися облікові політики, що відображають залишки на початок періоду, у фінансовій звітності за поточний період та чи було у належний спосіб відображено в обліку і адекватно подано й розкрито зміни в облікових політиках відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Відповідна інформація в звіті попереднього аудитора

9. Якщо попередній аудитор провів аудит фінансової звітності за попередній період і мала місце модифікація думки, аудитор повинен оцінити вплив питання, яке призвело до модифікації, під час оцінки ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності за поточний період відповідно до МСА 315 (переглянутий)[4].

Аудиторські висновки та звітування

Залишки на початок періоду

10. Якщо аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо залишків на початок періоду, аудитор повинен висловити думку із застереженням або відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності, що є доречним, відповідно до МСА 705 (переглянутий)[5] (див. параграф А8).

11. Якщо аудитор доходить висновку, що залишки на початок періоду містять викривлення, яке суттєво впливає на фінансову звітність за поточний період, а вплив цього викривлення не було у належний спосіб відображено в обліку, або неадекватно подано чи розкрито, аудитор повинен висловити думку із застереженнями або негативну думку, що є доречним, відповідно до МСА 705.

Послідовність облікових політик

12. Якщо аудитор доходить висновку, що:
    (a) облікові політики поточного періоду не застосовувалися послідовно до залишків на початок періоду відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування; або
    (b) зміну в облікових політиках не було у належний спосіб відображено в обліку або неадекватно подано й розкрито відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування,

---

[3] МСА 450 *«Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»*, параграфи 8 і 12.

[4] МСА 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*.

[5] МСА 705 (переглянутий) *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»*.

аудитор повинен висловити думку із застереженнями або негативну думку, що є доречним, відповідно до МСА 705 (переглянутий).

Модифікація думки в звіті попереднього аудитора

13. Якщо думка попереднього аудитора щодо фінансової звітності за попередній період містила модифікацію думки аудитора і така модифікація залишається суттєвою для фінансової звітності за поточний період, аудитор повинен висловити модифіковану думку аудитора щодо фінансової звітності за поточний період відповідно до МСА 705 (переглянутий) та МСА 710 (див. параграф А9).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Аудиторські процедури

Особливі положення щодо суб'єктів господарювання в державному секторі (див. параграф 6)

А1. У державному секторі можуть існувати законодавчі або нормативні обмеження щодо інформації, яку поточний аудитор може отримати від попереднього аудитора. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання в державному секторі, на якому попередньо проводився аудит призначеним на вимогу законодавства аудитором (головою державної аудиторської служби або іншою особою з відповідною кваліфікацією, призначеною від імені голови державної аудиторської служби), є приватизованим, обсяг доступу до робочих документів або іншої інформації, що може надати призначений на вимогу законодавства аудитор новопризначеному аудитору, який працює в приватному секторі, може бути обмежений законами або нормативними актами про збереження конфіденційності або таємниці. В ситуаціях, якщо таке надання інформації є обмеженим, може виявитися необхідним отримати аудиторські докази іншими шляхами, а якщо отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі неможливо, слід розглянути вплив цього на думку аудитора.

А2. Якщо призначений на вимогу законодавства аудитор віддає в аутсорсинг аудит суб'єкта господарювання в державному секторі аудиторській фірмі приватного сектору, а призначений на вимогу законодавства аудитор призначає на це завдання іншу аудиторську фірму, ніж ту, яка виконувала аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання в попередньому періоді, це, зазвичай, не розцінюється як зміна аудиторів для призначеного на вимогу законодавства аудитора. Однак залежно від характеру завдання з аутсорсингу завдання з аудиту може розглядатись як перше завдання з точки зору аудитора приватного сектору при

виконанні обов'язків аудитора, тому в такому випадку застосовується цей МСА.

Залишки на початок періоду (див. параграф 6 (с))

А3. Характер та обсяг аудиторських процедур, необхідних для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо залишків на початок періоду, залежать від таких чинників, як:

- облікові політики, яких дотримувався суб'єкт господарювання;
- характер залишків рахунків, класів операцій і розкриття інформації та ризики суттєвого викривлення фінансової звітності за поточний період;
- значущість залишків на початок періоду для фінансової звітності за поточний період;
- чи підлягала аудиту фінансова звітність за попередній період і, якщо це так, чи було модифіковано думку попереднього аудитора.

А4. 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.

А5. Відповідні етичні та професійні вимоги надають керівництво щодо комунікацій аудитора з попереднім аудитором.

А6. 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 і звірка її результатів із кількістю запасів на початок періоду;
- виконання аудиторських процедур щодо оцінки елементів запасів на початок періоду;
- виконання аудиторських процедур щодо валового прибутку та закриття періоду.

A7. 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. В деяких випадках 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.

Аудиторські висновки та звітування

Залишки на початок періоду (див. параграф 10)

A8. МСА 705 (переглянутий) встановлює вимоги та надає керівництво щодо обставин, які можуть призвести до модифікації думки аудитора стосовно фінансової звітності, типу думки, що є доречною за обставин, та змісту звіту аудитора, якщо думка аудитора є модифікованою. 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:

(a) думка із застереженням або відмова від висловлення думки, що є доречним за обставин; або

(b) 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 Додатку наведено приклади звітів аудитора.

Модифікація думки в звіті попереднього аудитора (див. параграф 13)

A9. 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.

Додаток

(див. параграф А8)

Приклади звітів аудитора з модифікованими думками

Примітка: в наведених нижче прикладах звітів аудитора першим іде розділ «Думка» відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий), а розділ «Основа для думки» іде безпосередньо після розділу «Думка». Крім того, перше та останнє речення, які включались у розділ щодо відповідальності аудитора, перенесено в новий розділ «Основа для думки».

Приклад 1

Для цілей цього прикладу звіту аудитора, приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарюваня цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600[1] не застосовується).**
- **Фінансову звітність складено управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210[2].**
- **Аудитор не спостерігав за інвентаризацією запасів на початку поточного періоду і не отримав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо залишків запасів на початок періоду.**
- **Можливий вплив нездатності отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо залишків запасів на початок періоду вважається суттєвим, але не є всеохоплюючим стосовно фінансових результатів та руху грошових потоків суб'єкта господарювання[3].**
- **Фінансовий стан на кінець року подано достовірно.**
- **У цій конкретній юрисдикції законом або нормативними актами аудитору забороняється висловлювати думку, яка є думкою із застереженням стосовно фінансових результатів і грошових потоків та немодифікованою думкою щодо фінансового стану.**
- **Відповідні етичні вимоги застосовні до аудиту в конкретній юрисдикції.**

---

[1] МСА 600 «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)».

[2] МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту».

[3] Якщо, за судженням аудитора, можливий вплив є суттєвим та всеохоплюючим стосовно фінансових результатів та грошових потоків, аудитор повинен відмовиться від висловлення думки щодо фінансових результатів та грошових потоків.

- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку, що не існує суттєвої невизначеності стосовно подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий)[4].**
- **Від аудитора не вимагається надання інформації з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701[5], і він прийняв рішення не робити цього.**
- **Аудитор отримав всю іншу інформацію до дати звіту аудитора та не ідентифікував у цій інформації суттєвого викривлення.**
- **Наведено відповідні показники, а аудит фінансової звітності попереднього періоду виконувався попереднім аудитором. Аудитору не забороняється законом чи нормативним актом посилатись на звіт попереднього аудитора щодо відповідних показників, і він вирішив це зробити.**
- **Особи, відповідні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА[45]

Акціонерам компанії ABC [чи інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності[6]

Думка із застереженням

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком можливого впливу питання, описаного у розділі «Основа для думки із застереженням» нашого звіту, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

АУДИТ

[4] МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності».

[5] МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора».

[6] Підзаголовок «Звіт щодо фінансової звітності» не потрібний, якщо не застосовується другий підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних вимог».

Основа для думки із застереженням

Нас призначили аудиторами Компанії 30 червня 20Х1 р., тому ми не спостерігали за інвентаризацією запасів на початку року. За допомогою альтернативних процедур ми не змогли впевнитися в кількості запасів, утримуваних на 31 грудня 20Х0 р. Оскільки залишки запасів на початок періоду впливають на визначення фінансових результатів та грошових потоків, ми не змогли визначити, чи існує потреба в коригуванні прибутку за рік у звіті про сукупні доходи, та чистих грошових потоків від операційної діяльності у звіті про рух грошових коштів.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності». Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки із застереженням.

Інші питання

Аудит фінансової звітності Компанії за рік, що закінчився 31 грудня 20Х0 р., був проведений іншим аудитором, який 31 березня 20Х1 р. висловив немодифіковану думку щодо цієї фінансової звітності.

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

[Звітування відповідно до вимог МСА 720 (переглянутий) – див. Приклад 1 у Додатку 2 МСА 720 (переглянутий).]

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність[7]

[Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий)[8] *– див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).]*

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).]

---

[7] У наведених прикладах звітів аудитора терміни «управлінський персонал» та «ті, кого наділено найвищими повноваженнями» можуть у разі потреби замінюватись іншими термінами, прийнятними в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

[8] МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності».

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).]

[Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи як доречно в конкретній юрисдикції]

[Адреса аудитора]

[Дата]

Приклад 2

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного з застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансову звітність складено управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор не спостерігав за інвентаризацією запасів на початку поточного періоду і не отримав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо залишків запасів на початок періоду.**
- **Можливий вплив нездатності отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо залишків запасів на початок періоду вважається суттєвим, але не є всеохоплюючим стосовно фінансових результатів і грошових потоків суб'єкта господарювання[9].**
- **Фінансовий стан на кінець року подано достовірно.**
- **Висловлення думки, що є думкою із застереженням стосовно фінансових результатів та руху грошових потоків, і немодифікованої думки щодо фінансового стану, є прийнятним за даних обставин.**
- **Відповідні етичні вимоги застосовні до аудиту в конкретній юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку, що не існує суттєвої невизначеності стосовно подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Від аудитора не вимагається надання інформації з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701, і він прийняв рішення не робити цього.**
- **Аудитор отримав всю іншу інформацію до дати звіту аудитора та не ідентифікував у цій інформації суттєвого викривлення.**

[9] Якщо, за судженням аудитора, можливий вплив є суттєвим та всеохоплюючим стосовно фінансових результатів та грошових потоків, аудитор повинен відмовитись від висловлення думки щодо фінансових результатів і грошових потоків.

- **Наведено відповідні показники, а аудит фінансової звітності попереднього періоду виконувався попереднім аудитором. Аудитору не забороняється законом чи нормативним актом посилатись на звіт попереднього аудитора, щодо відповідних показників і він вирішив це зробити.**
- **Особи, відповідні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності, аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [чи інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності[10]

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

Думка із застереженнями щодо фінансових результатів і грошових потоків

На нашу думку, за винятком можливого впливу питання, зазначеного у розділі «Основа для думки із застереженнями» нашого звіту, звіт про сукупні доходи та звіт про рух грошових коштів, що додаються, відображають достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надають правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансові результати і грошові потоки Компанії за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Думка щодо фінансового стану

На нашу думку, звіт про фінансовий стан, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р. відповідно до МСФЗ.

Основа для думки, включаючи основу для думки із застереженнями щодо фінансових результатів та грошових потоків

Нас призначили аудиторами Компанії 30 червня 20X1 р., тому ми не спостерігали за інвентаризацією запасів на початку року. За допомогою альтернативних процедур ми не змогли впевнитися в кількості запасів,

[10] Підзаголовок «Звіт щодо аудиту фінансової звітності» не потрібний, якщо не застосовується інший підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів».

утримуваних на 31 грудня 20Х0 р. Оскільки залишки запасів на початок періоду впливають на визначення фінансових результатів та грошових потоків, ми не змогли визначити, чи існує потреба в коригуванні прибутку за рік у звіті про сукупні доходи, та чистих грошових потоків від операційної діяльності у звіті про рух грошових коштів.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятими для використання їх як основи для нашої немодифікованої думки щодо фінансового стану та думки із застереженням щодо фінансових результатів і грошових потоків.

Інші питання

Аудит фінансової звітності Компанії за рік, що закінчився 31 грудня 20Х0 р., був проведений іншим аудитором, який 31 березня 20Х1 р. висловив немодифіковану думку щодо цієї фінансової звітності.

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

[Звітування відповідно до вимог МСА 720 (переглянутий) – див. Приклад 1 у Додатку 2 МСА 720 (переглянутий).]

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність[11]

[Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).]

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).]

[Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи як доречно конкретній юрисдикції]

[Адреса аудитора]

[Дата]

[11] Або інший терін, що є доречним у контексті правової системи конкретної юрисдикції.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 520

«АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Дата набрання чинності 2

Цілі 3

Визначення 4

Вимоги

Аналітичні процедури по суті 5

Аналітичні процедури, які допомагають при формулюванні загального висновку 6

Розгляд результатів аналітичних процедур 7

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення аналітичних процедур A1–A3

Аналітичні процедури по суті A4–A16

Аналітичні процедури, які допомагають при формулюванні загального висновку A17–A19

Розгляд результатів аналітичних процедур A20–A21

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 520 *«Аналітичні процедури»* слід розглядати разом із МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає питання використання аудитором аналітичних процедур як процедур по суті (аналітичних процедур по суті). Він також стосується питання відповідальності аудитора за виконання аналітичних процедур наприкінці аудиту, які б допомогли аудитору в формулюванні загального висновку щодо фінансової звітності. В МСА 315 (переглянутий) [1] висвітлюється використання аналітичних процедур як процедур оцінки ризиків. У МСА 330 містяться вимоги та рекомендації щодо характеру, часу й обсягу аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики; ці аудиторські процедури можуть включати також аналітичні процедури по суті[2].

Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Цілі

3. Цілі аудитора такі:
   (a) отримати доречні та надійні аудиторські докази при виконанні аналітичних процедур по суті;
   (b) розробити та виконати аналітичні процедури наприкінці аудиту, які б допомогли аудитору в формулюванні загального висновку, чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб'єкта господарювання.

Визначення

4. У цьому МСА термін «аналітичні процедури» («analytical procedures») означає оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин (див. параграфи А1–А3).

Вимоги

Аналітичні процедури по суті

5. 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[3] аудитор повинен (див. параграфи А4–А5):

---

[1] МСА 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*, параграф 6(b).

[2] МСА 330 *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*, параграфи 6 і 18.

[3] МСА 330, параграф 18.

(a) 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 (див. параграфи А6–А11);

(b) 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 (див. параграфи А12–А14);

(c) 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 (див. параграф А15);

(d) визначити обсяг будь-якої розбіжності відображених сум з очікуваними значеннями, яка є прийнятною і не потребує подальшого розгляду відповідно до вимог параграфа 7 (див. параграф А16).

Аналітичні процедури, які допомагають при формулюванні загального висновку

6. Аудитор має розробити та виконати аналітичні процедури наприкінці аудиту, які допоможуть йому при формулюванні загального висновку про те, чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб'єкта господарювання (див. параграфи А17–А19).

Розгляд результатів аналітичних процедур

7. Якщо аналітичні процедури, виконані відповідно до вимог цього МСА, встановлять відхилення або взаємозв'язки, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин, аудитор має дослідити такі розбіжності через:

(a) звертання із запитом до управлінського персоналу та отримання відповідних аудиторських доказів щодо відповідей управлінського персоналу;

(b) виконання інших аудиторських процедур, які будуть потрібними за таких обставин (див. параграфи А20–А21).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення аналітичних процедур (див. параграф 4)

А1. Аналітичні процедури включають розгляд і порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання, наприклад:

- порівняльною інформацією за попередні періоди;

- очікуваними результатами суб'єкта господарювання, зокрема бюджетом або прогнозами чи попередніми розрахунками аудитора, наприклад оцінкою амортизації;
- аналогічною інформацією для галузі, наприклад порівняння відношення продажів і дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання із середніми показниками у цій галузі або в інших суб'єктів господарювання порівнянного розміру, що працюють у такій самій галузі.

А2. Аналітичні процедури включають також розгляд зв'язків:

- між елементами фінансової інформації, які б, як очікується, відповідали передбачуваній картині, що ґрунтується на попередньому досвіді суб'єкта господарювання, наприклад відсотки валового прибутку;
- між фінансовою та відповідною нефінансовою інформацією, наприклад витратами на заробітну плату та кількістю найманих працівників.

А3. 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.

Аналітичні процедури по суті (див. параграф 5)

А4. 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.

А5. 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.

Прийнятність конкретних аналітичних процедур для даних тверджень (див. параграф 5(а))

А6. Аналітичні процедури по суті, як правило, більше застосовуються до великих обсягів операцій, що є передбачуваними в часі. Застосування запланованих аналітичних процедур ґрунтується на припущенні, що взаємозв'язки між даними існують і будуть існувати за відсутності

відомих умов, які вимагають протилежного. В будь-якому разі прийнятність конкретної аналітичної процедури залежатиме від оцінки аудитором того, наскільки ефективною вона буде для виявлення викривлення, яке окремо або разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності.

A7. У деяких випадках навіть проста модель прогнозування може бути ефективною як аналітична процедура. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання має певну кількість найманих працівників із фіксованими ставками заробітної плати протягом усього періоду, аудитор зможе використати ці дані для оцінки загальної суми заробітної плати за період із високим ступенем точності, тим самим отримуючи аудиторські докази для важливої статті у фінансовій звітності та зменшуючи необхідність проведення тестів деталей щодо загальної суми заробітної плати. Застосування загальновизнаних торговельних показників (наприклад, коефіцієнтів прибутку для різних типів роздрібних торговельних суб'єктів господарювання) часто може виявитись ефективним для використання в аналітичних процедурах по суті для отримання доказів, що підтверджують обґрунтованість відображених сум.

A8. Різні типи аналітичних процедур забезпечують різні рівні впевненості. Аналітичні процедури, пов'язані, приміром, з прогнозуванням загального доходу від оренди будівлі, розділеної на квартири, з огляду на ставки орендної плати, кількість квартир і відсоток незаселених квартир можуть надати переконливі докази й усунути необхідність подальшого підтвердження тестів деталей за умови, що всі елементи будуть належно підтверджені. І навпаки, розрахунок і зіставлення відсотка валового прибутку як засоби підтвердження обсягу валового прибутку можуть надати менш переконливі докази, проте корисні підтвердження в разі їх використання в поєднанні з іншими аудиторськими процедурами.

A9. Визначення прийнятності конкретних аналітичних процедур по суті залежить від характеру твердження та оцінки аудитором ризику суттєвого викривлення. Наприклад, якщо заходи внутрішнього контролю щодо обробки замовлень клієнтів є неповними, то аудитор може більше покладатися на тести деталей, ніж на аналітичні процедури по суті, для тверджень, пов'язаних із дебіторською заборгованістю.

A10. Конкретні аналітичні процедури по суті також можуть вважатися відповідними, якщо для таких самих тверджень проводяться тести деталей. Наприклад, при отриманні аудиторських доказів щодо твердження оцінки залишків дебіторської заборгованості аудитор може застосувати аналітичні процедури для класифікації заборгованості за строками оплати на додаток до виконання тестів деталей щодо подальших грошових надходжень для визначення можливості стягнення дебіторської заборгованості.

Особливі положення щодо суб'єктів господарювання державного сектору

A11. Взаємозв'язки між окремими статтями фінансової звітності, які традиційно використовуються під час аудиту приватних суб'єктів господарювання, не завжди можуть бути прийнятними в разі аудиту суб'єктів господарювання державного сектору, урядових організацій або інших некомерційних суб'єктів державного сектору; наприклад, у багатьох суб'єктів господарювання державного сектору може бути невеликий прямий зв'язок між доходами та витратами. Крім того, оскільки витрати на придбання активів можуть не капіталізуватися, може не існувати ніякого зв'язку між витратами, наприклад, на придбання матеріально-виробничих запасів і основних засобів та загальною сумою цих активів, відображеною у фінансовій звітності. Крім того, галузеві або статистичні дані для порівняльного аналізу можуть бути недоступними в державному секторі. Однак прийнятними можуть виявитися інші зв'язки, наприклад відмінності у вартості будівництва кілометра дороги або кількості придбаних транспортних засобів порівняно зі списаними.

Надійність даних (див. параграф 5(b))

A12. На надійність даних впливає їхній характер та джерело надходження; надійність залежить також від обставин, за яких ці дані було отримано. Виходячи з цього при визначенні того, чи є дані достовірними для цілей розробки аналітичних процедур по суті, суттєвим є таке:

(a) джерело наявної інформації. Наприклад, інформація може вважатися більш достовірною, якщо її отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання[4];

(b) порівнянність наявної інформації. Наприклад, дані для галузі в цілому, можливо, потрібно буде доповнити, щоб зробити їх порівнянними з подібними даними такого суб'єкта господарювання, який виробляє і продає спеціалізовані товари;

(c) характер і прийнятність інформації. Наприклад, чи бюджети створювалися швидше як очікувані результати, ніж цілі, яких необхідно досягнути;

(d) заходи внутрішнього контролю за підготовкою інформації, розроблені для забезпечення її повноти, точності та достовірності. Наприклад, заходи внутрішнього контролю за підготовкою, розглядом і виконанням бюджетів.

A13. Аудитор може розглянути необхідність тестування операційної ефективності заходів контролю, якщо такі є, за підготовкою суб'єктом господарювання інформації, що використовується аудитором під час виконання аналітичних процедур по суті у відповідь на оцінені ризики. Якщо такі заходи контролю є ефективними, аудитор зазвичай має більшу впевненість у достовірності інформації та відповідно у результатах аналітичних

[4] МСА 500 *«Аудиторські докази»*, параграф A31.

процедур. Операційну ефективність заходів контролю за нефінансовою інформацією часто можна тестувати під час виконання інших тестів заходів контролю. Наприклад, впроваджуючи заходи контролю за оформленням рахунків-фактур, суб'єкт господарювання може включити заходи контролю за реєстрацією продажів поштучно. За таких обставин аудитор може протестувати операційну ефективність заходів контролю за реєстрацією продажів поштучно разом із тестуванням операційної ефективності заходів контролю за оформленням рахунків-фактур. З іншого боку, аудитор може розглянути питання, чи підлягає інформація тестуванню. В МСА 500 встановлено вимоги й надано рекомендації щодо визначення аудиторських процедур, які слід виконати стосовно інформації, яку буде використано для аналітичних процедур по суті[5].

A14. Питання, які розглядаються в параграфах A12(a)–A12(d), є доречними незалежно від того, чи аудитор здійснює аналітичні процедури по суті щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання на кінець періоду чи на проміжну дату, плануючи виконати аналітичні процедури по суті для того періоду, що залишається. В МСА 330 встановлено вимоги й надано рекомендації щодо процедур по суті, які виконуються на проміжну дату[6].

Оцінювання, чи є попередня оцінка достатньо точною (див. параграф 5(c))

A15. До питань, доречних для оцінювання аудитором, чи можна здійснити досить точно попередню оцінку для ідентифікації викривлення, яке разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності, належать:

- Точність, з якою можна передбачити очікувані результати аналітичних процедур по суті. Наприклад, аудитор може очікувати більшої послідовності при порівнянні маржі валового прибутку по періодах, ніж при порівнянні дискреційних витрат, таких як витрати на дослідження або рекламу.
- Ступінь, до якого можна деталізувати інформацію. Наприклад, аналітичні процедури по суті можуть бути більш ефективними у застосуванні до фінансової інформації щодо окремих ділянок роботи або до фінансової звітності компонентів суб'єкта господарювання, що провадить різнобічну діяльність, ніж у застосуванні до фінансової звітності такого суб'єкта господарювання в цілому.
- Наявність як фінансової, так і нефінансової інформації. Наприклад, аудитор може розглянути питання про те, чи наявна фінансова інформація, така як бюджети або прогнози, та нефінансова інформація, така як кількість вироблених або проданих одиниць товару, для розробки аналітичних процедур по суті. Якщо така інформація наявна, аудитор також може розглянути її надійність, як зазначено вище у параграфах A12–A13.

[5] МСА 500, параграф 10.
[6] МСА 330, параграфи 22–23.

Прийнятна сума відмінності відображених у звітності сум від очікуваних величин (див. параграф 5(d))

A16. На визначення аудитором суми відмінності від очікування, яка може бути прийнятною без подальшого розгляду, впливає суттєвість[7] і відповідність потрібному рівню впевненості, враховуючи можливість того, що викривлення окремо або в сукупності з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності. В МСА 330 від аудитора вимагається отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим вища оцінка аудиторського ризику[8]. Отже, якщо оцінений ризик збільшується, розмір різниці, що вважається прийнятною без подальшого розгляду, зменшується для досягнення бажаного рівня переконливості доказів[9].

Аналітичні процедури, які допомагають при формулюванні загального висновку (див. параграф 6)

A17. 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.

A18. 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[10].

A19. Аналітичні процедури, які виконуються відповідно до вимог параграфа 6, можуть бути подібними до тих, які використовувалися б як процедури оцінки ризиків.

Розгляд результатів аналітичних процедур (див. параграф 7)

A20. 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.

A21. 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.

---

[7] МСА 320 *«Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»*, параграф A14.

[8] МСА 330, параграф 7(b).

[9] МСА 330, параграф A19.

[10] МСА 315 (переглянутий), параграф 31.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 530

«АУДИТОРСЬКА ВИБІРКА»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1–2

Дата набрання чинності 3

Ціль 4

Визначення 5

Вимоги

Організація вибірки, обсяг і відбір елементів вибірки 6–8

Виконання аудиторських процедур 9–11

Характер і причина відхилень та викривлень 12–13

Прогнозна оцінка викривлень. 14

Оцінювання результатів аудиторської вибірки 15

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення A1–A3

Організація вибірки, обсяг і відбір елементів вибірки A4–A13

Виконання аудиторських процедур A14–A16

Характер і причина відхилень та викривлень A17

Прогнозна оцінка викривлень. A18–A20

Оцінювання результатів аудиторської вибірки A21–A23

Додаток 1. Стратифікація та вибірка на основі вартісної величини

Додаток 2. Приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки для тестів заходів контролю

АУДИТОРСЬКА ВИБІРКА

Додаток 3. Приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки для тестів деталей

Додаток 4. Методи відбору елементів вибірки

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 530 *«Аудиторська вибірка»* слід розглядати разом із МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) застосовується в тому разі, якщо аудитор прийняв рішення використати аудиторську вибірку під час виконання аудиторських процедур. Він 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.

2. Цей МСА доповнює МСА 500[1], який стосується відповідальності аудитора за розробку та виконання аудиторських процедур для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі для того, щоб дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтуватиметься аудиторська думка. В МСА 500 надано поради щодо засобів, доступних аудитору для відбору елементів для тестування, одним із яких є аудиторська вибірка.

Дата набрання чинності

3. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Ціль

4. Ціллю аудитора при використанні аудиторської вибірки є отримання ним підстав для обґрунтованих висновків щодо генеральної сукупності, з якої здійснювалась вибірка.

Визначення

5. У цьому МСА наведені далі терміни мають такі значення.
   (a) аудиторська вибірка (вибірка) *(audit sampling (sampling))* – застосування аудиторських процедур до менш як 100% елементів генеральної сукупності, яка підлягає аудиту, в такий спосіб, що всі відібрані елементи мають шанс бути відібраними з метою надання аудитору належної основи, на підставі якої формуються висновки щодо всієї генеральної сукупності;
   (b) генеральна сукупність *(population)* – вся множина даних, із якої здійснюють вибірку і щодо якої аудитор має намір зробити висновки;
   (c) ризик вибірки *(sampling risk)* – 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:

[1] МСА 500 *«Аудиторські докази»*.

(i) у разі тесту заходів контролю – що заходи контролю ефективніші, ніж є насправді, або в 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;

(ii) 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;

(d) ризик, не пов'язаний з вибіркою *(non-sampling risk)* – ризик того, що аудитор дійде помилкового висновку з будь-якої причини, не пов'язаної з ризиком вибірки (див. параграф А1);

(e) аномалія *(anomaly)* – викривлення або відхилення, яке очевидно не є репрезентативним для викривлень або відхилень у генеральній сукупності;

(f) елемент вибірки *(sampling unit)* – окремі елементи, що становлять генеральну сукупність (див. параграф А2);

(g) статистична вибірка *(statistical sampling)* – підхід до здійснення вибірки, який має такі характерні риси:

(i) випадковий вибір елементів вибірки, та

(ii) використання теорії ймовірностей для оцінки результатів вибірки, у тому числі оцінки ризику вибірки.

Підхід до здійснення вибірки, якому не властиві характеристики (i) і (ii), вважають нестатистичною вибіркою;

(h) стратифікація *(stratification)* – процес розподілу генеральної сукупності на підсукупності, кожна з яких являє собою групу елементів вибірки, що мають подібні ознаки (часто грошова вартість);

(i) допустиме викривлення *(tolerable misstatement)* – визначена аудитором грошова сума, враховуючи яку аудитор прагне отримати належний рівень впевненості в тому, що фактичне викривлення у сукупності не перевищує грошову суму, яку він встановив;

(j) допустима норма відхилення *(tolerable rate of deviation)* – 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.

Вимоги

Організація вибірки, обсяг і відбір елементів вибірки

6. Розробляючи аудиторську вибірку, аудитор повинен враховувати мету аудиторської процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої буде здійснюватися вибірка (див. параграфи А4–А9).

7. Аудитор повинен визначити розмір вибірки, достатній для зменшення ризику вибірки до прийнятно низького рівня (див. параграфи А10–А11).

8. Аудитор повинен відібрати статті для вибірки у такий спосіб, щоб кожен елемент вибірки мав шанс бути відібраним (див. параграфи А12–А13).

Виконання аудиторських процедур

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

10. Якщо аудиторську процедуру неможливо виконати щодо обраного в процесі вибірки елемента, аудитор повинен виконати цю процедуру щодо іншого елемента (див. параграф А14).

11. Якщо аудитор не може застосувати заплановані аудиторські процедури або прийнятні альтернативні процедури до відібраного елемента, він повинен розглядати цю статтю як таку, що містить відхилення від установленого заходу контролю (у разі тестів контролю) або викривлення (у разі тесту деталей) (див. параграфи А15–А16).

Характер і причина відхилень та викривлень

12. 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 (див. параграф А17).

13. У дуже рідкісних випадках, якщо аудитор вважає, що викривлення або відхилення, знайдені у вибірці, є аномалією, він повинен отримати високий рівень впевненості у тому, що це викривлення або відхилення не є репрезентативним для всієї генеральної сукупності. Аудитор повинен отримати цей рівень впевненості через виконання додаткових аудиторських процедур для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, що викривлення або відхилення не впливають на іншу частину генеральної сукупності.

Прогнозна оцінка викривлень

14. Для тестів деталей аудитор повинен спроектувати викривлення, виявлені у вибірці, на генеральну сукупність (див. параграфи А18–А20).

Оцінювання результатів аудиторської вибірки

15. Аудитор повинен оцінити:

    (а) результати вибірки (див. параграфи А21–А22); та

(b) чи надало використання аудиторської вибірки достатні підстави для висновків щодо генеральної сукупності, яка пройшла тестування (див. параграф А23).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення

Ризик, не пов'язаний із вибіркою (див. параграф 5(d))

А1. Прикладами ризику, не пов'язаного з вибіркою, можуть бути використання невідповідних аудиторських процедур або неправильне трактування аудиторських доказів та невиявлення викривлення або відхилення.

Елемент вибірки (див. параграф 5(f))

А2. Елементами вибірки можуть бути фізичні елементи (наприклад, чеки, додані до виписки з банківського рахунку, записи про витрачання коштів на банківських виписках, рахунки-фактури чи залишки рахунків дебіторів) або грошові одиниці.

Допустиме викривлення (див. параграф 5(i))

А3. При розробці вибірки аудитор визначає допустиме викривлення для оцінки ризику того, що сукупність викривлень, кожне з яких не є суттєвим, може викликати суттєве викривлення фінансової звітності, та встановлює різницю на можливі невиявлені викривлення. Допустиме викривлення – це застосування робочого рівня суттєвості, як визначено в МСА 320[2], до конкретної процедури вибірки. Допустиме викривлення може мати таку саму величину, як і робочий рівень суттєвості, або бути нижчим за нього.

Організація вибірки, обсяг і відбір елементів вибірки

Організація вибірки (див. параграф 6)

А4. Аудиторська вибірка дає змогу аудитору отримати й оцінити аудиторські докази щодо деяких характеристик елементів, відібраних для формулювання або допомоги в формулюванні висновку стосовно генеральної сукупності, з якої робилася вибірка. Аудиторську вибірку можна застосовувати з використанням нестатистичного або статистичного підходу до неї.

А5. 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

[2] МСА 320 *«Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»*, параграф 9.

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. Відповідно до вимог параграфа 10 МСА 500, здійснюючи аудиторську вибірку, аудитор виконує аудиторські процедури отримання доказів, що генеральна сукупність, з якої робиться аудиторська вибірка, є повною.

А6. Розгляд аудитором мети аудиторської процедури відповідно до вимог параграфа 6 включає чітке розуміння, що є відхиленням або викривленням, для того, щоб лише всі ті умови, які є доречними для мети аудиторської процедури, було включено в оцінку відхилень або проекцію викривлень. Наприклад, при тестуванні деталей існування дебіторської заборгованості, тобто підтверджень, що платежі, здійснені покупцями до дати підтвердження, але отримані невдовзі після цієї дати не вважаються викривленням. Крім того, запис на рахунку не того покупця не впливає на загальну суму дебіторської заборгованості. Саме тому це не слід розглядати як викривлення, оцінюючи результати вибірки цієї конкретної аудиторської процедури, навіть якщо це може мати значний вплив на інші сфери аудиту, наприклад оцінку ризику шахрайства або адекватність створеного резерву на сумнівну заборгованість.

А7. Розглядаючи характеристики генеральної сукупності для тестів заходів контролю, аудитор оцінює очікувану норму відхилення, ґрунтуючись на своєму розумінні відповідних заходів контролю або на перевірці незначної кількості елементів у генеральній сукупності. Ця оцінка робиться для конструювання аудиторської вибірки та визначення обсягу вибірки. Наприклад, якщо очікувана норма відхилення неприйнятно висока, аудитор може прийняти рішення не виконувати тести заходів контролю. Аналогічно цьому для тестів деталей аудитор оцінює очікуване викривлення в генеральній сукупності. Якщо очікуване викривлення є великим, при виконанні тестів деталей може виявитися доречним зробити повну перевірку або використати вибірку великого обсягу.

А8. Розглядаючи характеристики генеральної сукупності, з якої здійснюватиметься вибірка, аудитор може визначити, що доречним буде використання стратифікації або відбору на основі вартісної величини. В Додатку 1 надано додаткові матеріали щодо стратифікації та відбору на основі вартісної величини.

А9. 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.

Обсяг вибірки (див. параграф 7)

А10. Ступінь ризику вибірки, який аудитор готовий прийняти, впливає на необхідний її обсяг. Чим нижчий ризик аудитор готовий прийняти, тим більшим має бути обсяг вибірки.

A11. Обсяг вибірки можна визначити через використання статистичної формули або професійного судження. В Додатках 2 і 3 описано впливи, які зазвичай мають різні чинники на визначення обсягу вибірки. Якщо обставини подібні, то й вплив на обсяг вибірки чинників, наведених у Додатках 2 і 3, буде аналогічним незалежно від того, який підхід використовується – статистичний чи нестатистичний.

Відбір елементів для тестування (див. параграф 8)

A12. При статистичній вибірці елементи для вибірки відбираються так, щоб у кожного елемента вибірки був шанс потрапити в неї. При нестатистичній вибірці для відбору елементів вибірки використовується професійне судження. Оскільки метою вибірки є надання аудитору основи для формування висновку щодо генеральної сукупності, з якої й робилася вибірка, для аудитора важливо підібрати репрезентативну вибірку, вибираючи такі її елементи, характеристики яких типові для генеральної сукупності, попереджуючи в такий спосіб помилки.

A13. Основними методами відбору елементів вибірки є випадковий відбір, систематичний відбір та відбір наздогад. Кожен із цих методів розглядається в Додатку 4.

Виконання аудиторських процедур (див. параграфи 10–11)

A14. Прикладом, коли необхідно виконати процедуру щодо іншого, ніж відібраний, елемента, є випадок, коли при тестуванні надання дозволів на здійснення платежу було відібрано анульований чек (по якому оплата не була здійснена); якщо аудитор переконався, що чек було анульовано в належний спосіб і це не є відхиленням, перевіряється інший відповідно відібраний документ.

A15. Прикладом випадку, коли аудитор не може застосувати заплановану аудиторську процедуру щодо відібраного елемента, є ситуація, коли документацію, що стосується цього елемента, було втрачено.

A16. Прикладом прийнятної альтернативної процедури може бути перевірка наступних надходжень грошових коштів разом із доказами джерел їхнього надходження, а також документів, для розрахунку за якими ці кошти було отримано, якщо не було отримано відповіді на звернення аудитора щодо позитивного підтвердження.

Характер і причина відхилень та викривлень (див. параграф 12)

A17. Аналізуючи ідентифіковані відхилення та викривлення, аудитор може побачити, що багато з них мають спільні характеристики, наприклад тип операцій, місце, номенклатура виробів або період часу. За таких обставин аудитор може прийняти рішення ідентифікувати всі елементи генеральної сукупності, які мають загальну характеристику, та розширити аудиторські процедури на ці елементи. Крім того, такі відхилення

або викривлення можуть бути навмисними і вказувати на можливість шахрайства.

Прогнозна оцінка викривлень (див. параграф 14)

A18. Від аудитора вимагається спроектувати викривлення на генеральну сукупність для отримання широкої картини масштабу викривлення, проте такої проекції може виявитися недостатньо для визначення суми, яка має бути записана.

A19. Якщо було визначено, що викривлення є аномалією, її можна не враховувати при проекції викривлень на генеральну сукупність. Однак вплив будь-якого такого викривлення, якщо його не виправлено, слід враховувати разом із проекцією неаномальних викривлень.

A20. Для тестів заходів контролю не потрібна явна проекція відхилень, оскільки норма відхилення вибірки є також прогнозною нормою відхилення для генеральної сукупності у цілому. В МСА 330[3] надано поради щодо дій у разі виявлення відхилень у заходах контролю, на які аудитор планував покластися.

Оцінювання результатів аудиторської вибірки (див. параграф 15)

A21. Для тестів заходів контролю неочікувано висока норма відхилення вибірки може призвести до підвищення оціненого ризику суттєвого викривлення, якщо не отримано подальших аудиторських доказів, що обґрунтовують початкову оцінку. У разі тестів деталей неочікувано висока кількість викривлень у вибірці може змусити аудитора вважати, що клас операцій або залишок на рахунку є суттєво викривленим за відсутності подальших аудиторських доказів, що суттєвого викривлення не існує.

A22. У разі тестів деталей прогнозоване викривлення разом з аномальним викривленням, якщо таке наявне, є кращою попередньою оцінкою викривлення в генеральній сукупності. Якщо прогнозоване викривлення разом із аномальним викривленням, якщо таке є, перевищують допустиме викривлення, вибірка не надає достатніх підстав для висновків щодо генеральної сукупності, яка тестувалася. Чим ближче сумарно прогнозоване викривлення разом із аномальним викривленням до допустимого викривлення, тим більша вірогідність того, що дійсне викривлення в генеральній сукупності може перевищити допустиме. Крім того, якщо прогнозоване викривлення перевищує очікуване аудитором викривлення, що використовувалося при визначенні обсягу вибірки, аудитор може дійти висновку про існування неприйнятного ризику вибірки, оскільки дійсне викривлення в генеральній сукупності може перевищити допустиме. Врахування результатів інших аудиторських процедур допоможе аудитору оцінити ризик перевищення допустимого

[3] МСА 330 *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*, параграф 17.

викривлення над дійсним викривленням у генеральній сукупності, а цей ризик можна зменшити через отримання додаткових аудиторських доказів.

A23. Якщо аудитор доходить висновку, що аудиторська вибірка не надає достатніх підстав для висновків щодо генеральної сукупності, яка тестувалася, він може:

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

Додаток 1

(див. параграф А8)

Стратифікація та вибірка на основі вартісної величини

Розглядаючи характеристики генеральної сукупності, з якої буде відбиратися вибірка, аудитор може вирішити, що прийнятним буде відбір на основі стратифікації чи вартісної величини. В цьому Додатку надано поради аудитору щодо застосування методів стратифікації або вибірки на основі вартісної величини.

Стратифікація

1. Ефективність аудиту можна підвищити, якщо аудитор проведе стратифікацію генеральної сукупності через поділ її на дискретні підсукупності за певними ознаками. Метою стратифікації є зменшення варіативності елементів у рамках кожної страти та зменшенні внаслідок цього обсягу вибірки без збільшення ризику вибірки.

2. При виконанні тестів деталей генеральна сукупність часто стратифікується за грошовою вартістю. Це дає змогу приділити більше уваги під час аудиту статтям з більшою грошовою вартістю, оскільки саме ці елементи можуть містити найбільше потенційне викривлення з погляду завищення. Аналогічно цьому генеральну сукупність можна стратифікувати за конкретною ознакою, що вказує на підвищений ризик викривлення; наприклад під час тестування резерву на сумнівну заборгованість залишки можна стратифікувати за часом їх виникнення.

3. Результати аудиторських процедур, застосованих до будь-якої вибірки елементів однієї страти, можуть поширюватися лише на елементи, які становлять цю страту. Для висновку щодо всієї генеральної сукупності аудитору потрібно розглянути ризик суттєвого викривлення стосовно будь-яких інших страт, що становлять усю генеральну сукупність. Наприклад, 20% елементів генеральної сукупності можуть мати до 90% вартості залишку рахунку. Аудитор може вирішити перевірити вибірку цих елементів. Він оцінює результати цієї вибірки і робить висновок на основі 90%, не враховуючи ті 10%, які залишилися (щодо яких буде використовуватися подальша вибірка або інші способи отримання аудиторських доказів, якщо вони не вважатимуться несуттєвими).

4. Якщо клас операцій або залишок рахунку було поділено на страти, викривлення поширюється на кожну страту окремо. Поширені на кожну страту викривлення об'єднуються для розгляду можливого впливу викривлень на весь клас операцій або залишок рахунку.

Вибірка на основі вартісної величини

5. При виконанні тестів деталей може виявитись ефективним ідентифікувати елемент вибірки як окремі монетарні одиниці, що становлять генеральну сукупність. Відібравши конкретні монетарні одиниці з генеральної сукупності, наприклад залишки дебіторської заборгованості, аудитор може дослідити конкретні елементи, наприклад окремі залишки, що містять ці монетарні одиниці. Однією з переваг такого підходу до визначення елемента вибірки є спрямування аудиторської роботи на елементи з більшою вартістю, оскільки вони мають більше шансів бути відібраними, і це може призвести до зменшення обсягу вибірки. Такий підхід можна застосовувати разом із систематичним методом відбору елементів вибірки (описаним у Додатку 4); він є найефективнішим при вибірці елементів методом відбору для цілей випадкової вибірки.

Додаток 2

(див. параграф А11)

Приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки для тестів заходів контролю

Нижче наведено чинники, які аудитор може брати до уваги, визначаючи обсяг вибірки для тестування заходів контролю. Ці чинники, які слід розглядати разом, припускають, що аудитор не модифікуватиме характер або час тестів заходів контролю чи в будь-який інший спосіб не модифікуватиме підхід до процедур по суті у відповідь на оцінені ризики.

ЧИННИК	ВПЛИВ НА ОБСЯГ ВИБІРКИ	
1. Збільшення рівня, до якого оцінка ризиків аудитором враховує відповідні заходи контролю	Збільшення	Чим вищий рівень впевненості аудитор очікує отримати від операційної ефективності заходів контролю, тим нижчою буде оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення, тим більшим має бути обсяг вибірки. Якщо оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення на рівні твердження включає сподівання на операційну ефективність заходів контролю, від аудитора вимагається виконати тести заходів контролю. Отже, чим більше аудитор покладається на операційну ефективність заходів контролю, тим більшим має бути обсяг тестування аудитором заходів контролю (і саме цьому обсяг вибірки збільшується)
2. Збільшення допустимої норми відхилення	Зменшення	Чим нижча допустима норма відхилення, тим більшим має бути обсяг вибірки
3. Збільшення очікуваної норми відхилення в генеральній сукупності, що тестується	Збільшення	Чим більша очікувана норма відхилення, тим більшим має бути обсяг вибірки для того, щоб аудитор міг зробити обґрунтовану оцінку фактичної норми відхилення. Чинники, які мають враховуватися аудитором при розгляді

ЧИННИК	ВПЛИВ НА ОБСЯГ ВИБІРКИ	
		очікуваної норми відхилення, включають розуміння аудитором бізнесу суб'єкта господарювання (зокрема, процедури оцінки ризиків, що виконуються для отримання розуміння внутрішнього контролю), зміни в складі персоналу або у внутрішньому контролі, результати аудиторських процедур, що виконувались у попередні періоди, та результати інших аудиторських процедур. Високі очікувані норми відхилення заходів контролю, як правило, майже не дають підстав для зменшення оцінених ризиків суттєвого викривлення
4. Збільшення бажаного рівня впевненості аудитора, що допустиму норму відхилення не перевищено фактичною нормою відхилення в генеральній сукупності	Збільшення	Чим більший рівень впевненості, якого потребує аудитор для того, щоб результати вибірки були насправді показовими щодо дійсного поширення відхилень у генеральній сукупності, тим більшим має бути обсяг вибірки
5. Збільшення кількості елементів вибірки в генеральній сукупності	Незначний вплив	Для великих генеральних сукупностей фактичний обсяг сукупності має лише незначний вплив (якщо взагалі має) на обсяг вибірки. Для невеликих генеральних сукупностей аудиторська вибірка може й не бути такою ефективною, як альтернативні заходи отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів

Додаток 3

(див. параграф А11)

Приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки для тестів деталей

Нижче наведено чинники, які аудитор може брати до уваги, визначаючи обсяг вибірки для тестів деталей. Ці чинники, які необхідно розглядати разом, припускають, що аудитор не модифікуватиме підхід до тестів заходів контролю чи в будь-який інший спосіб не модифікуватиме характер або час процедур по суті у відповідь на оцінені ризики.

ЧИННИК	ВПЛИВ НА ОБСЯГ ВИБІРКИ	
1. Підвищення аудитором оцінки ризику суттєвого викривлення	Збільшення	Чим вища оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення, тим більшим має бути обсяг вибірки. На оцінку аудитором ризику суттєвого викривлення впливають невід'ємний ризик і ризик контролю. Наприклад, якщо аудитор не виконує тестів заходів контролю, оцінка ним ризиків не може бути зменшеною за рахунок ефективного функціонування внутрішнього контролю стосовно конкретного твердження. Саме тому для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня аудитору потрібен низький рівень ризику невиявлення, і він має більше покладатись на процедури по суті. Чим більше аудиторських доказів отримано в результаті детального тестування (тобто чим нижчий ризик невиявлення), тим більшим має бути обсяг вибірки
2. Збільшення використання інших процедур по суті, спрямованих на таке саме твердження	Зменшення	Чим більше аудитор покладається на інші процедури по суті (тести деталей або аналітичні процедури по суті) для зменшення до прийнятного рівня ризику невиявлення стосовно конкретної генеральної сукупності, тим меншого рівня впевненості аудитор вимагатиме від вибірки і, отже, тим меншим може бути її обсяг

ЧИННИК	ВПЛИВ НА ОБСЯГ ВИБІРКИ	
3. Збільшення бажаного аудитором рівня впевненості, що фактичне викривлення не перевищило допустимого викривлення у генеральній сукупності	Збільшення	Чим більший рівень впевненості, необхідний аудитору, в тому, що результати вибірки є дійсно показовими щодо фактичної суми викривлення в генеральній сукупності, тим більшим має бути обсяг вибірки
4. Збільшення допустимого викривлення	Зменшення	Чим менше допустиме викривлення, тим більшим має бути обсяг вибірки
5. Збільшення суми викривлення, яку аудитор очікує знайти в генеральній сукупності	Збільшення	Чим більшу суму викривлення аудитор очікує знайти в генеральній сукупності, тим більшим має бути обсяг вибірки для того, щоб можна було зробити розумну оцінку дійсної суми викривлення в генеральній сукупності. До чинників, які стосуються розгляду аудитором очікуваної суми викривлення, включають межу, до якої оцінка вартості елементів визначається суб'єктивно, результати процедур оцінки ризиків, результати тестів заходів контролю, результати аудиторських процедур, застосованих у попередні періоди, та результати інших процедур по суті
6. Стратифікація генеральної сукупності, якщо це прийнятно	Зменшення	За наявності широких меж (варіативності) монетарного обсягу елементів у генеральній сукупності може виявитися корисним провести стратифікацію генеральної сукупності. Якщо генеральну сукупність можна відповідно стратифікувати, загальний обсяг вибірок по стратах у цілому буде меншим за обсяг вибірки, ніж той, що був би необхідним для досягнення заданого рівня ризику вибірки у разі формування однієї вибірки з усієї генеральної сукупності

ЧИННИК	ВПЛИВ НА ОБСЯГ ВИБІРКИ	
7. Кількість елементів вибірки в генеральній сукупності	Незначний вплив	Для великих генеральних сукупностей фактичний обсяг сукупності має лише незначний вплив на обсяг вибірки, якщо взагалі має. Так, для невеликих генеральних сукупностей аудиторська вибірка часто не є такою ефективною, як альтернативні методи отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів (однак якщо використовувати вибірку по монетарних одиницях, збільшення монетарної вартості генеральної сукупності призводить до збільшення обсягу вибірки, якщо це не компенсується пропорційним збільшенням суттєвості для фінансової звітності в цілому [та, якщо це застосовно, рівня або рівнів суттєвості для конкретних класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації])

Додаток 4

(див. параграф А13)

Методи відбору елементів вибірки

Існує багато методів відбору елементів вибірки. Основними з них є:

(a) випадковий відбір (наприклад, із застосуванням генератора випадкових чисел або таблиць випадкових чисел);

(b) систематичний відбір, якщо кількість елементів вибірки в генеральній сукупності ділиться на обсяг вибірки для отримання інтервалу вибірки, наприклад, рівний 50, а після визначення вихідної точки в межах перших 50 кожен п'ятдесятий елемент відбирається у вибірку. Хоча вихідна точка може вибиратись безсистемно, вибірка цілком імовірно матиме більш випадковий характер, якщо вона визначається з використанням комп'ютерного генератора випадкових чисел або таблиць випадкових чисел. Якщо аудитор використовує систематичний відбір, йому може бути потрібним визначити, які елементи вибірки в генеральній сукупності структуровані так, що інтервал вибірки не збігається з певною особливістю структури генеральної вибірки;

(c) відбір монетарних елементів – один із різновидів відбору на основі вартісної величини (як викладено в Додатку 1), при якому обсяг вибірки, відбір та оцінка призводять до висновку в монетарних сумах;

(d) відбір наздогад, якщо аудитор відбирає вибірку без будь-якої структуризації. Хоча при цьому не використовується ніяка методика структуризації, аудитору необхідно уникати будь-якої свідомої упередженості або передбачуваності (наприклад, уникати складних для ідентифікації елементів або завжди відбирати чи уникати відбирати перші або останні записи на сторінці), тим самим намагаючись забезпечити, що всі елементи генеральної сукупності мають шанс бути відібраними. Відбір наздогад неприйнятний при використанні статистичної відбірки;

(e) відбір груп включає відбір групи (груп) суміжних елементів із генеральної вибірки. Відбір груп зазвичай не використовується при аудиторській вибірці, оскільки більшість генеральних сукупностей структуровано так, що послідовно розміщені елементи можуть мати подібні відносно одна одної характеристики, які при цьому будуть відрізнятися від характеристик інших елементів генеральної сукупності. Хоча в деяких випадках перевірка групи елементів може виявитись прийнятною аудиторською процедурою, такий метод рідко буде прийнятним методом відбірки вибірки, якщо аудитор розраховує зробити правильні висновки щодо всієї генеральної сукупності на основі вибірки.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 540

«АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК, У ТОМУ ЧИСЛІ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ, ТА ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Характер облікових оцінок 2–4

Дата набрання чинності 5

Ціль 6

Визначення 7

Вимоги

Процедури оцінки ризиків і відповідні дії 8–9

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення 10–11

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. 12–14

Подальші процедури по суті у відповідь на значні ризики 15–17

Оцінювання обґрунтованості облікових оцінок і визначення викривлень 18

Розкриття інформації, пов'язаної з обліковими оцінками 19–20

Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу 21

Письмові запевнення 22

Документація 23

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Характер облікових оцінок A1–A11

Процедури оцінки ризиків і відповідні дії A12–A44

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення A45–A51

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. A52–A101

Подальші процедури по суті у відповідь на значні ризики.....A102–A115

Оцінювання обґрунтованості облікових оцінок
і визначення викривлень A116–A119

Розкриття інформації, пов'язаної зобліковими оцінками.....A120–A123

Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу.....A124–A125

Письмові запевнення A126–A127

Документація.....A128

Додаток. Вимірювання за справедливою вартістю та розкриття інформації
про них за різними концептуальними основами фінансового звітування

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 540 *«Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»* слід розглядати разом із МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за облікові оцінки, в тому числі облікові оцінки за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації під час аудиту фінансової звітності. Зокрема, він уточнює, як слід застосовувати МСА 315 (переглянутий) [1], МСА 330 [2] та інші відповідні МСА стосовно облікових оцінок. Він також містить вимоги і рекомендації відносно викривлень в індивідуальних облікових оцінках та ознаки можливої упередженості управлінського персоналу.

Характер облікових оцінок

2. Деякі статті фінансової звітності не можна визначити точно, натомість вказується їх очікувана, оцінена вартість. Для цілей цього МСА такі статті фінансової звітності називаються обліковими оцінками. Характер і надійність інформації, доступної для управлінського персоналу для підтвердження здійснення облікових оцінок, широко варіюються, що впливає на рівень невизначеності щодо очікуваної вартості, пов'язаної з обліковими оцінками. Рівень невизначеності щодо очікуваної вартості, в свою чергу, впливає на ризики суттєвого викривлення облікових оцінок, включаючи їх чутливість до ненавмисної або навмисної упередженості управлінського персоналу (див. параграфи А1–А11).

3. Мета формування облікових оцінок може варіюватися залежно від застосовної концептуальної основи фінансового звітування та відповідної статті фінансової звітності. Метою формування деяких облікових оцінок є прогнозування результатів однієї чи кількох операцій, подій або умов, що приводить до необхідності облікової оцінки. Для інших облікових оцінок, у тому числі багатьох оцінок за справедливою вартістю, мета формування оцінки є іншою й виражається через вартість поточної операції або статті фінансової звітності на основі умов, переважаючих на дату формування оцінки, таких як оцінена ринкова ціна конкретного виду активу або зобов'язання. Наприклад, застосовна концептуальна основа фінансового звітування може вимагати вимірювання справедливої вартості на основі гіпотетичної поточної операції між обізнаними, зацікавленими (які інколи називають «учасниками ринку» або еквівалентним терміном) та незалежними сторонами, а не операції на певну дату в минулому або майбутньому[3].

---

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

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

3 У концептуальних основах фінансового звітування можуть існувати різні визначення справедливої вартості.

4. Різниця між результатом облікової оцінки та сумою, початково визначеною або розкритою у фінансовій звітності, не обов'язково є викривленням фінансової звітності. Зокрема, це стосується облікових оцінок за справедливою вартістю, оскільки на будь-який спостережний результат постійно впливають події чи умови, які виникають після дати, на яку сформована оцінка для цілей фінансової звітності.

Дата набрання чинності

5. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Цілі

6. Ціллю аудитора є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування щодо того:
   (a) чи є обґрунтованими облікові оцінки, у тому числі облікові оцінки за справедливою вартістю, визнані або розкриті у фінансовій звітності;
   (b) чи є достатнім розкриття доречної інформації у фінансовій звітності в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Визначення

7. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:
   (a) облікова оцінка *(accounting estimate)* – наближене значення грошової суми за відсутності точних засобів вимірювання. Цей термін вживається щодо суми, яка виміряна за справедливою вартістю у випадках, якщо існує невизначеність оцінок, а також щодо інших сум, які потребують оцінювання;
   (b) точкова оцінка аудитора чи діапазон аудитора *(auditor's point estimate or auditor's range)* – сума або діапазон сум, що визначені відповідно на основі аудиторських доказів для використання під час оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу;
   (c) невизначеність облікового оцінювання *(estimation uncertainty)* – чутливість облікової оцінки та розкриття пов'язаної з нею інформації до властивої неточності їх вимірювання;
   (d) упередженість управлінського персоналу *(management bias)* – відсутність нейтральності з боку управлінського персоналу при підготовці інформації;
   (e) точкова оцінка управлінського персоналу *(management's point estimate)* – сума, обрана управлінським персоналом, для визнання або розкриття у фінансовій звітності як облікова оцінка;
   (f) результат облікової оцінки *(outcome of an accounting estimate)* – фактична грошова сума, що є наслідком завершення основної

операції (основних операцій), події (подій) або умови (умов), які розглядаються в обліковій оцінці.

Вимоги

Процедури оцінювання ризиків і відповідні дії

8. Під час виконання процедур оцінювання ризиків та відповідних дій для отримання розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання, згідно з вимогами МСА 315 (переглянутий)[4], щоб забезпечити основу для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення в облікових оцінках, аудитор повинен отримати розуміння (див. параграф А12):
   (a) вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування щодо облікових оцінок, включаючи пов'язане розкриття інформації (див. параграфи А13–А15);
   (b) того, як управлінський персонал ідентифікує операції, події та умови, які можуть привести до необхідності визнання облікових оцінок або розкриття інформації щодо них у фінансовій звітності. Отримуючи це розуміння, аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу щодо змін в обставинах, які можуть призвести до необхідності нових або перегляду існуючих облікових оцінок (див. параграфи А16–А21);
   (c) того, як управлінський персонал робить облікові оцінки, а також розуміння даних, на яких вони ґрунтуються, включаючи (див. параграфи А22–А23):
      (i) метод, у тому числі, де це прийнятно, модель, використану під час здійснення облікової оцінки (див. параграфи А24–А26);
      (ii) відповідні заходи контролю (див. параграфи А27–А28);
      (iii) чи використовував управлінський персонал експерта (див. параграфи А29–А30);
      (iv) припущення, які покладено в основу облікових оцінок (див. параграфи А31–А36);
      (v) чи відбулася або мала відбутися зміна порівняно з попереднім періодом у методах здійснення облікових оцінок і, якщо це так, то з яких причин (див. параграф А37);
      (vi) чи оцінив і, якщо це так, то як оцінив управлінський персонал вплив невизначеності облікового оцінювання (див. параграф А38).

9. Аудитор повинен виконати огляд результату облікових оцінок, включених до фінансової звітності попереднього періоду, або, якщо це прийнятно, їх наступних переоцінок для цілей поточного періоду. Характер

[4] МСА 315 (переглянутий), параграфи 5–6 та 11–12.

та обсяг огляду аудитора враховує характер облікових оцінок, а також те, чи буде доречною інформація, отримана внаслідок огляду, для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення облікових оцінок, зроблених у фінансовій звітності поточного періоду. Проте метою перевірки не є поставити під сумнів судження, зроблені у попередніх періодах, що ґрунтувались на інформації, наявній на той час (див. параграфи А39–А44).

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення

10. При ідентифікації та оцінюванні ризиків суттєвого викривлення відповідно до вимог МСА 315 (переглянутий)[5] аудитор повинен оцінити рівень невизначеності облікового оцінювання, пов'язаного з обліковою оцінкою (див. параграфи А45–А46).

11. Аудитор повинен визначити, чи призводять за судженням аудитора будь-які облікові оцінки, які були ідентифіковані як такі, що мають високий рівень невизначеності облікового оцінювання, до значних ризиків (див. параграфи А47–А51).

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення

12. На основі оцінених ризиків суттєвого викривлення аудитор повинен визначити (див. параграф А52):

    (a) чи управлінський персонал належно застосував вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, що стосуються облікової оцінки (див. параграфи А53–А56);

    (b) чи були прийнятними та чи застосовувалися послідовно методи здійснення облікових оцінок, а також чи є прийнятними за конкретних обставин зміни, якщо вони були, в облікових оцінках або у методі їх здійснення порівняно з попереднім періодом (див. параграфи А57–А58).

13. Як дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення відповідно до вимог МСА 330[6] аудитор повинен вжити один або кілька з наведених нижче заходів з огляду на характер облікової оцінки (див. параграфи А59–А61):

    (a) визначити, чи надають події, що відбуваються до дати аудиторського звіту, аудиторські докази щодо облікової оцінки (див. параграфи А62–А67);

    (b) виконати тести того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку, а також даних, на яких вона ґрунтується. При цьому аудитор повинен оцінити (див. параграфи А68–А70):

        (i) чи є прийнятним за конкретних обставин застосований метод вимірювання (див. параграфи А71–А76);

---

[5] МСА 315 (переглянутий), параграф 25.

[6] МСА 330, параграф 5.

(ii) чи є обґрунтованими припущення, використані управлінським персоналом з огляду на цілі вимірювання в застосовній концептуальній основі фінансового звітування (див. параграфи A77–A83);

(c) виконати тести ефективності функціонування заходів контролю за здійсненням облікової оцінки управлінським персоналом, а також відповідні процедури по суті (див. параграфи A84–A86);

(d) розробити точкову оцінку чи діапазон для оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу. З цією метою (див. параграфи A87–A91):

(i) якщо аудитор використовує припущення або методи, які відрізняються від тих, що використовує управлінський персонал, він повинен отримати розуміння припущень або методів управлінського персоналу, достатнє для того, щоб визначити, що точкова оцінка аудитора чи діапазон аудитора враховують відповідні змінні, а також щоб оцінити будь-які значущі відмінності від точкової оцінки управлінського персоналу (див. параграф A92);

(ii) якщо аудитор доходить висновку, що доцільним є використання діапазону, він повинен звужувати діапазон, ґрунтуючись на наявних аудиторських доказах, поки всі результати в межах діапазону не вважатимуться обґрунтованими (див. параграфи A93–A95).

14. Під час визначення питань, ідентифікованих у параграфі 12, або під час виконання дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення відповідно до параграфа 13 аудитор повинен розглянути, чи потрібні особливі навички або знання стосовно одного або кількох аспектів облікових оцінок для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів (див. параграфи A96–A101).

Подальші процедури по суті у відповідь на значні ризики

Невизначеність облікового оцінювання

15. Щодо облікових оцінок, які призводять до значних ризиків, додатково до інших процедур по суті, виконаних для задоволення вимог МСА 330[7], аудитор повинен оцінити таке (див. параграф A102):

(a) як управлінський персонал розглядав альтернативні припущення або результати і чому вони були відхилені; або в який інший спосіб управлінський персонал розглядав невизначеність облікового оцінювання при здійсненні облікової оцінки (див. параграфи A103–A106);

[7] МСА 330, параграф 18.

(b) чиє обґрунтованими значні припущення, використані управлінським персоналом (див. параграфи А107–А109);

(c) намір управлінського персоналу виконати конкретний план дій та спроможність здійснити його, якщо це потрібно для визначення обґрунтованості значних припущень управлінського персоналу або для належного застосування застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграф А110).

16. Якщо, за судженням аудитора, управлінський персонал недостатньо розглянув вплив невизначеності облікового оцінювання при здійсненні облікових оцінок, що призводять до виникнення значних ризиків, аудитор, якщо вважає за потрібне, розробляє діапазон для оцінки обґрунтованості облікової оцінки (див. параграфи А111–А112).

Критерії визнання та вимірювання

17. Щодо облікових оцінок, які призводять до значних ризиків, аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі того, чи відповідає вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування:

(a) рішення управлінського персоналу визнати або не визнати облікові оцінки у фінансовій звітності (див. параграфи А113–А114);

(b) обрана основа вимірювання для облікових оцінок (див. параграф А115).

Оцінювання обґрунтованості облікових оцінок і визначення викривлень

18. На основі аудиторських доказів аудитор повинен оцінити, чи облікові оцінки у фінансовій звітності у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування є обґрунтованими або викривленими (див. параграфи А116–А119).

Розкриття інформації, пов'язаної з обліковими оцінками

19. Аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази про те, що розкриття у фінансовій звітності інформації, пов'язаної з обліковими оцінками, відповідає вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграфи А120–А121).

20. Щодо облікових оцінок, які призводять до значних ризиків, аудитор повинен оцінити достатність розкриття інформації про невизначеність облікового оцінювання у фінансовій звітності у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграфи А122–А123).

Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу

21. Аудитор повинен виконати огляд суджень і рішень управлінського персоналу при здійсненні облікових оцінок для того, щоб ідентифікувати наявність ознак, які свідчать про можливу упередженість управлінського персоналу. Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу

самі по собі не є викривленнями для цілей формування висновків про обґрунтованість індивідуальних облікових оцінок (див. параграфи А124–А125).

Письмові запевнення

22. Аудитор повинен отримати письмові запевнення від управлінського персоналу, а також за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно того, чи вважають вони обґрунтованими значні припущення, які використовувалися при здійсненні облікових оцінок (див. параграфи А126–А127).

Документація

23. Аудитор повинен включати до аудиторської документації[8]:
    (a) основу для висновків аудитора щодо обґрунтованості облікових оцінок та розкриття інформації про них, що призводить до значних ризиків;
    (b) ознаки можливої упередженості управлінського персоналу за їх наявності (див. параграф А128).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Характер облікових оцінок (див. параграф 2)

А1. Через невизначеності, властиві підприємницькій діяльності, деякі статті фінансової звітності можуть бути лише оцінені, а не визначені точно. Крім того, конкретні характеристики активу, зобов'язання чи компонента капіталу або основа чи метод вимірювання, визначені концептуальною основою фінансового звітування, можуть призвести до виникнення потреби оцінювання будь-якої статті фінансового звіту. Деякі концептуальні основи фінансового звітування установлюють спеціальні методи вимірювання та розкриття інформації, які потрібно зробити у фінансовій звітності, тоді як інші концептуальні основи фінансового звітування менш конкретні. У Додатку до цього МСА розглянуті вимірювання за справедливою вартістю та розкриття інформації за різними концептуальними основами фінансового звітування.

А2. Деякі облікові оцінки передбачають відносно низький рівень невизначеності облікового оцінювання та можуть призводити до менших ризиків суттєвого викривлення, наприклад:

[8] МСА 230 *«Аудиторська документація»*, параграфи 8–11 та А6.

- облікові оцінки суб'єктів господарювання, які займаються підприємницькою діяльністю, що не є складною;
- облікові оцінки, які часто здійснюються та оновлюються, оскільки належать до звичайних операцій;
- облікові оцінки, отримані на основі загальнодоступних даних, таких як опубліковані дані про відсоткові ставки або ціни на цінні папери, операції з якими здійснюються на біржі. Такі дані можна назвати «спостережними» у контексті облікової оцінки за справедливою вартістю;
- облікові оцінки за справедливою вартістю, якщо метод вимірювання, передбачений застосовною концептуальною основою фінансового звітування, простий та легко застосовується до активу або зобов'язання, що потребує оцінки за справедливою вартістю;
- облікові оцінки за справедливою вартістю, якщо модель, яка використовується для формування облікової оцінки, добре відома чи загальноприйнята за умови, що припущення або вхідні дані моделі є спостережними.

A3. Проте для окремих облікових оцінок рівень невизначеності облікового оцінювання може бути відносно високим, зокрема у випадках, якщо вони ґрунтуються на значущих припущеннях, наприклад:

- облікові оцінки, що стосуються результату судового процесу;
- облікові оцінки за справедливою вартістю для похідних фінансових інструментів, які відкрито не продаються і не купуються на біржі;
- облікові оцінки за справедливою вартістю, для яких використовується модель, розроблена вузькоспеціалізованим суб'єктом господарювання, або для яких припущення чи вхідні дані не є спостережними на ринку.

A4. Ступінь невизначеності оцінок варіюється залежно від характеру облікової оцінки і того, в якому обсязі для формування облікової оцінки використовувалися загальноприйняті методи або моделі, а також суб'єктивності припущень, що використовувалися для того, щоб сформувати облікову оцінку. У деяких випадках невизначеність оцінювання, пов'язана з обліковою оцінкою, може бути настільки великою, що критерії визнання, що містяться у застосовній концептуальній основі фінансового звітування не будуть виконані і облікова оцінка не може бути сформована.

A5. Не всі статті фінансової звітності, які потребують вимірювання за справедливою вартістю, пов'язані з власне невизначеністю оцінювання. Наприклад, це може стосуватися деяких статей фінансової звітності, якщо існує активний і відкритий ринок, що забезпечує загальнодоступною та достовірною інформацією про ціни, за якими відбуваються фактичні обміни. В такому разі наявність опублікованого котирування цін зазвичай становить найкращі аудиторські докази справедливої вартості. Проте

невизначеність облікового оцінювання може існувати навіть у тому разі, якщо метод оцінки та дані правильно визначені. Наприклад, визначення вартості цінних паперів, які котируються на активному і відкритому ринку за ринковою ціною, може потребувати коригування, якщо розмір пакета є значним відносно ринку або підлягає обмеженням з огляду на ринкову рентабельність. Крім того, загальні економічні обставини, що переважають у певний час, наприклад неліквідність на конкретному ринку, можуть мати вплив на невизначеність облікового оцінювання.

A6. Додаткові приклади ситуацій, коли можуть бути потрібними інші облікові оцінки, ніж облікова оцінка за справедливою вартістю, охоплюють:

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

A7. Додаткові приклади ситуацій, коли можуть бути потрібними облікові оцінки за справедливою вартістю, охоплюють:

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

A8. Попереднє оцінювання передбачає судження, що ґрунтується на інформації, доступній під час складання фінансової звітності. Для багатьох облікових оцінок це охоплює також здійснення припущень з питань, які є невизначеними під час облікового оцінювання. Аудитор не несе відповідальності за прогнозування майбутніх умов, операцій або подій, які могли б мати значний вплив на дії чи припущення управлінського персоналу, якщо були б відомі під час аудиту.

Упередженість управлінського персоналу

A9. Концептуальні основи фінансового звітування часто вимагають нейтральності, тобто відсутності упереджень. Проте облікові оцінки є неточними і на них може впливати судження управлінського персоналу. Такі судження можуть бути пов'язаними з ненавмисною або навмисною упередженістю управлінського персоналу (наприклад, як результат мотивації для досягнення бажаного результату). Чутливість облікової оцінки до упередженості управлінського персоналу збільшується залежно від рівня суб'єктивності при її здійсненні. Ненавмисна упередженість управлінського персоналу та можливість навмисної упередженості управлінського персоналу притаманні суб'єктивним рішенням, які часто потрібні при здійсненні облікової оцінки. Для постійних аудитів ознаки можливої упередженості управлінського персоналу, ідентифіковані під час аудиту попередніх періодів, впливають на діяльність аудитора з планування, ідентифікації та оцінки ризиків у поточному періоді.

A10. Виявлення упередженості управлінського персоналу може бути складним на рівні рахунків. Її можна ідентифікувати лише під час розгляду в цілому груп облікових оцінок або всіх облікових оцінок, а також під час спостереження кількох облікових періодів. Незважаючи на те що деяка форма упередженості управлінського персоналу властива суб'єктивним рішенням, при здійснення таких суджень може не бути наміру управлінського персоналу ввести в оману користувачів фінансової звітності. Однак якщо такий намір є, упередженість управлінського персоналу є шахрайською за характером.

Особливі положення щодо суб'єктів господарювання державного сектору

A11. Суб'єкти господарювання державного сектору можуть мати значні спеціалізовані активи, для яких немає загальнодоступних і достовірних джерел інформації для цілей вимірювання за справедливою вартістю або за іншими методами вимірювання поточної вартості чи їх поєднання. Часто утримувані спеціалізовані активи не генерують грошові потоки та не мають активного ринку. Тому тут вимірювання за справедливою вартістю вимагає, як правило, діяльності з оцінювання та може бути складним, а в деяких рідкісних випадках взагалі неможливим.

Процедури оцінки ризиків і відповідні дії (див. параграф 8)

A12. Процедури оцінювання ризиків і відповідні дії, яких вимагає параграф 8 цього МСА, допомагають аудитору при розробці очікувань щодо характеру та типу облікових оцінок, які може мати суб'єкт господарювання. Першочергове міркування аудитора полягає в тому, чи було отримане розуміння, достатнє для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення стосовно облікових оцінок, а також для планування характеру, часу й обсягу подальших аудиторських процедур.

Отримання розуміння вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграф 8(а))

A13. Отримання розуміння вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування допомагає аудитору, наприклад, під час визначення того, чи:

- встановлює вона певні умови для визнання[9] або методи вимірювання щодо облікових оцінок;
- визначає вона певні умови, які дозволяють вимірювання за справедливою вартістю або вимагають його, наприклад посиланням на наміри управлінського персоналу виконати певні плани стосовно активу або зобов'язання;
- визначає вона потрібне або дозволене розкриття інформації.

Отримання цього розуміння надає також аудитору основу для обговорення з управлінським персоналом того, як управлінський персонал застосував вимоги, що стосуються облікової оцінки, та для визначення аудитором того, чи належно їх застосовували.

A14. Концептуальні основи фінансового звітування можуть надавати управлінському персоналу рекомендації щодо визначення точкових оцінок у випадках, якщо існують альтернативи. Наприклад, деякі концептуальні основи фінансового звітування вимагають, щоб вибрана точкова оцінка була альтернативою, яка відображає судження управлінського персоналу щодо найбільш імовірного результату[10]. Інші концептуальні основи можуть вимагати, наприклад, використання дисконтованої очікуваної вартості, зваженої за рівнем імовірності. У деяких випадках управлінський персонал може мати змогу безпосередньо здійснити точкову оцінку. В інших – здійснити достовірну точкову оцінку лише після розгляду альтернативних припущень або результатів, на основі яких можна визначити точкову оцінку.

A15. Концептуальні основи фінансового звітування можуть вимагати розкриття інформації стосовно значних припущень, до яких облікова оцінка є особливо чутливою. Крім того, якщо існує високий рівень невизначеності облікового оцінювання, деякі концептуальні основи фінансового звітування не дозволяють визнавати облікову оцінку в фінансовій звітності, але можуть вимагати розкриття певної інформації у примітках до фінансової звітності.

[9] Більшість концептуальних основ фінансового звітування вимагають включення до балансу або звіту про прибутки та збитки статей, які задовольняють їх критеріям визнання. Розкриття інформації про облікові політики або додавання приміток до фінансової звітності не усуває неможливості визнання таких статей, у тому числі облікових оцінок.

[10] Різні концептуальні основи фінансового звітування можуть використовувати різну термінологію для опису точкових оцінок, визначених у такий спосіб.

Отримання розуміння того, як управлінський персонал ідентифікує необхідність облікових оцінок (див. параграф 8(b))

A16. Складання фінансової звітності вимагає, щоб управлінський персонал визначив, чи приводить операція, подія або умова до потреби здійснення облікової оцінки, а також щоб усі потрібні облікові оцінки були визнані, виміряні та інформація про них була розкрита у фінансовій звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

A17. Ймовірно, що ідентифікація управлінським персоналом операцій, подій та умов, що приводять до необхідності здійснення облікової оцінки, ґрунтується на:

- знанні управлінського персоналу бізнесу суб'єкта господарювання та галузі, в якій він провадить діяльність;
- знанні управлінського персоналу запровадження стратегій бізнесу в поточному періоді;
- сукупному досвіді управлінського персоналу щодо складання фінансової звітності суб'єкта господарювання у попередні періоди в разі потреби.

У таких випадках аудитор може отримати розуміння того, як управлінський персонал ідентифікує необхідність облікової оцінки в основному через запит до нього. В інших випадках, якщо цей процес управлінського персоналу більш структурований, наприклад, якщо управлінський персонал виконує офіційну функцію управління ризиками, аудитор може виконати процедури оцінки ризиків, спрямовані на методи та практики, яких дотримується управлінський персонал для періодичного огляду обставин, що приводять до необхідності облікових оцінок і в разі потреби повторного оцінювання облікових оцінок. Повнота облікових оцінок часто є важливим міркуванням аудитора, зокрема щодо облікових оцінок, які стосуються зобов'язань.

A18. Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, отримане під час виконання процедур оцінки ризиків, разом з іншими аудиторськими доказами, отриманими під час аудиту, допомагають аудитору в ідентифікації обставин або змін в обставинах, що можуть приводити до необхідності облікової оцінки.

A19. Запити до управлінського персоналу щодо змін в обставинах можуть включати, наприклад, запити, чи:

- Проводив суб'єкт господарювання нові типи операцій, які можуть призвести до облікових оцінок.
- Змінились умови операцій, які призводили до облікових оцінок.
- Змінилась облікова політика, яка стосувалась облікових оцінок у результаті змін у вимогах застосовної концептуальної основи фінансового звітування або з інших причин.

- Відбулися регуляторні або інші зміни поза контролем управлінського персоналу, які можуть вимагати від управлінського персоналу перегляду облікових оцінок або розробки нових облікових оцінок.
- З'явились нові умови або події, які можуть викликати потребу в нових чи переглянутих облікових оцінках.

A20. Під час аудиту аудитор може ідентифікувати операції, події та умови, що призводять до необхідності облікових оцінок, які не ідентифікував управлінський персонал. МСА 315 розглядає обставини, коли аудитор ідентифікує ризики суттєвого викривлення, які не ідентифікував управлінський персонал, включаючи визначення того, чи наявний значний недолік внутрішнього контролю щодо процесів оцінювання ризиків суб'єкта господарювання[11].

Особливі положення щодо малих підприємств

A21. Отримання такого розуміння щодо малих підприємств часто буває менш складним, оскільки їхня підприємницька діяльність нерідко обмежена, а операції менш складні. Крім того, часто одна особа, наприклад власник-керівник, ідентифікує необхідність здійснення облікової оцінки, а аудитор може відповідно формулювати запити.

Отримання розуміння того, як управлінський персонал здійснює облікові оцінки (див. параграф 8(с))

A22. Складання фінансової звітності вимагає також від управлінського персоналу встановлення процесів фінансового звітування для здійснення облікових оцінок, у тому числі належного внутрішнього контролю. Такі процеси включають:

- вибір доречних облікових політик та встановлення процесів попереднього оцінювання, в тому числі відповідних методів оцінювання або оцінки вартості, включаючи в разі потреби моделі;
- розробку або ідентифікацію доречних даних і припущень, які впливають на облікові оцінки;
- виконання періодичного огляду обставин, що приводять у разі потреби до облікових оцінок та повторного оцінювання.

A23. Питання, які аудитор може розглядати під час отримання розуміння того, як управлінський персонал здійснює облікові оцінки, включають, наприклад:

- типи рахунків або операцій, до яких відносять облікові оцінки (наприклад, чи виникають облікові оцінки внаслідок реєстрації звичайних та періодичних операцій, чи виникають вони внаслідок разових і незвичайних операцій);

[11] МСА 315 (переглянутий), параграф 16.

- чи використовував управлінський персонал визнані методи вимірювання для здійснення певних облікових оцінок і, якщо це так, то як;
- чи здійснювалися облікові оцінки на основі даних, доступних на проміжну дату, і якщо це так, чи враховував управлінський персонал і як саме вплив подій, операцій і змін у обставинах, що відбуваються з цієї дати та до кінця періоду.

Метод вимірювання, включаючи використання моделей (див. параграф 8(c)(i))

A24. У деяких випадках застосовна концептуальна основа фінансового звітування може встановлювати метод вимірювання щодо облікової оцінки, наприклад певну модель, яку слід використовувати під час формування оцінки за справедливою вартістю. Проте у багатьох випадках застосовна концептуальна основа фінансового звітування не встановлює методу вимірювання або може встановлювати альтернативні методи вимірювання.

A25. Якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування не встановлює певного методу, який слід використовувати у певних обставинах, питання, які аудитор може розглядати під час отримання розуміння методу або в разі потреби моделі, що використовувалися для здійснення облікової оцінки, включають, наприклад:

- як управлінський персонал розглядав характер активу або зобов'язання, що попередньо оцінюються, при виборі певного методу;
- чи функціонує суб'єкт господарювання у певному бізнесі, галузі чи середовищі, де існують загальновживані методи для здійснення конкретного типу облікової оцінки.

A26. Можуть існувати більші ризики суттєвого викривлення, наприклад у випадках, якщо управлінський персонал суб'єкта господарювання розробив модель, яку слід використовувати для здійснення облікової оцінки, або якщо він відхиляється від методу, загальновживаного в конкретній галузі чи середовищі.

Відповідні заходи контролю (див. параграф 8 (c), (ii))

A27. Питання, які аудитор може розглядати під час отримання розуміння відповідних заходів контролю, включають, наприклад, досвід і компетентність тих, хто здійснює облікові оцінки, а також заходи контролю, які належать до:

- того, як управлінський персонал визначає повноту, доречність і точність даних, які використовуються для розробки облікових оцінок;
- огляду та затвердження облікових оцінок, у тому числі припущень і вхідних даних при їх розробці управлінським персоналом належного рівня та за потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями;

- розподілу обов'язків між тими, хто залучає суб'єкт господарювання до основних операцій, та тими, хто несе відповідальність за здійснення облікових оцінок, у тому числі, чи належно враховується при розподілі обов'язків характер суб'єкта господарювання та його продукція чи послуги (наприклад, у разі великої фінансової установи відповідний розподіл обов'язків може включати незалежний підрозділ, відповідальний за попереднє оцінювання та перевірку правильності ціноутворення за справедливою вартістю щодо власних фінансових продуктів суб'єкта господарювання; при цьому оплата праці персоналу такого підрозділу не прив'язана до таких продуктів).

A28. Інші заходи контролю можуть бути відповідними для здійснення облікових оцінок залежно від конкретних обставин. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання використовує конкретні моделі для здійснення облікових оцінок, управлінський персонал може запровадити конкретні політики і процедури стосовно таких моделей. Відповідні заходи контролю можуть включати, наприклад, заходи, встановлені щодо:

- структури, розробки або вибору певної моделі для певних цілей;
- використання моделі;
- обслуговування та періодичної перевірки цілісності моделі.

Використання управлінським персоналом послуг експертів (див. параграф 8(c), (iii))

A29. Управлінський персонал може мати, а суб'єкт господарювання може наймати працівників, які мають досвід і компетентність, необхідні для здійснення потрібних точкових оцінок. Однак у деяких випадках управлінському персоналу може бути потрібним залучення експерта для їх здійснення або допомоги при їх здійсненні. Наприклад, така потреба може виникати через:

- спеціалізований характер питання, яке потребує оцінювання, наприклад оцінки запасів корисних копалин або вуглеводнів у добувній промисловості;
- технічний характер моделей, які мають відповідати доречним вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування, як це може відбуватися у випадку формування певних оцінок за справедливою вартістю;
- незвичайний чи нечастий характер умови, операції або події, що потребує облікової оцінки.

Особливі положення щодо малих підприємств

A30. У малих підприємствах обставини, які потребують облікової оцінки, часто бувають такими, що власник-керівник здатний сам здійснити потрібну точкову оцінку. Проте в деяких випадках потрібний експерт. Обговорення характеру будь-яких облікових оцінок, їх повноти та

достатності процесу оцінювання з власником-менеджером на початку процесу аудиту може допомогти власнику-менеджеру у визначенні необхідності використання експерта.

Припущення (див. параграф 8(c), (iv))

A31. Припущення є невід'ємними компонентами облікових оцінок. Питання, які може розглядати аудитор під час отримання розуміння припущень, що покладено в основу облікових оцінок, включають, наприклад:

- характер припущень, у тому числі питання про те, які з них, імовірно, є значними;
- те, як управлінський персонал оцінює, чи є припущення доречними та повними (тобто всі доречні змінні були враховані);
- у разі потреби те, як управлінський персонал визначає, що використані припущення є послідовними;
- чи належать припущення до питань у межах контролю управлінського персоналу (наприклад, припущення щодо програм обслуговування, які можуть впливати на попереднє оцінювання строку корисної експлуатації активу) та як вони узгоджуються з бізнес-планом суб'єкта господарювання і зовнішнім середовищем або з питаннями поза межами контролю управлінського персоналу (наприклад, припущення про відсоткові ставки, відсоток банкрутств, потенційні дії судової влади або регуляторних органів, змінність і час майбутніх грошових потоків);
- за наявності характер та обсяг документації, що підтверджує припущення.

Припущення можуть бути здійснені або ідентифіковані експертом для надання допомоги управлінському персоналу при виконанні облікових оцінок. Якщо такі припущення використовує управлінський персонал, то вони стають припущеннями управлінського персоналу.

A32. У деяких випадках припущення можуть називатися вхідними даними, наприклад у тому разі, якщо управлінський персонал використовує модель для здійснення облікової оцінки, хоча термін «вхідні дані» також може вживатися для посилання на основні дані, до яких застосовуються конкретні припущення.

A33. Управлінський персонал може підтверджувати припущення різними типами інформації, отриманої з внутрішніх і зовнішніх джерел, доречність та надійність яких різна. У деяких випадках припущення може доречно ґрунтуватися на застосовній інформації, отриманій або із зовнішніх джерел (наприклад, опублікованих відсоткових ставок чи інших статистичних даних), або з внутрішніх джерел (наприклад, інформації попередніх періодів чи попередніх умов суб'єкта господарювання). В інших випадках припущення може бути більш суб'єктивним, наприклад, якщо у суб'єкта господарювання немає досвіду або зовнішніх джерел отримання інформації.

A34. У разі облікових оцінок за справедливою вартістю припущення відображаються або узгоджуються з тим, що саме обізнані зацікавлені

сторони (які інколи називаються «учасниками ринку» або еквівалентним терміном) використали б, визначаючи справедливу вартість під час обміну активу або погашення зобов'язань. Конкретні припущення також будуть варіюватися залежно від характеристик оцінюваного активу чи зобов'язання, методу оцінки, який використовується (наприклад, ринковий підхід або метод визначення доходів), а також залежно від вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

A35. Стосовно облікових оцінок за справедливою вартістю припущення або вхідні дані варіюються залежно від їх джерела та основ, як зазначено нижче:

(a) ті, які відображають, що саме учасники ринку використали б під час установлення ціни активу чи зобов'язання, розробленої на основі ринкових даних, отриманих із джерел, незалежних від суб'єкта господарювання, що звітує (які інколи називають «спостережними вхідними даними» або еквівалентним терміном);

(b) ті, що відображають власні судження суб'єкта господарювання щодо того, які припущення використали б учасники ринку під час встановлення ціни активу чи зобов'язання, розробленої на основі найкращої доступної інформації за конкретних обставин (які інколи називають «неспостережними вхідними даними» або еквівалентним терміном).

Проте на практиці відмінність між пунктами (a) і (b) не завжди є явною. Крім того, управлінському персоналу може бути потрібно вибирати з кількох різних припущень, які використовуються різними учасниками ринку.

A36. Ступінь суб'єктивності, наприклад чи є припущення або вхідні дані спостережними, впливає на рівень невизначеності облікового оцінювання, а тому й на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення щодо певної облікової оцінки.

Зміни у методах здійснення облікових оцінок (див. параграф 8(c), (v))

A37. Вимагається, щоб під час оцінки того, як управлінський персонал здійснює облікові оцінки, аудитор розумів, чи відбулась або мала відбутися зміна у методах здійснення облікових оцінок порівняно з попереднім періодом. Може бути потрібним змінити конкретний метод оцінки у відповідь на зміни у середовищі чи обставинах, що впливають на суб'єкт господарювання, або зміни у вимогах застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Якщо управлінський персонал змінив метод здійснення облікової оцінки, важливо, щоб він мав змогу довести, що новий метод є більш прийнятним або сам по собі є відповіддю на такі зміни. Наприклад, якщо управлінський персонал змінює основу здійснення облікової оцінки з методу оцінки за ринковою вартістю акцій на використання моделі, аудитор перевіряє, чи доцільні припущення управлінського персоналу щодо ринку за таких економічних обставин.

Невизначеність облікового оцінювання (див. параграф 8(c), (vi))

A38. Питання, які аудитор може розглянути під час отримання розуміння того, чи оцінив і, якщо це так, то як оцінив управлінський персонал вплив невизначеності облікового оцінювання, включають, наприклад:

- чи розглядав і, якщо це так, то як управлінський персонал розглянув альтернативні припущення чи результати, наприклад, виконуючи аналіз чутливості, щоб визначити вплив змін у припущеннях на облікову оцінку;
- як управлінський персонал визначає облікову оцінку, якщо аналіз вказує на низку сценаріїв результатів;
- чи здійснює управлінський персонал моніторинг результату облікових оцінок, виконаних у попередній період, та чи вжив він заходів у відповідь на результат цієї процедури контролю.

Огляд облікових оцінок попередніх періодів (див. параграф 9)

A39. Результат облікової оцінки часто буде відрізнятись від облікової оцінки у фінансовій звітності попереднього періоду. При проведенні процедур оцінки ризиків для ідентифікації й розуміння причин таких розбіжностей аудитор може отримати:

- інформацію стосовно ефективності процесу оцінювання, що здійснював управлінський персонал в попередньому періоді, виходячи з якої аудитор може оцінити ймовірну ефективність поточного процесу управлінського персоналу;
- аудиторські докази, які належать до повторного оцінювання у поточному періоді облікових оцінок, здійснених у попередніх періодах;
- аудиторські докази щодо питання, такого як невизначеність облікового оцінювання, інформацію про яке може бути потрібно розкрити у фінансовій звітності.

A40. Огляд облікових оцінок попереднього періоду також може допомогти аудитору в поточному періоді при ідентифікації обставин або умов, які підвищують чутливість облікових оцінок до можливої упередженості управлінського персоналу або вказують на її наявність. Професійний скептицизм аудитора допомагає в ідентифікації таких обставин або умов та у визначенні характеру, часу й обсягу подальших аудиторських процедур.

A41. Згідно з МСА 240[12] вимагається також ретроспективний огляд суджень та припущень управлінського персоналу, що стосуються значних облікових оцінок. Проведення такого огляду є частиною вимоги до аудитора розробити та виконати процедури огляду облікових оцінок на упередженість, яка може являти собою ризик суттєвого викривлення

[12] МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»*, параграф 32 (b)(ii)

внаслідок шахрайства, у відповідь на ризики нехтування заходами контролю управлінським персоналом. На практиці огляд аудитором облікових оцінок попередніх періодів як процедура оцінки ризиків відповідно до цього МСА може проводитися разом з оглядом, що вимагається МСА 240.

A42. Аудитор може вважати, що потрібний більш детальний огляд тих облікових оцінок, які були ідентифіковані в ході аудиту попереднього періоду як такі, що мають високий рівень невизначеності облікового оцінювання, або тих облікових оцінок, які значно змінилися порівняно з попереднім періодом. З іншого боку, наприклад, для облікових оцінок, які виникають унаслідок реєстрації звичайних та періодичних операцій, аудитор може вважати, що застосування аналітичних процедур як процедур оцінки ризиків є достатнім для цілей огляду.

A43. Для облікових оцінок за справедливою вартістю та інших облікових оцінок, які ґрунтуються на поточних умовах на дату формування оцінки, може існувати більша відмінність суми справедливої вартості, визнаної у фінансовій звітності попереднього періоду, від результату або суми, повторно попередньо оціненої для цілей поточного періоду. Це відбувається тому, що мета формування оцінки щодо таких облікових оцінок пов'язана з уявленням про вартість на деякий момент часу, яка може значно та швидко змінитися, оскільки змінюється середовище, в якому провадить діяльність суб'єкт господарювання. Тому аудитор може зосередити огляд на отриманні інформації, яка буде доречною для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення. Наприклад, у деяких випадках малоймовірно, що отримання розуміння змін у припущеннях учасників ринку, які вплинули на результат облікової оцінки за справедливою вартістю попереднього періоду, надасть доречну інформацію для цілей аудиту. Якщо це так, то розгляд аудитором результату облікової оцінки за справедливою вартістю попереднього періоду може бути більше спрямованим на розуміння ефективності попереднього процесу облікового оцінювання, що здійснює управлінський персонал, тобто на результати попередньої діяльності управлінського персоналу, на основі яких аудитор може оцінити ймовірну ефективність поточного процесу управлінського персоналу.

A44. Відмінність між результатом облікової оцінки та сумою, визнаною у фінансовій звітності попереднього періоду, необов'язково є викривленням фінансової звітності попереднього періоду. Проте вона може бути ним, якщо, наприклад, відмінність виникає внаслідок отримання інформації, яка була доступна управлінському персоналу, коли остаточно уточнювалася фінансова звітність попереднього періоду або щодо якої можна було обґрунтовано очікувати, що вона була отримана та прийнята до уваги під час складання такої фінансової звітності. Багато концептуальних основ фінансового звітування містять керівництва щодо відмінності між змінами в облікових оцінках, які є викривленнями, і змінами, які не є викривленнями, та облікового підходу, якого слід дотримуватися.

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення

Невизначеність облікового оцінювання (див. параграф 10)

A45. На рівень невизначеності попереднього оцінювання, пов'язаного з обліковою оцінкою, можуть впливати такі чинники:

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

На рівень невизначеності попереднього оцінювання, пов'язаного з обліковою оцінкою, може впливати чутливість оцінки до упередженості.

A46. Питання, які аудитор розглядає під час оцінки ризиків суттєвого викривлення, можуть також містити:

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

Високий рівень невизначеності попереднього оцінювання та значні ризики (див. параграф 11)

A47. Приклади облікових оцінок, які можуть мати високий рівень невизначеності облікового оцінювання, включають:

- облікові оцінки, які значно залежать від суджень, наприклад суджень щодо результату судового розгляду або суми та часу майбутніх грошових потоків, які залежать від невизначених подій, що можуть мати місце через багато років у майбутньому;
- облікові оцінки, які не розраховувалися з використанням визнаних методів вимірювання;
- облікові оцінки, коли результати огляду аудитором подібних облікових оцінок, здійснених у фінансовій звітності попереднього періоду, вказують на суттєву відмінність між первинною обліковою оцінкою та фактичним результатом;

- облікові оцінки за справедливою вартістю, для якої використовується модель, розроблена вузькоспеціалізованим суб'єктом господарювання, або для яких не існує спостережних вхідних даних.

A48. Нібито несуттєва облікова оцінка може призвести до суттєвого викривлення внаслідок невизначеності облікового оцінювання, пов'язаного з попередньою оцінкою, тобто величина визнаної або розкритої у фінансовій звітності суми облікової оцінки не може бути ознакою невизначеності облікового оцінювання.

A49. За деяких обставин невизначеність облікового оцінювання є настільки високою, що неможливо здійснити обґрунтовану облікову оцінку. Тому застосовна концептуальна основа фінансового звітування може запобігати визнанню статті у фінансовій звітності або її вимірюванню за справедливою вартістю. У таких випадках значні ризики стосуються не тільки того, чи слід визнавати облікову оцінку або чи слід вимірювати її за справедливою вартістю, а й достатності розкриття інформації. Щодо таких облікових оцінок застосовна концептуальна основа фінансового звітування може вимагати розкриття інформації про облікові оцінки та про високу невизначеність облікового оцінювання, пов'язаного з ними (див. параграфи A120–A123).

A50. Якщо аудитор визначає, що облікова оцінка призводить до виникнення значного ризику, він повинен отримати розуміння контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю[13].

A51. У деяких випадках невизначеність облікового оцінювання може викликати значні сумніви щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервно свою діяльність. МСА 570 [14] встановлює вимоги та надає рекомендації за таких обставин.

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення (див. параграф 12)

A52. МСА 330 вимагає, щоб аудитор розробив і виконав аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких є діями у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень [15]. У параграфах A53–A115 описуються конкретні дії у відповідь лише на рівні тверджень.

Застосування вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграф 12(a))

A53. Багато концептуальних основ фінансового звітування встановлюють певні умови для визнання облікових оцінок, визначають методи їх здійснення та потрібне розкриття інформації. Такі вимоги можуть бути складними і потребувати застосування судження. На основі розуміння, отриманого під час виконання процедур оцінки ризиків,

[13] МСА 315 (переглянутий), параграф 29.
[14] МСА 570 (переглянутий) *«Безперервність діяльності»*.
[15] МСА 330, параграфи 5–6.

вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, які можуть бути чутливими до неправильного застосування або до різних тлумачень, потребують особливої уваги аудитора.

A54. Визначення того, чи належно застосував управлінський персонал вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, частково ґрунтується на розумінні аудитором суб'єкта господарювання та його середовища. Наприклад, вимірювання справедливої вартості деяких статей, таких як нематеріальні активи, придбані під час об'єднання бізнесу, може потребувати особливих міркувань, на які впливає характер суб'єкта господарювання та його діяльності.

A55. У деяких ситуаціях можуть бути потрібними додаткові аудиторські процедури, такі як перевірка аудитором поточного фізичного стану активу, щоб визначити, чи належно застосовував управлінський персонал вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

A56. Застосування вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування вимагає від управлінського персоналу розглянути зміни середовища або обставини, які впливають на суб'єкт господарювання. Наприклад, введення активного ринку для певного класу активу або зобов'язання може вказувати на те, що використання дисконтованих грошових потоків для попередньої оцінки справедливої вартості такого активу або зобов'язання більше не є прийнятним.

Послідовність методів та основа для змін (див. параграф 12(b))

A57. Розгляд аудитором змін облікової оцінки або методу для її здійснення порівняно з попереднім періодом є важливим, оскільки зміна, яка не ґрунтується на зміні обставин або новій інформації, вважається довільною. Довільні зміни в обліковій оцінці поступово призводять до непослідовної фінансової звітності та можуть призвести до викривлення фінансової звітності або бути ознакою можливої упередженості управлінського персоналу.

A58. Часто управлінський персонал здатний довести поважну причину для змін в обліковій оцінці або в методі здійснення облікової оцінки в одному періоді порівняно з іншим, ґрунтуючись на зміні обставин. Це є важливою причиною та свідчить, що достатність підтвердження твердження управлінського персоналу про те, що відбулася зміна обставин, яка виправдовує зміну в обліковій оцінці або в методі здійснення облікової оцінки, є питанням судження.

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення (див. параграф 13)

A59. На рішення аудитора про те, які дії у відповідь згідно з параграфом 13 окремо або в сукупності застосувати для реагування на ризики суттєвого викривлення, можуть впливати такі чинники, як:

- характер облікової оцінки, включаючи те, чи є вона наслідком звичайних або незвичайних операцій;

- чи очікується, що процедура (процедури) дійсно нададуть аудитору прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі;
- оцінені ризики суттєвого викривлення, включаючи те, чи є оцінений ризик значним ризиком.

A60. Наприклад, під час оцінки обґрунтованості забезпечення сумнівних боргів ефективною для аудитора процедурою може бути огляд подальшого надходження грошових коштів у поєднанні з іншими процедурами. При високій невизначеності облікового оцінювання, пов'язаного з обліковою оцінкою, наприклад облікової оцінки, що ґрунтується на власно створеній моделі, для якої є неспостережні вхідні дані, може бути потрібним поєднання процедур у відповідь на оцінені ризики, зазначених у параграфі 13, для того, щоб отримати достатні та прийнятні аудиторські докази.

A61. Додаткові рекомендації, що пояснюють обставини, за яких кожна з дій у відповідь може бути прийнятною, наведені в параграфах A62–A95.

Події, які відбуваються до дати звіту аудитора (див. параграф 13(а))

A62. Визначення того, чи надають події, які відбуваються до дати аудиторського звіту, аудиторські докази щодо облікової оцінки, може бути прийнятною дією у відповідь, якщо очікується, що такі події:

- відбудуться;
- нададуть аудиторські докази, які підтверджують або суперечать обліковій оцінці.

A63. Події, які відбуваються до дати аудиторського звіту, інколи надають достатні та доречні аудиторські докази щодо облікової оцінки. Наприклад, продаж усього запасу заміненого продукту невдовзі після кінця періоду може надати аудиторські докази щодо оцінки їх чистої вартості реалізації. У таких випадках може не бути потреби виконувати додаткові аудиторські процедури стосовно облікової оцінки за умови, що отримано достатні та прийнятні докази цих подій.

A64. Що стосується деяких облікових оцінок, то малоймовірно, що події, які виникають до дати аудиторського звіту, нададуть аудиторські докази стосовно облікової оцінки. Наприклад, умови або події, які стосуються деяких облікових оцінок, проявляються лише протягом тривалого періоду. Крім того, з огляду на мету формування облікових оцінок за справедливою вартістю інформація після кінця періоду може не відображати події або умови, які існують на дату балансу, тому може не бути доречною для вимірювання облікової оцінки за справедливою вартістю. У параграфі 13 ідентифіковані також інші дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення, яких може вжити аудитор.

A65. У деяких випадках події, які суперечать обліковій оцінці, можуть вказувати на те, що управлінський персонал використовує неефективні

процеси для здійснення облікових оцінок або що існує упередженість управлінського персоналу при їх здійсненні.

A66. Навіть якщо аудитор може вирішити не застосовувати такий підхід стосовно конкретних облікових оцінок, вимагається, щоб він дотримувався вимог МСА 560[16]. Вимагається, щоб аудитор виконував аудиторські процедури, розроблені для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо того, що всі події, які відбуваються між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту і потребують коригування або розкриття у фінансовій звітності, були ідентифіковані[17] або належно відображені у фінансовій звітності[18]. Оскільки вимірювання багатьох облікових оцінок, крім облікових оцінок за справедливою вартістю, залежить, як правило, від результату майбутніх умов, операцій або подій, робота аудитора згідно з МСА 560 буде особливо важливою.

Особливі положення щодо малих підприємств

A67. Якщо період між датою балансу та датою аудиторського звіту більш тривалий, огляд аудитором подій цього періоду може бути ефективною дією у відповідь щодо облікових оцінок, крім облікових оцінок за справедливою вартістю. Це може особливо стосуватися деяких малих підприємств, якими керують власники, в основному якщо управлінський персонал не має формалізованих процедур контролю облікових оцінок.

Тестування того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку (див. параграф 13(b))

A68. Тестування того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку та даних, на яких вона ґрунтується, може бути прийнятною дією у відповідь, якщо облікова оцінка є обліковою оцінкою за справедливою вартістю, розробленою на основі моделі, яка використовує спостережні та неспостережні вхідні дані. Наприклад, воно може бути прийнятним, якщо:

- облікова оцінка отримана зі звичайної обробки даних обліковою системою суб'єкта господарювання;
- огляд аудитором подібних облікових оцінок, здійснених у фінансовій звітності попереднього періоду, припускає, що процес, застосовуваний управлінським персоналом у поточному періоді, ймовірно, буде ефективним;
- облікова оцінка ґрунтується на великій генеральній сукупності статей подібного характеру, які індивідуально не є значними.

A69. Тестування того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку, може передбачати, наприклад:

[16] МСА 560 *«Подальші події»*.
[17] МСА 560, параграф 6.
[18] МСА 560, параграф 8.

- тестування того, наскільки точними, повними та доречними є дані, на яких ґрунтується облікова оцінка, та чи була належно визначена облікова оцінка з використанням цих даних і припущень управлінського персоналу;
- розгляд джерел, доречності та достовірності зовнішніх даних або інформації, в тому числі тих, що отримані від зовнішніх експертів, залучених управлінським персоналом для допомоги у здійсненні облікової оцінки;
- перерахунок облікової оцінки та огляд інформації про неї для визначення внутрішньої послідовності;
- розгляд процесів огляду та затвердження управлінським персоналом.

Особливі положення щодо малих підприємств

A70. Ймовірно, що у малих підприємств процес здійснення облікової оцінки буде менш структурованим, ніж у великих суб'єктів господарювання. Малі підприємства за активної участі управлінського персоналу можуть не мати численних описів облікових процедур, складних облікових записів або політик у письмовій формі. Навіть якщо підприємство не має офіційно встановленого процесу, це не означає, що управлінський персонал не в змозі забезпечити основу, за якою аудитор може тестувати облікову оцінку.

Оцінювання методів вимірювання (див. параграф 13(b) (i))

A71. Якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування не встановлює метод вимірювання, визначення того, чи є використаний метод, включаючи будь-яку застосовну модель, прийнятний за конкретних обставин, є питанням професійного судження.

A72. З цією метою питання, які може розглянути аудитор, включають, наприклад:

- логічне обґрунтування управлінським персоналом доцільності обраного методу;
- управлінський персонал достатньо оцінив та належно застосував у разі наявності критерії, надані в застосовній концептуальній основі фінансового звітування для підтвердження обраного методу;
- метод є прийнятним за конкретних обставин, якщо характер активу або зобов'язання, що оцінюється, та вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування є доречними для облікових оцінок;
- метод є прийнятним стосовно бізнесу, галузі та середовища, в яких суб'єкт господарювання провадить діяльність.

A73. У деяких випадках управлінський персонал може визначити, що застосування різних методів призводить до різних оцінок, які суттєво відріз-

няються за значеннями. У таких випадках отримання розуміння того, як саме суб'єкт господарювання з'ясовував причини цих відмінностей може допомогти аудитору при оцінці доцільності обраного методу.

Оцінювання використання моделей

A74. У деяких випадках, зокрема при здійсненні облікових оцінок за справедливою вартістю, управлінський персонал може використовувати певну модель. Чи є прийнятною використана модель за конкретних обставин, може залежати від низки чинників, таких як характер суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи галузь, в якій суб'єкт господарювання функціонує, та конкретний актив або зобов'язання, які вимірюються.

A75. Наскільки доречні наведені далі положення, залежить від конкретних обставин, включаючи те, чи є ця модель комерційно доступною для використання у певному секторі чи галузі або власно розробленою. У деяких випадках суб'єкт господарювання може залучити експерта для розробки та тестування моделі.

A76. Залежно від обставин питання, які аудитор також може розглянути під час тестування моделі, включають, наприклад:

- чи підтверджена правильність моделі перед використанням за допомогою періодичних оглядів, щоб упевнитися, що вона все ще прийнятна для використання за призначенням. Процес підтвердження правильності моделі суб'єкта господарювання може включати оцінку:
  - теоретичної обґрунтованості та математичної цілісності моделі, включаючи прийнятність її параметрів;
  - послідовності та повноти вхідних даних моделі порівняно з ринковою практикою;
  - результату використання моделі порівняно з фактичними операціями;
- чи існують відповідні політики та процедури контролю змін;
- періодичну перевірку та тестування моделі для підтвердження правильності, зокрема якщо вхідні дані суб'єктивні;
- чи внесені коригування до результатів моделі, в тому числі у разі облікової оцінки за справедливою вартістю, чи відображають такі коригування припущення, які учасники ринку використали б за подібних обставин;
- те, що модель належно документована, включаючи її застосування за призначенням, обмеження та її основні параметри, потрібні вхідні дані та результати будь-якого проведеного аналізу підтвердження правильності.

Припущення, використані управлінським персоналом (див. параграф 13(b) (ii))

A77. Оцінка аудитором припущень, використаних управлінським персоналом, ґрунтується лише на інформації, доступній аудитору під час аудиту. Аудиторські процедури, які розглядають припущення управлінського персоналу, виконуються в контексті аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, а не з метою висловлення думки щодо самих припущень.

A78. Питання, які аудитор може розглянути при оцінці обґрунтованості припущень, використаних управлінським персоналом, включають, наприклад:

- чи здаються окремі припущення обґрунтованими;
- чи є припущення взаємозалежними та послідовними;
- чи здаються припущення обґрунтованими, якщо їх розглядати у сукупності або разом з іншими припущеннями стосовно цієї чи інших облікових оцінок;
- у разі облікових оцінок за справедливою вартістю, чи відповідно відображають ці припущення спостережні ринкові припущення.

A79. Припущення, на яких ґрунтуються облікові оцінки, можуть відображати те, що, за очікуванням управлінського персоналу, буде результатом конкретних цілей і стратегій. У таких випадках аудитор може виконати аудиторські процедури, щоб оцінити обґрунтованість таких припущень, розглядаючи, наприклад, чи узгоджуються припущення із:

- загальним економічним середовищем та економічними обставинами суб'єкта господарювання;
- планами суб'єкта господарювання;
- припущеннями, здійсненими у попередні періоди, якщо доречно;
- досвідом або попередніми умовами суб'єкта господарювання в межах того, що історична інформація може вважатися такою, що відображає майбутні умови або події;
- іншими припущеннями, використаними управлінським персоналом у фінансовій звітності.

A80. Обґрунтованість використаних припущень може залежати від намірів управлінського персоналу та його здатності виконувати певні плани дії. Управлінський персонал часто документує плани та наміри стосовно конкретних активів або зобов'язань, що також може вимагатися концептуальною основою фінансового звітування. Хоча обсяг аудиторських доказів, які слід отримати щодо намірів та здатності управлінського персоналу, є питанням професійного судження, аудиторські процедури можуть включати таке:

- огляд виконання управлінським персоналом оприлюднених намірів у минулому;

- огляд письмових планів та іншої документації, включаючи, якщо це прийнятно, офіційно прийняті бюджети, санкції або протоколи;
- запит до управлінського персоналу щодо причин певного плану дій;
- огляд подій, які відбуваються після дати фінансової звітності та до дати аудиторського звіту;
- оцінку здатності суб'єкта господарювання виконувати певний план дій за певних економічних обставин суб'єкта господарювання, включаючи наслідки його існуючих зобов'язань.

Однак певні концептуальні основи фінансового звітування можуть забороняти враховувати наміри або плани управлінського персоналу під час здійснення облікової оцінки. Часто це стосується облікових оцінок за справедливою вартістю, оскільки мета їх оцінки вимагає, щоб припущення відображали припущення, використані учасниками ринку.

A81. Питання, які може розглядати аудитор під час оцінки обґрунтованості припущень, використаних управлінським персоналом, що покладені в основу облікових оцінок за справедливою вартістю, додатково до тих питань, про які йшлося вище, за потреби можуть включати, наприклад:

- якщо доречно, чи включив управлінський персонал і якщо це так, то в який спосіб, залежні від ринку вхідні дані до розробки припущень;
- чи узгоджуються припущення зі спостережними ринковими умовами та характеристиками активу або зобов'язання, які вимірюються за справедливою вартістю;
- чи використовував він найкращу інформацію, доступну за конкретних обставин;
- за потреби, як його припущення враховують порівнювальні операції, активи або зобов'язання.

A82. Крім того, облікові оцінки за справедливою вартістю можуть охоплювати вхідні дані, що спостерігаються, а також неспостережні дані. Там, де облікові оцінки справедливої вартості ґрунтуються на неспостережних вхідних даних, інформація, яку може розглянути аудитор, може включати, наприклад, як саме управлінський персонал підтримує таке:

- визначення характеристик учасників торгів, що мають відношення до облікової оцінки;
- модифікації, які управлінський персонал зробив щодо своїх власних припущень для того, щоб відобразити свою позицію про припущення, які учасники торгів будуть використовувати;
- чи управлінський персонал включив всю найкращу наявну інформацію за даних обставин;
- там, де це застосовно, як його припущення враховують порівнянні угоди, активи або зобов'язання.

У разі наявності неспостережних вхідних даних більш імовірно, що оцінку аудитором припущень буде потрібно поєднати з іншими діями у відповідь на оцінені ризики в параграфі 13 для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі. У таких випадках аудитору може бути потрібно виконати інші аудиторські процедури, наприклад перевірку документації, що підтверджує огляд і затвердження облікової оцінки управлінським персоналом відповідних рівнів і за потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями.

A83. Під час оцінки обґрунтованості припущень, що підтверджують облікову оцінку, аудитор може ідентифікувати одне або кілька значних припущень. У такому разі це може свідчити про те, що облікова оцінка має високий рівень невизначеності облікового оцінювання і тому може призвести до значного ризику. Додаткові дії у відповідь на значні ризики описані в параграфах A102–A115.

Тестування ефективності функціонування заходів контролю (див. параграф 13(c))

A84. Тестування ефективності функціонування заходів контролю щодо здійснення облікової оцінки управлінським персоналом може бути прийнятною дією у відповідь, якщо процес управлінського персоналу правильно розроблений, запроваджений і підтримується, наприклад:

- заходи контролю існують для огляду та затвердження облікових оцінок управлінським персоналом відповідних рівнів і за потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- облікова оцінка отримана зі звичайної обробки даних обліковою системою суб'єкта господарювання.

A85. Тестування ефективності функціонування заходів контролю потрібне, якщо:

(a) оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень включає очікування того, що заходи контролю за процесом функціонують ефективно;

(b) тільки процедури по суті не надають достатні та прийнятні аудиторські докази на рівні тверджень[19].

Особливі положення щодо малих підприємств

A86. У малих підприємствах можуть існувати заходи контролю за процесом здійснення облікової оцінки, проте формальні процедури їх функціонування варіюються. Крім того, малі підприємства також можуть визначити, що певні типи заходів контролю є необов'язковими через активну участь управлінського персоналу в процесі фінансового звітування. Проте у дуже малих підприємств може не бути багато заходів контролю, які може ідентифікувати аудитор. З цієї причини ймовірно,

[19] МСА 330, параграф 8.

що дії аудитора у відповідь на оцінені ризики будуть за характером процедурами по суті та аудитор виконає одну або кілька з інших дій у відповідь, зазначених у параграфі 13.

Розробка точкової оцінки або діапазону (див. параграф 13(d)

A87. Розробка точкової оцінки або діапазону для визначення точкової оцінки управлінського персоналу може бути прийнятною дією у відповідь, якщо:

- облікова оцінка отримана не зі звичайної обробки даних обліковою системою;
- огляд аудитором подібних облікових оцінок, зроблених у фінансовій звітності попереднього періоду, припускає, що малоймовірно, щоб процес управлінського персоналу в поточному періоді був ефективним;
- заходи контролю суб'єкта господарювання в межах і поза межами процесу управлінського персоналу для визначення облікових оцінок недостатньо розроблені або неналежно впроваджені;
- події або операції від кінця періоду до дати аудиторського звіту суперечать точковій оцінці управлінського персоналу;
- існують альтернативні джерела доречних даних, які доступні аудитору та які можна використати під час розробки точкової оцінки або діапазону.

A88. Навіть якщо заходи контролю суб'єкта господарювання правильно розроблені та належно впроваджені, розробка точкової оцінки або діапазону може бути ефективною або доцільною дією у відповідь на оцінені ризики. В інших ситуаціях аудитор може розглядати такий підхід як частину визначення того, чи потрібні подальші процедури, та якщо потрібні, – їх характеру й обсягу.

A89. Підхід, прийнятий аудитором для розробки точкової оцінки або діапазону, може варіюватися залежно від того, що вважається більш ефективним за конкретних обставин. Наприклад, спочатку аудитор може розробити попередню точкову оцінку, а потім оцінити її чутливість до змін у припущеннях, щоб установити діапазон, за яким слід оцінювати точкову оцінку управлінського персоналу. Аудитор також може почати з розробки діапазону з метою визначення, якщо це можливо, точкової оцінки.

A90. Здатність аудитора розробити точкову оцінку як протилежну діапазону залежить від кількох чинників, включаючи використану модель, характер, обсяг доступних даних і невизначеність облікового оцінювання, пов'язаного з обліковою оцінкою. Крім того, на рішення розробити точкову оцінку або діапазон може вплинути застосовна концептуальна основа фінансового звітування, що може встановлювати точкову оцінку, яку слід використовувати після розгляду альтернативних результатів і припущень, або конкретний метод вимірювання (наприклад, використання дисконтованої очікуваної вартості, зваженої за рівнем імовірності).

A91. Аудитор може розробити точкову оцінку або діапазон багатьма способами, зокрема за допомогою:

- використання моделі, яка, наприклад, є комерційно доступною в певному секторі чи галузі або є придбаною чи розробленою аудитором моделлю;
- розширеного використання розробок управлінського персоналу щодо альтернативних припущень або результатів, наприклад за допомогою введення іншого набору припущень;
- залучення особи, яка має спеціалізований досвід із розробки чи виконання моделі або з надання доречних припущень;
- посилань на інші порівнювальні умови, операції, події або, якщо це доречно, на ринки порівнювальних активів чи зобов'язань.

Розуміння припущень чи методу управлінського персоналу (див. параграф 13(d), (i))

A92. Якщо аудитор розробляє точкову оцінку або діапазон та використовує припущення або метод, відмінний від використаних управлінським персоналом, параграф 13(d)(i) вимагає, щоб аудитор отримав достатнє розуміння припущень або методу, використаного управлінським персоналом під час здійснення облікової оцінки. Це розуміння надає аудитору інформацію, яка може бути доречною для розробки ним прийнятної точкової оцінки або діапазону. Крім того, воно допомагає аудитору зрозуміти й оцінити будь-які значні відмінності від точкової оцінки управлінського персоналу. Наприклад, відмінність може виникнути тому, що аудитор використав інші, але так само обґрунтовані припущення порівняно з тими, які були використані управлінським персоналом. Ця відмінність може свідчити, що облікова оцінка є дуже чутливою до певних припущень, тому доступна високому рівню невизначеності облікового оцінювання, вказуючи, що облікова оцінка може бути значним ризиком. І навпаки, відмінність може бути результатом фактичної помилки, зробленої управлінським персоналом. Залежно від обставин аудитор може вважати корисним під час формулювання висновків обговорити з управлінським персоналом основу для використаних припущень та їх обґрунтованість, а також у разі наявності відмінність у підході до здійснення облікової оцінки.

Звуження діапазону (див. параграф 13(d)(ii))

A93. У разі, якщо аудитор дійшов висновку, що доцільно використати діапазон для визначення обґрунтованості точкової оцінки управлінського персоналу (діапазон аудитора), то параграф 13(d)(ii) вимагає, щоб діапазон охоплював усі «обґрунтовані результати», а не всі можливі результати. Діапазон не може включати всі можливі результати, якщо він має бути корисним, оскільки такий діапазон буде надто широким, щоб бути ефективним для цілей аудиту. Діапазон аудитора корисний та ефективний, якщо він досить вузький для надання аудитору можливості зробити висновок, чи є облікова оцінка викривленою.

A94. Як правило, діапазон, який було звужено, щоб він був однаковим або меншим за суттєвість результатів, є достатнім для цілей оцінювання визначення обґрунтованості точкової оцінки управлінського персоналу. Проте особливо в певних галузях, може бути неможливо звузити діапазон нижче від такої суми. Це необов'язково виключає можливість визнання облікової оцінки. Однак це може свідчити, що невизначеність облікового оцінювання, пов'язана з обліковою оцінкою, є такою, що призводить до значного ризику. Додаткові дії у відповідь на значні ризики описані у параграфах A102–A115.

A95. Звуження діапазону до позиції, в якій усі результати в межах діапазону вважаються обґрунтованими, можна досягти за допомогою:

(a) виключення з діапазону тих результатів із верхньої та нижньої меж діапазону, ймовірність яких, за судженням аудитора, є малою;

(b) продовження звуження діапазону на основі доступних аудиторських доказів доти, поки аудитор не дійде висновку, що всі результати в межах діапазону вважаються обґрунтованими. У деяких рідкісних випадках аудитор може звужувати діапазон, поки аудиторські докази не вказуватимуть на точкову оцінку.

Розгляд необхідності спеціалізованих навичок і знань (див. параграф 14)

A96. Під час планування аудиту аудитор повинен визначити характер, час та обсяги ресурсів, потрібних для виконання завдання з аудиту [20]. Це може включати в разі потреби залучення осіб із спеціалізованими навичками або знаннями. Крім того, МСА 220 вимагає, щоб партнер із завдання впевнився в тому, що команда із завдання та будь-які зовнішні експерти аудитора, які не є частиною команди, мають відповідну компетентність і можливості, щоб виконати завдання з аудиту [21]. Під час аудиту облікових оцінок аудитор може ідентифікувати з огляду на свій досвід та обставини завдання необхідність застосування спеціалізованих навичок і знань стосовно одного або кількох аспектів облікових оцінок.

A97. Питання, які можуть вплинути на розгляд аудитором того, чи потрібні спеціалізовані навички або знання, охоплюють, наприклад:

- характер основного активу, зобов'язання або компонента власного капіталу в певному бізнесі або галузі (наприклад, корисні копалини, сільськогосподарські активи, комплексні фінансові інструменти);
- високий рівень невизначеності облікового оцінювання;
- передбачувані складні підрахунки або спеціалізовані моделі, наприклад під час оцінювання справедливої вартості за відсутності спостережного ринку:
- складність вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, доречних для облікових оцінок, включаючи те, чи існу-

[20] МСА 300 *«Планування аудиту фінансової звітності»*, параграф 8(e).
[21] МСА 220 *«Контроль якості аудиту фінансової звітності»*, параграф 14.

ють аспекти, які, як відомо, тлумачаться по-різному, або практика є непослідовною чи недостатньо розроблена;

- процедури, які аудитор планує виконати у відповідь на оцінені ризики.

A98. Для більшості облікових оцінок, навіть якщо існує невизначеність облікового оцінювання, малоймовірно, що будуть потрібні спеціалізовані навички та знання. Наприклад, малоймовірно, що аудитору будуть потрібні спеціалізовані навички або знання для оцінки забезпечення сумнівних боргів.

A99. Однак аудитор може не володіти потрібними спеціалізованими навичками або знаннями, якщо питання, що розглядається, належить до галузі, яка не є бухгалтерським обліком або аудитом, і йому може бути потрібно отримати їх від експерта аудитора. МСА 620[22] встановлює вимоги та надає рекомендації щодо визначення необхідності наймання або залучення експерта аудитора і відповідальність аудитора за використання роботи експерта аудитора.

A100. Крім того, в деяких випадках аудитор може дійти висновку, що потрібно отримати спеціалізовані навички або знання стосовно конкретних аспектів бухгалтерського обліку або аудиту. Особи з такими навичками або знаннями можуть бути найняті аудиторською фірмою або залучені із зовнішньої організації, яка є сторонньою для аудиторської фірми. Якщо такі особи виконують аудиторські процедури із завдання, вони є частиною команди із завдання та відповідно мають виконувати вимоги МСА 220.

A101. Залежно від розуміння аудитора та досвіду роботи з експертом аудитора або іншими особами, які мають спеціалізовані навички або знання, аудитор може вважати за доцільне обговорити такі питання, як вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, із залученими особами, щоб визначити, чи доречна їх робота для цілей аудиту.

Подальші процедури по суті у відповідь на значні ризики (див. параграф

A102. Під час аудиту облікових оцінок, які призводять до значних ризиків, подальші аудиторські процедури по суті зосереджені на оцінці:

(a) того, як управлінський персонал оцінив вплив невизначеності облікового оцінювання на облікову оцінку та вплив, який така невизначеність може мати на прийнятність визнання облікової оцінки у фінансовій звітності;

(b) достатності відповідного розкриття інформації.

[22] МСА 620 *«Використання роботи експерта аудитора»*.

Невизначеність облікового оцінювання

Розгляд невизначеності облікового оцінювання управлінським персоналом (див. параграф 15(а))

A103. Управлінський персонал може оцінити альтернативні припущення або результати облікових оцінок за допомогою багатьох методів залежно від конкретних обставин. Один можливий метод, який використовується управлінським персоналом, – виконати аналіз чутливості. Це може передбачати визначення того, як грошова сума облікової оцінки варіюється за різних припущень. Навіть для облікових оцінок, виміряних за справедливою вартістю, можливе відхилення, оскільки різні учасники ринку застосовуватимуть різні припущення. Аналіз чутливості може привести до розробки кількох сценаріїв результатів, які управлінський персонал іноді характеризує як діапазон результатів, таких як «песимістичні» та «оптимістичні» сценарії.

A104. Аналіз чутливості може довести, що облікова оцінка не є чутливою до змін у певних припущеннях. І навпаки, він може довести, що облікова оцінка є чутливою до одного або кількох припущень, на які в подальшому аудитори звертають особливу увагу.

A105. Це не означає, що один певний метод розгляду невизначеності попереднього оцінювання (такий, як аналіз чутливості) є більш придатним за інший або що розгляд альтернативних припущень чи результатів управлінським персоналом потрібно проводити за допомогою деталізованого процесу, який підтверджується численною документацією. Швидше важливим є те, чи оцінив управлінський персонал, як невизначеність облікового оцінювання може вплинути на облікову оцінку, а не конкретний спосіб, у який така оцінка здійснюється. Відповідно якщо управлінський персонал не розглядав альтернативні припущення або результати, аудитору може бути потрібно обговорити це з управлінським персоналом та попросити підтвердити, як він розглядав вплив невизначеності облікового оцінювання на облікову оцінку.

Особливі положення щодо малих підприємств

A106. Малі підприємства можуть використовувати прості способи для оцінки невизначеності облікового оцінювання. Додатково до огляду аудитором доступної документації аудитор може отримати інші аудиторські докази щодо розгляду управлінським персоналом альтернативних припущень або результатів за допомогою запиту до управлінського персоналу. Крім того, управлінський персонал може не мати достатньо експертних знань для розгляду альтернативних результатів або для вирішення питання невизначеності облікового оцінювання облікової оцінки в інший спосіб. У таких випадках аудитор може пояснити управлінському персоналу процес або різні методи, доступні для цього, а також відповідну документацію. Проте це не змінить відповідальності управлінського персоналу за складання фінансової звітності.

Значні припущення (див. параграф 15(b))

A107. Припущення, яке використовується для здійснення облікової оцінки, може вважатися значним, якщо обґрунтована зміна у припущенні суттєво вплине на вимірювання облікової оцінки.

A108. Підтвердження значних припущень, які ґрунтуються на знаннях управлінського персоналу, може бути отримане з постійно здійснюваних управлінським персоналом процесів стратегічного аналізу та управління ризиками. Навіть без формально встановлених процесів, як це може бути у випадку малих підприємств, аудитор може мати змогу оцінити припущення за допомогою запитів або обговорення з управлінським персоналом, а також за допомогою інших аудиторських процедур з метою отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів.

A109. Керівництва для дій аудитора під час оцінки припущень, зроблених управлінським персоналом, описані в параграфах A77–A83.

Намір і здатність управлінського персоналу (див. параграф 15(c))

A110. Керівництва для дій аудитора стосовно припущень, зроблених управлінським персоналом, та наміру і здатності управлінського персоналу описані в параграфах A13 та A80.

Розробка діапазону (див. параграф 16)

A111. Під час складання фінансової звітності управлінський персонал може вважати, що він досить повно розглянув вплив невизначеності облікового оцінювання на облікові оцінки, що призводять до значних ризиків. Однак за деяких обставин аудитор може вважати дії управлінського персоналу недостатніми. Це може відбуватися, якщо, наприклад, за судженням аудитора:

- не можна отримати достатні та прийнятні аудиторські докази за допомогою оцінки аудитором того, як управлінський персонал розглядав вплив невизначеності облікового оцінювання;
- потрібно розглянути рівень невизначеності облікового оцінювання, пов'язаного з обліковою оцінкою, наприклад, якщо аудитору відомо про значне відхилення у результатах подібних облікових оцінок за подібних обставин;
- малоймовірно, що можна отримати інші аудиторські докази, наприклад за допомогою огляду подій, що сталися до дати аудиторського звіту;
- можуть існувати ознаки упередженості управлінського персоналу під час здійснення облікових оцінок.

A112. Керівництва для дій аудитора під час визначення діапазону з цією метою описані в параграфах A87–A95.

Критерії визнання та вимірювання

Визнання облікових оцінок у фінансовій звітності (див. параграф 17 (a))

A113. Якщо управлінський персонал визнав облікову оцінку у фінансовій звітності, основна увага аудитора при здійсненні оцінки приділяється тому, чи є вимірювання облікової оцінки досить достовірним, щоб відповідати критеріям визнання застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

A114. Щодо облікових оцінок, які не були визнані, основна увага аудитора при здійсненні оцінки приділяється тому, чи були фактично задоволені критерії визнання застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Навіть якщо облікова оцінка не була визнана і аудитор дійшов висновку, що такий підхід є прийнятним, може бути потрібно розкриття інформації про обставини у примітках до фінансової звітності. Якщо це застосовно, аудитор також може визначити, що облікова оцінка, яку було ідентифіковано як таку, що має значну невизначеність облікового оцінювання, є ключовим питання аудиту, яке слід включити в звіт аудитора відповідно до вимог МСА 701[23], або розглянути необхідність включення пояснювального параграфа до звіту аудитора (див. МСА 706 (переглянутий)[24]. Якщо питання визнається ключовим питанням аудиту, МСА 706 (переглянутий) забороняє аудитору включати пояснювальний параграф у свій звіт[25].

Основа вимірювання облікової оцінки (див. параграф 17(b)

A115. Що стосується облікових оцінок за справедливою вартістю, то деякі концептуальні основи фінансового звітування припускають, що справедливу вартість може бути надійно виміряно, як необхідну передумову для вимоги чи дозволу вимірювання або розкриття інформації за справедливою вартістю. У деяких випадках таке припущення можна обійти, наприклад, якщо не існує відповідного методу або основи для вимірювання. В таких випадках основна увага аудитора при здійсненні оцінки приділяється тому, чи є прийнятною основа управлінського персоналу для недотримання припущення стосовно використання справедливої вартості, встановленого згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування.

Оцінювання обґрунтованості облікових оцінок і визначення викривлень (див. параграф 18)

A116. На основі отриманих аудиторських доказів аудитор може дійти висновку, що такі докази вказують на облікову оцінку, яка відрізняється від

[23] МСА 701 *«Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора».*

[24] МСА 706 (переглянутий) *«Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора».*

[25] МСА 706 (переглянутий), параграф 8(b).

точкової оцінки управлінського персоналу. Якщо аудиторські докази підтверджують точкову оцінку, відмінність між точковою оцінкою аудитора та точковою оцінкою управлінського персоналу становить викривлення. Якщо аудитор дійшов висновку, що використання діапазону аудитора надає достатні та прийнятні аудиторські докази, точкова оцінка управлінського персоналу, що перебуває поза межами діапазону аудитора, не буде підтверджуватись аудиторськими доказами. У таких випадках викривлення є нічим іншим, як різницею між точковою оцінкою управлінського персоналу та найближчою точкою діапазону аудитора.

A117. Якщо управлінський персонал змінив облікову оцінку або метод її здійснення порівняно з попереднім періодом, ґрунтуючись на суб'єктивній оцінці щодо того, що відбулася зміна обставин, аудитор може дійти висновку на основі аудиторських доказів про те, що облікова оцінка є викривленою внаслідок довільної зміни управлінським персоналом або може розглядати її як ознаку можливої упередженості управлінського персоналу (див. параграфи A124–A125).

A118. МСА 450[26] дає рекомендації щодо розрізнення викривлень з метою оцінки аудитором впливу невиправлених викривлень на фінансову звітність. Стосовно облікових оцінок викривлення внаслідок шахрайства або помилка може виникати як результат:

- викривлень, щодо яких немає сумнівів (фактичних викривлень);
- відмінностей, обумовлених судженнями управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає необґрунтованими, або внаслідок вибору та застосування облікових політик, які аудитор вважає неприйнятними (викривлення внаслідок суджень);
- найкращої оцінки аудитором викривлень у генеральних сукупностях, що стосується екстраполяції викривлень, ідентифікованих в аудиторських вибірках, на всі генеральні сукупності, з яких робили вибірки (прогнозовані викривлення).

У деяких випадках, пов'язаних із обліковими оцінками, викривлення може виникати як результат поєднання цих обставин, що робить окрему ідентифікацію складною або неможливою.

A119. Оцінювання обґрунтованості облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації, що міститься у примітках до фінансової звітності, незалежно від того, чи вимагається воно застосовною концептуальною основою фінансового звітування або інформація розкривається добровільно, передбачає в основному такі самі типи положень, що застосовуються під час аудиту облікової оцінки, визнаної в фінансовій звітності.

[26] МСА 450 *«Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»*.

Розкриття інформації, пов'язане з обліковими оцінками

Розкриття інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграф 19)

A120. Подання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування включає достатнє розкриття інформації про суттєві питання. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування може дозволяти або встановлювати розкриття інформації, пов'язаної з обліковими оцінками, та деякі суб'єкти господарювання можуть добровільно розкривати додаткову інформацію у примітках до фінансової звітності. Це розкриття інформації може охоплювати, наприклад, таке:

- використані припущення;
- використаний метод оцінювання, включаючи будь-яку застосовну модель;
- підставу для вибору методу оцінювання;
- вплив будь-яких змін у методі оцінювання порівняно з попереднім періодом;
- джерела та наслідки невизначеності облікового оцінювання.

Розкриття такої інформації є доречним для користувачів під час отримання розуміння облікових оцінок, визнаних чи розкритих у фінансовій звітності, та в разі, якщо потрібно отримати достатні та прийнятні аудиторські докази того, чи відповідає розкриття інформації вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

A121. У деяких випадках застосовна концептуальна основа фінансового звітування може вимагати розкриття конкретної інформації стосовно невизначеності. Наприклад, деякі концептуальні основи фінансового звітування передбачають:

- розкриття інформації про основні припущення та інші джерела невизначеності облікового оцінювання, які мають значний ризик того, що вони призведуть до суттєвого коригування балансової вартості активів і зобов'язань. Такі вимоги можна описати, вживаючи терміни «основні джерела невизначеності облікового оцінювання» або «критично важливі облікові оцінки»;
- розкриття інформації про діапазон можливих результатів і припущення, використані під час визначення діапазону;
- розкриття інформації про значущість облікових оцінок за справедливою вартістю для фінансового стану та результатів фінансової діяльності суб'єкта господарювання;
- розкриття якісної інформації, такої як доступність ризикам, та як вона виникає, цілі, політики і процедури суб'єкта господарювання в управлінні ризиками, а також методи, використані для оцінювання

ризику та будь-яких змін цих якісних концепцій порівняно з попереднім періодом;

- розкриття кількісної інформації, такої як рівень доступності ризику суб'єкта господарювання, на основі інформації, наданої на внутрішньому рівні провідному управлінському персоналу, в тому числі інформації про кредитний ризик, ризик ліквідності та ринковий ризик.

Розкриття інформації про невизначеність облікового оцінювання щодо облікових оцінок, які призводять до значних ризиків (див. параграф 20)

A122. Що стосується облікових оцінок, які мають значний ризик, то навіть у разі, якщо розкриття інформації відповідає застосовній концептуальній основі фінансового звітування, аудитор може дійти висновку, що розкриття інформації про невизначеність облікового оцінювання є недостатнім з огляду на конкретні обставини та відповідні факти. Важливість аудиторської оцінки достатності розкриття інформації про невизначеність облікового оцінювання збільшується чим більший діапазон можливих результатів облікової оцінки стосовно суттєвості (див. відповідні обговорення у параграфі A94).

A123. У деяких випадках аудитор може вважати за прийнятне рекомендувати управлінському персоналу описати у примітках до фінансової звітності обставини, що стосуються невизначеності облікового оцінювання. МСА 705 (переглянутий)[27] надає рекомендації щодо наслідків для аудиторської думки, якщо аудитор вважає, що розкриття інформації про невизначеність облікового оцінювання у фінансовій звітності управлінським персоналом є недостатнім чи оманливим.

Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу (див. параграф

A124. Під час аудиту аудитору може стати відомо про судження та рішення управлінського персоналу, які призводять до ознак можливої упередженості управлінського персоналу. Такі ознаки можуть впливати на висновок аудитора стосовно того, чи залишаються прийнятними оцінка ризиків аудитором та відповідні дії у відповідь на них, і аудитору може бути потрібно розглянути їх наслідки на решту аудиту. Крім того, вони також можуть впливати на оцінку аудитора того, чи не містить фінансова звітність у цілому суттєвого викривлення, яке обговорюється в МСА 700 (переглянутий)[28].

A125. Приклади ознак можливої упередженості управлінського персоналу стосовно облікових оцінок включають:

[27] МСА 705 (переглянутий) *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»*.

[28] МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»*.

- зміни в обліковій оцінці або в методі її здійснення, якщо управлінський персонал виконав суб'єктивну оцінку, що відбулася зміна в обставинах;
- використання власних припущень суб'єкта господарювання щодо облікових оцінок за справедливою вартістю, якщо вони не узгоджуються зі спостережними ринковими припущеннями;
- вибір чи розробку значних припущень, результатом яких є точкова оцінка, сприятлива для цілей управлінського персоналу;
- вибір точкової оцінки, що може свідчити про оптимістичну або песимістичну модель.

Письмові запевнення (див. параграф 22)

A126. МСА 580[29] розглядає використання письмових запевнень. Залежно від характеру, суттєвості та рівня невизначеності облікового оцінювання письмові запевнення щодо облікових оцінок, визнаних чи розкритих у фінансовій звітності, можуть включати запевнення щодо такого:

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

A127. Стосовно облікових оцінок, які не визнані або інформація про які не розкрита у фінансовій звітності, письмові запевнення можуть також включати запевнення щодо:

- прийнятності основи, використаної управлінським персоналом для визначення того, що критерії визнання та розкриття інформації застосовної концептуальної основи фінансового звітування не були задоволені (див. параграф A114);
- прийнятності основи, використаної управлінським персоналом для недотримання припущення стосовно використання справедливої вартості, встановленого згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування суб'єкта господарювання для

[29] МСА 580 *«Письмові запевнення»*.

облікових оцінок, які не виміряні за справедливою вартістю або інформація про які не розкрита за справедливою вартістю (див. параграф А115).

Документація (див. параграф 23)

А128. Документація щодо ознак можливої упередженості управлінського персоналу, ідентифікованої під час аудиту, допомагає аудитору дійти висновку, чи залишаються прийнятними оцінка ризиків аудитором і пов'язані з ними дії у відповідь, а також оцінити, чи не містить фінансова звітність у ціломусуттєвого викривлення. Приклади ознак можливої упередженості управлінського персоналу див. у параграфі А125.

Додаток

(див. параграф А1)

Вимірювання за справедливою вартістю та розкриття інформації про них за різними концептуальними основами фінансового звітування

Мета цього Додатка – надати лише загальне обговорення вимірювань за справедливою вартістю і розкриття інформації за різними концептуальними основами фінансового звітування як довідкові дані та контекст.

1. Різні концептуальні основи фінансового звітування вимагають або дозволяють застосовувати різноманітні вимірювання та розкриття інформації у фінансовій звітності за справедливою вартістю. Вони також відрізняються за рівнем рекомендацій, які надають щодо основи для вимірювання активів і зобов'язань або пов'язаного з ним розкриття інформації. Деякі концептуальні основи фінансового звітування надають рекомендації у формі директив, інші – загальні рекомендації, а деякі взагалі не надають жодних рекомендацій. Крім того, існують також певні практики вимірювання та розкриття інформації, характерні для конкретної галузі, щодо справедливої вартості.

2. Визначення справедливої вартості може відрізнятися у різних концептуальних основах фінансового звітування або щодо різних активів, зобов'язань чи розкриття інформації в межах певної концептуальної основи. Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 39[1] визначає справедливу вартість як «суму, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами». Як правило, концепція справедливої вартості припускає поточну операцію, а не розрахунок на минулу чи майбутню дату. Відповідно процес вимірювання справедливої вартості буде пошуком орієнтовної ціни, за якою може відбутися така операція. Крім того, різні концептуальні основи фінансового звітування можуть використовувати такі терміни, як «вартість, характерна для конкретного суб'єкта господарювання», «вартість використання» або подібні терміни, але всі вони відповідають концепції справедливої вартості у цьому МСА.

3. Концептуальні основи фінансового звітування можуть розглядати зміни у вимірюванні справедливої вартості, які з часом виникають різними способами. Наприклад, певна концептуальна основа фінансового звітування може вимагати, щоб зміни у вимірюванні за справедливою вартістю певних активів чи зобов'язань відображалися прямо у власно-

[1] МСБО 39 *«Фінансові інструменти: визнання та оцінка»*.

му капіталі, тоді як згідно з іншою концептуальною основою такі зміни можуть відображатися у прибутку. В деяких концептуальних основах на визначення того, чи використовувати облік за справедливою вартістю або який спосіб її застосування, впливає намір управлінського персоналу виконати певні плани дій стосовно конкретного активу або зобов'язання.

4. Різні концептуальні основи фінансового звітування можуть потребувати особливих вимірювань за справедливою вартістю та розкриття інформації у фінансовій звітності, а також можуть установлювати чи дозволяти їх різною мірою. Концептуальні основи фінансового звітування можуть:

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

5. Деякі концептуальні основи фінансового звітування припускають, що справедливу вартість можна достовірно виміряти для активів та зобов'язань як передумову, яка потребує або дозволяє вимірювання за справедливою вартістю чи розкриття інформації. У деяких випадках це припущення може бути спростоване, якщо актив або зобов'язання не мають ринкової ціни котирування на активному ринку та для яких інші методи обґрунтованого оцінювання справедливої вартості є явно неприйнятними і непридатними. Деякі концептуальні основи фінансового звітування можуть визначати ієрархію справедливої вартості, яка відрізняє вхідні дані для визначення справедливої вартості починаючи від тих, які включають чітко «спостережні вхідні дані» та ґрунтуються на ціні котирування і активних ринках, та закінчуючи тими, що включають «неспостережні вхідні дані», які передбачають власне судження суб'єкта господарювання про припущення, які використали б учасники ринку.

6. Деякі концептуальні основи фінансового звітування вимагають певних визначених коригувань або змін в інформації про оцінку чи інших міркувань, властивих конкретному активу або зобов'язанню. Наприклад, облік інвестиційної нерухомості може вимагати коригувань оціненої ринкової вартості, таких як коригування попередньо оцінених витрат на передачу нерухомості під час продажу, коригування, що стосуються стану і місця розташування нерухомості, та інших питань. Аналогічно, якщо ринок для певного активу не є активним ринком, можуть бути потрібні коригування або зміни опублікованих цін котирування для отримання більш доречного вимірювання справедливої вартості. Наприклад, ринкові ціни котирування можуть не бути свідченням справедливої вартості, якщо діяльність рідко трапляється на ринку, ринок не повністю сформований або якщо купуються та продаються невеликі обсяги одиниць порівняно із сукупною кількістю наявних торгових одиниць. Відповідно такі ринкові ціни можуть бути скориговані або модифіковані. Для здійснення таких коригувань чи модифікацій можуть бути потрібними альтернативні джерела інформації. У деяких випадках передана застава (наприклад, якщо застава призначається для певних типів інвестицій у боргові зобов'язання) також може потребувати розгляду для визначення справедливої вартості або можливого зменшення корисності активу чи зобов'язання.

7. У більшості концептуальних основ фінансового звітування в основу концепції вимірювань за справедливою вартістю покладено припущення про безперервність діяльності суб'єкта господарювання, якщо немає намірів чи потреби ліквідувати, суттєво скоротити обсяг діяльності чи здійснювати операцію за несприятливих умов. Тому в цьому разі справедлива вартість не буде сумою, яку суб'єкт господарювання отримує чи виплатить під час вимушеної операції, примусової ліквідації чи реалізації майна при загрозі банкрутства. З іншого боку, загальні економічні умови або економічні умови, характерні для конкретних галузей, можуть призводити до відсутності ліквідності на ринку та вимагати, щоб справедлива вартість ґрунтувалася на занижених цінах, можливо на значно занижених цінах. Проте суб'єкту господарювання може бути потрібно врахувати свій поточний економічний чи оперативний стан при визначенні справедливої вартості своїх активів і зобов'язань, якщо це встановлюється чи дозволяється концептуальною основою фінансового звітування, і така концептуальна основа може визначати або не визначати, як це зробити. Наприклад, план управлінського персоналу щодо прискореного вибуття активу для задоволення конкретних цілей бізнесу може бути доречним для визначення справедливої вартості цього активу.

Переважання вимірювань за справедливою вартістю

8. Вимірювання та розкриття інформації, які ґрунтуються на справедливій вартості, стають все більш поширеними у концептуальних основах фінансового звітування. Справедлива вартість може зазначатися та

впливати на визначення у фінансовій звітності у кілька способів, у тому числі вимірювання за справедливою вартістю:

- конкретних активів або зобов'язань, таких як ринкові цінні папери або зобов'язання, для погашення заборгованості за фінансовим інструментом, що регулярно або періодично переоцінюється за ринковою вартістю;
- конкретних компонентів власного капіталу, наприклад під час обліку, визнання, оцінки та подання певних фінансових інструментів з характеристиками власного капіталу, таких як облігації, які держатель може конвертувати у звичайні акції емітента;
- конкретних активів або зобов'язань, придбаних при об'єднанні бізнесу. Наприклад, первинне визначення гудвілу, що виникає при придбанні суб'єкта господарювання в об'єднанні бізнесу, зазвичай ґрунтується на оцінці придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань за справедливою вартістю та справедливій вартості отриманої компенсації;
- конкретних активів або зобов'язань, скоригованих на справедливу вартість на разовій основі. Деякі концептуальні основи фінансового звітування можуть вимагати використання вимірювання за справедливою вартістю для кількісного визначення коригування активу або групи активів як частини визначення зменшення корисності активу, наприклад перевірки зменшення корисності гудвілу, придбаного при об'єднанні бізнесу, яка ґрунтується на справедливій вартості визначеного суб'єкта господарювання або одиниці, що звітує, вартість яких потім розподіляється між групою активів та зобов'язань суб'єкта господарювання, чи одиниці, що звітує, щоб отримати передбачуваний гудвіл для порівняння із гудвілом, відображеним в обліку;
- сукупності активів чи зобов'язань. За деяких обставин вимірювання класу чи групи активів або зобов'язань потребує визначення загальної суми справедливої вартості деяких з індивідуальних активів або зобов'язань у такому класі або групі. Наприклад, згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування суб'єкта господарювання оцінка диверсифікованого кредитного портфеля може бути визначена на основі справедливої вартості деяких категорій позик, що становлять портфель;
- інформації, розкритої у примітках до фінансової звітності або поданої як додаткова інформація, але не визнаної у фінансовій звітності.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 550

«ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами 2

Відповідальність аудитора 3–7

Дата набрання чинності 8

Цілі 9

Визначення 10

Вимоги

Процедури оцінювання ризиків і пов'язані дії 11–17

Виявлення та оцінювання ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами 18–19

Дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами 20–24

Оцінювання відображення в обліку та розкриття інформації щодо виявлених відносин і операцій з пов'язаними сторонами 25

Письмові запевнення 26

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями 27

Документація 28

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Відповідальність аудитора A1–A3

Визначення пов'язаної сторони A4–A7

Процедури оцінювання ризиків і пов'язані дії A8–A28

ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

Виявлення та оцінювання ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами..... A29–A30

Дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами..... A31–A45

Оцінювання відображення в обліку та розкриттів інформації щодо виявлених відносин і операцій зпов'язаними сторонами..... A46–A47

Письмові запевнення A48–A49

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями A50

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 550 *«Пов'язані сторони»* слід розглядати разом із МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора стосовно відносин та операцій з пов'язаними сторонами під час аудиту фінансової звітності. Так, у ньому показано, як мають бути застосовані МСА 315[1] (переглянутий), МСА 330[2] та МСА 240[3] стосовно ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами.

Характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами

2. Багато операцій з пов'язаними сторонами здійснюються за звичайного перебігу господарської діяльності. За таких обставин вони можуть не являти собою більш високого ризику суттєвого викривлення фінансової звітності порівняно з подібними операціями з непов'язаними сторонами. Однак характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами у деяких випадках може призводити до більш високих ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності порівняно з операціями з непов'язаними сторонами. Наприклад:
   - пов'язані сторони можуть діяти в рамках широкого і складного діапазону відносин і структур із відповідним збільшенням складності операцій з пов'язаними сторонами;
   - інформаційні системи можуть бути неефективними при виявленні або узагальненні операцій і залишків між суб'єктом господарювання та пов'язаними з ним сторонами;
   - операції з пов'язаними сторонами можуть здійснюватися не на звичайних ринкових умовах; наприклад, окремі операції з пов'язаними сторонами можуть відбуватися без грошової винагороди.

Відповідальність аудитора

3. Оскільки пов'язані сторони не є незалежними одна від одної, багато концептуальних основ фінансового звітування встановлюють особливі вимоги до відображення в обліку та розкриття інформації про відносини, операції й залишки з пов'язаними сторонами, щоб користувачі фінансової звітності могли зрозуміти їх характер і фактичний або потенційний вплив на фінансову звітність. Якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює такі вимоги, аудитор повинен виконати аудиторські процедури для того, щоб виявити, оцінити та вжити дії у відповідь щодо ризиків суттєвого викривлення, викликані тим, що суб'єкт господарювання у неналежний спосіб відобразив в обліку або

---

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

[2] МСА 330 *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*.

[3] МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»*.

розкрив інформацію щодо відносин, операцій чи залишків з пов'язаними сторонами відповідно до вимог концептуальної основи.

4. Навіть якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює мінімальні (нечіткі) вимоги до пов'язаних сторін або взагалі їх не встановлює, у будь-якому випадку аудитор повинен достатньо зрозуміти відносини й операції між суб'єктом господарювання та пов'язаними з ним сторонами для того, щоб аудитор міг дійти висновку, чи є фінансова звітність, враховуючи вплив на неї цих відносин і операцій, такою, що (див. параграф А1):

   (a) забезпечує достовірне подання (для концептуальних основ достовірного подання) (див. параграф А2); або

   (b) не вводить в оману (для концептуальних основ дотримання вимог) (див. параграф А3).

5. Крім того, розуміння відносин і операцій між суб'єктом господарювання і пов'язаними з ним сторонами є доречним для оцінювання аудитором наявності одного або кількох чинників ризику шахрайства відповідно до МСА 240[4], оскільки шахрайство можна легше здійснити через пов'язані сторони.

6. Унаслідок властивих аудиту обмежень існує неминучий ризик невиявлення окремих суттєвих викривлень фінансової звітності навіть у тому випадку, якщо аудит належно було сплановано та виконано відповідно до МСА[5]. У контексті пов'язаних сторін потенційний вплив властивих обмежень здатності аудитора виявити суттєві викривлення є більшим з таких причин:

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

7. Тому планування і проведення аудиту з професійним скептицизмом, як це вимагається МСА 200[6], є особливо важливим у цьому контексті з огляду на можливість нерозкриттів інформації щодо відносин та операцій з пов'язаними сторонами. Вимоги цього МСА спрямовані на те, щоб допомогти аудитору виявити й оцінити ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами, та розробити аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики.

---

[4] МСА 240, параграф 24.

[5] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграфи А53–А54.

[6] МСА 200, параграф 15.

Дата набрання чинності

8. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Цілі

9. Цілями аудитора є:
   (a) отримати достатнє розуміння відносин і операцій з пов'язаними сторонами незалежно від того, чи встановлені застосовною концептуальною основою фінансового звітування вимоги до пов'язаних сторін для того, щоб:
      (i) визнати чинники ризику шахрайства, якщо такі є, внаслідок відносин і операцій з пов'язаними сторонами, що є доречними для виявлення й оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства; та
      (ii) дійти висновку на основі отриманих аудиторських доказів, чи є фінансова звітність, враховуючи вплив на неї таких відносин і операцій, такою, що:
         a. забезпечує достовірне подання (для концептуальних основ достовірного подання); або
         b. не вводить в оману (для концептуальних основ дотримання вимог); та
   (b) отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі належного виявлення, відображення в обліку та розкриття інформації щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами у фінансовій звітності відповідно до цієї концептуальної основи, якщо вона встановлює вимоги до пов'язаних сторін.

Визначення

10. У цьому МСА наведені далі терміни мають такі значення:
   (a) ринкова угода (arm's length transaction) – операція, яку здійснюють на таких умовах, якщо, наприклад, зацікавлений покупець і зацікавлений продавець, які не є пов'язаними сторонами, діють незалежно один від одного та переслідують свої власні найкращі інтереси;
   (b) пов'язана сторона (related party) – сторона, яка є однією з таких (див. параграфи A4–A7):
      (i) пов'язаною стороною, як визначено у застосовній концептуальній основі фінансового звітування; або
      (ii) де застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює мінімальні (нечіткі) вимоги до пов'язаної сторони або не встановлює їх взагалі, тоді пов'язаною стороною є:
         a. 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;

b. інший суб'єкт господарювання, над яким суб'єкт господарювання, що звітує, здійснює контроль чи має суттєвий вплив безпосередньо або опосередковано через одного або кількох посередників; або

c. інший суб'єкт господарювання, який перебуває під спільним контролем разом із суб'єктом господарювання, що звітує, через:

   i. спільного контролюючого власника (власників);

   ii. власників, які є близькими родичами; або

   iii. 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.

Вимоги

Процедури оцінювання ризиків і пов'язані дії

11. У рамках процедур оцінювання ризиків і пов'язаних дій, виконання яких протягом аудиту[7] вимагається від аудитора МСА 315 (переглянутий) і МСА 240, аудитор повинен виконати аудиторські процедури та пов'язані дії, викладені у параграфах 12–17, для отримання інформації, необхідної для виявлення ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами (див. параграф А8).

Розуміння відносин та операцій суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами

12. Обговорення командою із завдання відповідно до МСА 315 (переглянутий) і МСА 240[8] має включати особливий розгляд вразливості фінансової звітності до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки внаслідок відносин і операцій суб'єкта господарювання та пов'язаними з ним сторонами (див. параграфи А9–А10).

13. Аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо:

   (a) ідентифікації пов'язаних сторін суб'єкта господарювання, включаючи зміни порівняно з попереднім періодом (див. параграфи А11–А14);

[7] МСА 315 (переглянутий), параграф 5; МСА 240, параграф 16.

[8] МСА 315 (переглянутий), параграф 10; МСА 240, параграф 15.

(b) характеру відносин між суб'єктом господарювання і цими пов'язаними сторонами; та

(c) здійснення суб'єктом господарювання будь-яких операцій з цими пов'язаними сторонами протягом періоду і, якщо це так, типу й цілі операцій.

14. Аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського та іншого персоналу суб'єкта господарювання, а також виконати інші процедури оцінювання ризику, які аудитор вважає прийнятними, для отримання розуміння заходів контролю (якщо такі є), встановлених управлінським персоналом для (див. параграфи А15–А20):

(a) ідентифікації, відображення в обліку та розкриття інформації щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

(b) санкціонування і схвалення значних операцій та домовленостей з пов'язаними сторонами (див. параграф А21);

(c) санкціонування й схвалення значних операцій та домовленостей, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності.

Звертання особливої уваги на інформацію про пов'язані сторони при огляді записів або документів

15. Під час аудиту, інспектуючи записи і документи, аудитор повинен бути особливо уважним до домовленостей або іншої інформації, що можуть вказувати на існування відносин і операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал раніше не виявив або не розкрив інформацію аудитору (див. параграфи А22–А23).

Зокрема, аудитор повинен інспектувати такі документи на ознаки існування відносин і операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал раніше не виявив або не розкрив інформацію аудитору:

(a) банківські підтвердження чи підтвердження від зовнішніх юристів, отримані в межах аудиторських процедур;

(b) протоколи зборів акціонерів і засідань тих, кого наділено найвищими повноваженнями; та

(c) інші записи або документи, які аудитор вважає за потрібне за обставин суб'єкта господарювання.

16. Якщо аудитор при виконанні аудиторських процедур відповідно до вимог параграфа 15 або інших аудиторських процедур виявляє значні операції, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності, аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо (див. параграфи А24–А25):

(a) характеру таких операцій (див. параграф А26); та

(b) можливої участі пов'язаних сторін (див. параграф А27).

Обмін інформацією про пов'язані сторони між командою із завдання

17. Аудитор повинен обмінюватися відповідною інформацією про пов'язані сторони суб'єкта господарювання з іншими членами команди із завдання (див. параграф А28).

Виявлення та оцінювання ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами

18. Відповідно до вимоги МСА 315 (переглянутий) щодо виявлення та оцінювання ризиків суттєвого викривлення [9] аудитор повинен виявити й оцінити ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами та визначити, чи є будь-які з цих ризиків значними ризиками. Визначаючи це, аудитор повинен розглядати виявлені значні операції з пов'язаними сторонами, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, як такі, що призводять до значних ризиків.

19. Якщо аудитор виявляє чинники ризику шахрайства (включаючи обставини, що стосуються існування пов'язаної сторони з домінуючим впливом) при виконанні процедур оцінювання ризиків і відповідних дій у зв'язку з пов'язаними сторонами, аудитор повинен розглянути цю інформацію в процесі виявлення й оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства відповідно до вимог МСА 240 (див. параграфи А6 і А29–А30).

Дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами

20. Відповідно до вимоги МСА 330 стосовно дій аудитора у відповідь на оцінені ризики [10] аудитор розробляє і виконує подальші аудиторські процедури для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо оцінених ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами. Такі аудиторські процедури повинні включати процедури відповідно до вимог параграфів 21–24 (див. параграфи А31–А34).

Виявлення раніше невиявлених або нерозкритих пов'язаних сторін чи значних операцій з пов'язаними сторонами

21. Якщо аудитор виявляє домовленості чи інформацію, що припускає існування відносин або операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал раніше не виявив або не розкрив інформацію аудитору, аудитор повинен визначити, чи підтверджують наявні обставини існування таких відносин або операцій.

[9] МСА 315 (переглянутий), параграф 25
[10] МСА 330, параграфи 5–6.

22. Якщо аудитор виявляє пов'язані сторони або значні операції з ними, які управлінський персонал раніше не виявив або не розкрив інформацію аудитору, аудитор повинен:

(a) негайно повідомити відповідну інформацію іншим учасникам команди із завдання (див. параграф А35);

(b) якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює вимоги щодо пов'язаних сторін:

(i) звернутись із запитом до управлінського персоналу щодо виявлення всіх операцій з щойно виявленими пов'язаними сторонами для подальшої оцінки аудитором; та

(ii) 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;

(c) виконати належні аудиторські процедури по суті щодо таких щойно виявлених пов'язаних сторін або значних операцій з пов'язаними сторонами (див. параграф А36);

(d) 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; та

(e) якщо нерозкриття інформації управлінським персоналом здається навмисним (і тому вказує на наявність ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства), оцінити вплив цього на аудит (див. параграф А37).

Виявлені значні операції з пов'язаними сторонами, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання

23. Для виявлених значних операцій з пов'язаними сторонами, які виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, аудитор повинен:

(a) інспектувати відповідні контракти або угоди (якщо такі є) та оцінити:

(i) чи вказує економічне обґрунтування (або його відсутність) операцій на те, що вони могли б бути здійснені для шахрайства під час фінансового звітування або приховування незаконного привласнення активів [11] (див. параграфи А38–А39);

(ii) узгодженість умов операцій з поясненнями управлінського персоналу; та

(iii) чи в належний спосіб операції відображено в обліку і розкрито інформацію відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

[11] МСА 240, параграф 32 (c).

(b) отримати аудиторські докази того, що операції були належно санкціоновано та схвалено (див. параграфи А40–А41).

Твердження, що операції з пов'язаними сторонами здійснювалися на таких самих умовах, що й операції з непов'язаними сторонами (за ринковою угодою)

24. Якщо у фінансовій звітності управлінський персонал стверджує, що операція з пов'язаною стороною проводилася на таких самих умовах, що й операція з непов'язаною стороною (за ринковою угодою), аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі такого твердження (див. параграфи А42–А45).

Оцінювання відображення в обліку та розкриття інформації щодо виявлених відносин і операцій з пов'язаними сторонами

25. При формуванні думки щодо фінансової звітності відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий)[12] аудитор повинен оцінити (див. параграф А46):

(a) чи відображено в обліку і розкрито інформацію щодо виявлених відносин та операцій з пов'язаними сторонами в належний спосіб відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграф А47);

(b) чи є вплив відносин і операцій між пов'язаними сторонами таким, що:

(i) не забезпечує достовірне подання (для концептуальних основ достовірного подання);

(ii) вводить в оману (для концептуальних основ дотримання вимог).

Письмові запевнення

26. Якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює вимоги до пов'язаних сторін, аудитор повинен отримати письмові запевнення від управлінського персоналу і, де це доречно, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що вони (див. параграфи А48–А49):

(a) розкрили аудитору інформацію щодо пов'язаних сторін суб'єкта господарювання та всі відносини й операції з пов'язаними сторонами, про які їм відомо;

(b) забезпечили належне відображення в обліку і розкриттів інформації щодо таких відносин та операцій відповідно до вимог концептуальної основи.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

27. Крім випадків, коли всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання[13], аудитор пови-

[12] МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»*, параграфи 10–15.

[13] МСА 260 (переглянутий) *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»*, параграф 13.

нен повідомити інфорацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні питання, які виникають протягом аудиту в зв'язку з пов'язаними сторонами суб'єкта господарювання (див. параграф А50).

Документація

28. Аудитор повинен включити до аудиторської документації назви виявлених пов'язаних сторін і характер відносин між пов'язаними сторонами[14].

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Відповідальність аудитора

Концептуальні основи фінансового звітування, що встановлюють мінімальні вимоги до пов'язаних сторін (див. параграф 4)

А1. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування, що встановлює мінімальні вимоги до пов'язаних сторін, – це така концептуальна основа, що надає визначення пов'язаної сторони, проте таке визначення має значно вужчу сферу дії, ніж визначення, наведене в параграфі 10(b)(ii) цього МСА, тобто вимога цієї концептуальної основи до розкриття інформації щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами застосовуватиметься до значно меншої кількості відносин і операцій з пов'язаними сторонами.

Концептуальні основи достовірного подання (див. параграф 4(a))

А2. У контексті концептуальних основ достовірного подання [15] відносини й операції з пов'язаними сторонами можуть призводити до того, що фінансова звітність не забезпечуватиме достовірне подання, якщо, наприклад, економічні реалії таких відносин і операцій не відображені у належний спосіб у фінансовій звітності. Наприклад, достовірне подання може не забезпечуватись, якщо продаж суб'єктом господарювання нерухомості контролюючому акціонеру за ціною, вищою або нижчою від справедливої ринкової вартості, було відображено в обліку як операція, що передбачає прибуток або збиток для суб'єкта господарювання, тоді як вона може бути внеском чи поверненням капіталу або виплатою дивідендів.

Концептуальні основи дотримання вимог (див. параграф 4 (b))

А3. У контексті концептуальних основ дотримання вимог, чи вводить фінансова звітність в оману, як розглядається в МСА 700 (переглянутий), внаслідок відносин і операцій з пов'язаними сторонами, залежить від

[14] МСА 230 *«Аудиторська документація»*, параграфи 8–11 та параграф А6.

[15] У МСА 200 (параграф 13 (a)) наведено визначення концептуальних основ достовірного подання та концептуальних основ дотримання вимог.

конкретних обставин завдання. Наприклад, навіть якщо нерозкриття інформації щодо операцій з пов'язаними сторонами у фінансовій звітності відповідає концептуальній основі та застосовним законам чи нормативним актам, фінансова звітність може вводити в оману, коли суб'єкт господарювання отримує дуже значну частину своїх доходів від операцій з пов'язаними сторонами, а цей факт не розкривається. Проте аудитору в надзвичайно рідких випадках доведеться розглядати фінансову звітність, складену й подану відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, як таку, що вводить в оману, коли відповідно до МСА 210[16] аудитор визначив, що концептуальна основа є прийнятною[17].

Визначення пов'язаної сторони (див. параграф 10 (b))

A4. У багатьох концептуальних основах фінансового звітування розглядаються концепції контролю і значного впливу. І хоча при розгляді цих концепцій використовуються різні терміни, в цілому вони пояснюють, що:

(a) контроль – це повноваження управляти фінансовими та операційними політиками суб'єкта господарювання для отримання вигід від його діяльності;

(b) значний вплив (такий, що можна отримати через володіння акціями, на вимогу законодавства або за угодою) – це повноваження брати участь у рішеннях суб'єкта господарювання щодо фінансових та операційних політик, проте не є контролем над такими політиками.

A5. Існування наведених нижче відносин може вказувати на наявність контролю або значного впливу:

(a) пряма або опосередкована участь в капіталі чи інша фінансова зацікавленість у суб'єкті господарювання;

(b) пряма або опосередкована участь в капіталі або інша фінансова зацікавленість суб'єкта господарювання в інших суб'єктах господарювання;

(c) належність до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, або ключового управлінського персоналу (тобто тих членів управлінського персоналу, які мають повноваження та несуть відповідальність за планування, управління і контроль за діяльністю суб'єкта господарювання);

(d) належність до близьких родичів будь-якої фізичної особи, що вказана в пункті (c);

(e) наявність значних ділових відносин з будь-якою фізичною особою, що вказана в пункті (c).

[16] МСА 210 *«Узгодження умов завдань з аудиту»*, параграф 6 (a).
[17] МСА 700 (переглянутий), параграф A17.

Пов'язані сторони з домінуючим впливом

A6. 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, як пояснюється у параграфах A29–A30.

Суб'єкти господарювання спеціального призначення як пов'язані сторони

A7. За деяких обставин суб'єкт господарювання спеціального призначення [18] може бути пов'язаною стороною суб'єкта господарювання, оскільки сам суб'єкт господарювання може по суті контролювати його, навіть якщо суб'єкту господарювання належить невелика або нульова частка в капіталі суб'єкта господарювання спеціального призначення.

Процедури оцінювання ризиків і пов'язані дії

Ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами (див. параграф 11)

Особливі положення щодо суб'єктів господарювання в державному секторі

A8. Обов'язки аудитора в державному секторі щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами можуть визначатися положеннями завдання з аудиту або обов'язками суб'єктів господарювання в державному секторі відповідно до вимог законів, регуляторних та інших регламентуючих документів. Внаслідок цього обов'язки аудитора в державному секторі можуть не обмежуватися діями у відповідь на ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами й операціями з пов'язаними сторонами, а включати більш широку відповідальність щодо дій у відповідь на недотримання вимог законів, регуляторних та інших регламентуючих актів, що стосуються суб'єктів господарювання в державному секторі, які встановлюють особливі вимоги щодо ведення діяльності з пов'язаними сторонами. Крім того, аудитору в державному секторі може бути необхідно враховувати вимоги фінансового звітування у державному секторі щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами, що можуть відрізнятися від вимог, застосовних у приватному секторі.

Розуміння відносин і операцій суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами

Обговорення серед членів команди із завдання (див. параграф 12)

A9. Питання, що можуть розглядатися у процесі обговорення між членами команди із завдання, включають:

- Характер, ступінь відносин та операцій між суб'єктом господарювання і пов'язаними з ним сторонами (з використанням, наприклад,

[18] У МСА 315 (переглянутий), параграфи A34–A35, надано рекомендації щодо характеру суб'єкта господарювання спеціального призначення.

аудиторських записів виявлених пов'язаних сторін, які оновлюються після кожного аудиту).

- Наголос на важливості дотримання професійного скептицизму протягом аудиту стосовно можливості суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами й операціями з пов'язаними сторонами.
- Обставини або умови суб'єкта господарювання, що можуть вказувати на існування відносин або операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал не виявив або не розкрив інформацію аудитору (наприклад, складна організаційна структура, використання суб'єктів господарювання спеціального призначення для позабалансових операцій або неадекватна інформаційна система).
- Записи або документи, що можуть вказувати на існування відносин або операцій з пов'язаними сторонами.
- Важливість, яку управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, надає виявленню, належному відображенню в обліку та розкриттю інформації щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами (якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює вимоги до пов'язаних сторін), а також пов'язаний із цим ризик нехтування управлінським персоналом відповідних заходів контролю.

A10. Крім того, обговорення у контексті шахрайства може включати особливий розгляд того, як пов'язані сторони можуть брати участь у шахрайстві, наприклад:

- Як суб'єкти господарювання спеціального призначення, які контролюються управлінським персоналом, можуть використовуватися для того, щоб сприяти управлінню дохідністю.
- У який спосіб можуть бути організовані операції між суб'єктом господарювання і відомим діловим партнером ключового члена управлінського персоналу для того, щоб сприяти незаконному присвоєнню активів цього суб'єкта господарювання.

Ідентифікація пов'язаних сторін суб'єкта господарювання (див. параграф 13(

A11. Якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює вимоги до пов'язаних сторін, інформація про пов'язані із суб'єктом господарювання сторони вірогідно буде легкодоступною для управлінського персоналу, оскільки інформаційні системи суб'єкта господарювання повинні реєструвати, обробляти й узагальнювати дані про відносини і операції з пов'язаними сторонами для того, щоб суб'єкт господарювання міг дотримуватися вимог концептуальної основи стосовно їх відображення в обліку та розкриття інформації. Тому управлінський персонал вірогідно матиме вичерпний перелік пов'язаних сторін та змін у ньому порівняно з попереднім періодом. Що стосується завдань, що повторюються, звертання із запитами створює основу для порівняння інформації, яка надається управлінським персоналом, із записами ауди-

тора про пов'язані сторони, які були зроблені при виконанні попередніх завдань.

A12. Однак якщо концептуальна основа не встановлює вимоги до пов'язаних сторін, суб'єкт господарювання може не мати таких інформаційних систем. За таких обставин управлінський персонал може не знати про існування всіх пов'язаних сторін. Однак вимога звертатися із запитами, що міститься в параграфі 13, все одно застосовується, тому що управлінський персонал може знати про сторони, які відповідають визначенню пов'язаної сторони, наведеному в цьому МСА. У такому випадку запити аудитора стосовно інформації про пов'язані сторони вірогідно становитимуть частину аудиторських процедур оцінювання ризиків і пов'язаних дій, виконаних відповідно до вимог до МСА 315 (переглянутий) для отримання інформації про:

- структуру власності та управління суб'єкта господарювання;
- типи інвестицій, які здійснює та планує здійснити суб'єкт господарювання;
- спосіб структуризації та фінансування суб'єкта господарювання.

У конкретному випадку відносин під спільним контролем, оскільки управлінський персонал з більшою вірогідністю знатиме про такі відносини, коли вони мають економічну значущість для суб'єкта господарювання, запити аудитора з більшою ймовірністю будуть більш ефективними, якщо вони фокусуватимуться на тому, чи є сторони, з якими суб'єкт господарювання здійснює значні операції або спільно використовує значні ресурси, пов'язаними з ним.

A13. У контексті аудиту фінансової звітності групи МСА 600 вимагає від команди із завдання для групи надати кожному аудитору компонента перелік пов'язаних сторін, підготовлений управлінським персоналом групи, та будь-яких інших пов'язаних сторін, про які відомо команді із завдання для групи[19]. Якщо суб'єкт господарювання є компонентом групи, така інформація буде корисною основою для запитів аудитора управлінському персоналу стосовно ідентифікації пов'язаних сторін суб'єкта господарювання.

A14. Аудитор також може отримати деяку інформацію щодо ідентифікації пов'язаних із суб'єктом господарювання сторін через запити до управлінського персоналу в процесі прийняття чи продовження завдання.

Заходи контролю суб'єкта господарювання за відносинами і операціями з пов'язаними сторонами (див. параграф 14)

A15. Іншим персоналом суб'єкта господарювання вважаються ті, хто, вірогідно, знає про відносини й операції суб'єкта господарювання з пов'язаними

[19] МСА 600 *«Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»*, параграф 40(е).

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; та
- особа, яка відповідає за дотримання етичних вимог, або інша аналогічна особа.

A16. Аудит проводиться за передумови того, що управлінський персонал та, де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнали і розуміють свою відповідальність за підготовку фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи, де це доречно, її достовірне подання, а також за такі заходи внутрішнього контролю, які управлінський персонал та, де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визначають необхідними для підготовки фінансової звітності без суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки [20]. Відповідно якщо концептуальна основа встановлює вимоги до пов'язаних сторін, складання фінансової звітності вимагає від управлінського персоналу під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, розробки, впровадження й підтримки належних заходів контролю за відносинами і операціями з пов'язаними сторонами з метою їх виявлення, належного відображення в обліку та розкриття інформації відповідно до концептуальної основи. Виконуючи функцію нагляду, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, стежать за тим, як управлінський персонал виконує свої обов'язки щодо таких заходів контролю. Незалежно від будь-яких вимог до пов'язаних сторін, які можуть встановлюватися концептуальною основою, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть, виконуючи функцію нагляду, отримувати інформацію від управлінського персоналу для розуміння характеру та економічного обґрунтування відносин і операцій суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами.

A17. Відповідно до МСА 315 (переглянутий) щодо отримання розуміння середовища контролю [21] 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:

[20] МСА 200, параграф A4.
[21] МСА 315 (переглянутий), параграф 14.

- Внутрішні кодекси етики, що було належним способом повідомлено персоналу суб'єкта господарювання та впроваджено, що регулюють обставини, за яких суб'єкт господарювання може здійснювати особливі типи операцій з пов'язаними сторонами.
- Політики і процедури відкритого та своєчасного розкриття зацікавленості управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в операціях з пов'язаними сторонами.
- Розподіл обов'язків щодо виявлення, реєстрації, узагальнення й 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 в належний спосіб ті, кого наділено найвищими повноваженнями, економічне обґрунтування таких операцій (наприклад, консультуючись із зовнішніми професійними консультантами).
- Чітке керівництво щодо схвалення операцій з пов'язаними сторонами, які включають фактичні або передбачувані конфлікти інтересів, наприклад схвалення підкомітетом із числа тих, кого наділено найвищими повноваженнями та які не залежать від управлінського персоналу.
- Періодичні перевірки відділом внутрішнього аудиту, де це застосовно.
- Проактивні дії управлінського персоналу для вирішення питань щодо розкриття інформації про пов'язані сторони, зокрема отримання роз'яснення від аудитора або зовнішнього юриста.
- Наявність політик і процедур повідомлення про порушення, де це застосовно.

A18. Заходи контролю за відносинами і операціями з пов'язаними сторонами у деяких суб'єктів господарювання можуть бути неефективними або взагалі відсутніми з таких причин, як:

- Низька важливість, що надається управлінським персоналом виявленню та розкриттю інформації щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами.
- Відсутність належного нагляду з боку тих, кого наділено найвищими повноваженнями.
- Навмисне ігнорування таких заходів контролю, оскільки розкриття інформації щодо пов'язаних сторін може виявити інформацію, яку управлінський персонал вважає чутливою; це, наприклад, наявність операцій за участю членів родин управлінського персоналу.

- Недостатнє розуміння управлінським персоналом вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування щодо пов'язаних сторін.
- Відсутність вимог до розкриття інформації у застосовній концептуальній основі фінансового звітування.

Якщо такі заходи контролю не є ефективними або взагалі відсутні, аудитор може не отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами. У такому випадку аудитор відповідно до вимог МСА 705 (переглянутий)[22] розглядає вплив цього на аудит включно з думкою у звіті аудитора.

A19. Шахрайство під час фінансового звітування часто пов'язане з нехтуванням управлінським персоналом заходів контролю, які б в усіх інших випадках діяли ефективно [23]. Ризик нехтування управлінським персоналом заходів контролю є вищим, коли управлінський персонал має відносини, які включають контроль або значний вплив з боку сторін, з якими співпрацює суб'єкт господарювання, оскільки такі відносини можуть надавати управлінському персоналу більші стимули і можливості для здійснення шахрайства. Наприклад, фінансова зацікавленість управлінського персоналу в деяких пов'язаних сторонах може спровокувати управлінський персонал до нехтування заходами контролю через: (а) спрямовування суб'єкта господарювання всупереч інтересам суб'єкта господарювання на виконання операцій в інтересах таких сторін; (б) змови з такими сторонами або контролю над їхніми діями. Прикладами можливого шахрайства можуть бути:

- Створення фіктивних умов операцій з пов'язаними сторонами з метою недостовірного подання економічного обґрунтування цих операцій.
- Шахрайські схеми передачі активів від управлінського персоналу або управлінському персоналу чи іншим особам за вартістю, значно вищою або нижчою за ринкову ціну.
- Участь у складних операціях з пов'язаними сторонами, зокрема із суб'єктами господарювання спеціального призначення, які структуровані так, щоб недостовірно відобразити фінансовий стан або фінансові результати суб'єкта господарювання.

Особливі положення щодо малих підприємств

A20. Заходи контролю у малих підприємствах вірогідно є менш формальними і малі підприємства можуть не мати документально оформлених процесів щодо розгляду відносин і операцій з пов'язаними сторонами. Власник-керівник може зменшити деякі ризики у зв'язку з операціями з пов'язаними сторонами або потенційно збільшити такі ризики через

[22] МСА 705 (переглянутий) *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»*.
[23] МСА 240, параграфи 31 та А4.

активну участь у всіх основних аспектах таких операцій. Для таких суб'єктів господарювання аудитор може отримати розуміння відносин і операцій з пов'язаними сторонами та заходів контролю за ними, що можуть існувати, через надсилання запитів до управлінського персоналу разом із виконанням інших процедур, зокрема спостереженням за заходами з нагляду і перевірки управлінським персоналом, а також інспектуванням наявної доречної документації.

Санкціонування та схвалення значних операцій і домовленостей (див. параграф 14 (b))

A21. Санкціонування включає надання дозволу стороною або сторонами з належними повноваженнями (ними можуть бути управлінський персонал, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, або акціонери суб'єкта господарювання) суб'єкту господарювання на здійснення особливих операцій відповідно до заздалегідь визначених критеріїв незалежно від того, пов'язані вони із судженнями чи ні. Схвалення включає прийняття цими сторонами операцій, що були здійснені суб'єктом господарювання як операцій, що задовольняють критерії, на основі яких їх було санкціоновано. Прикладами заходів контролю, які могли бути встановлені суб'єктом господарювання для санкціонування та схвалення значних операцій і домовленостей з пов'язаними сторонами або значних операцій та домовленостей, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності, можуть бути:

- Моніторинг заходів контролю для виявлення таких операцій і домовленостей для їх санкціонування й схвалення.
- Схвалення умов операцій та домовленостей управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або, де це застосовно, акціонерами.

Особлива увага до інформації про пов'язані сторони при огляді записів або документів

Записи або документи, які можуть перевірятися аудитором (див. параграф 15)

A22. 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).

Домовленості, які можуть вказувати на існування раніше невиявлених або нерозкритих відносин чи операцій з пов'язаними сторонами (див. параграф 15)

A23. 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.

Виявлення значних операцій, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності (див. параграф 16)

A24. Отримання подальшої інформації про значні операції, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, дає змогу аудитору оцінити наявність чинників ризику шахрайства, якщо такі є, та, якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює вимоги до пов'язаних сторін, виявити ризики суттєвого викривлення.

A25. Приклади операцій, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, включають:

- складні операції з власним капіталом, такі як корпоративна реструктуризація або придбання;
- операції з офшорними суб'єктами господарювання в юрисдикціях із слабким корпоративним законодавством;
- оренда приміщень або надання управлінських послуг суб'єктом господарювання іншій стороні без грошової винагороди;
- операції з продажу з незвичайно великими знижками або можливістю повернення товарів;
- операції із зворотними домовленостями, наприклад продаж із зобов'язанням зворотного викупу;
- операції за контрактами, умови яких змінювалися до завершення терміну їх дії.

Розуміння характеру значних операцій, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності (див. параграф 16 (a))

A26. Звертання із запитами щодо характеру значних операцій, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, включає отримання розуміння економічного обґрунтування операцій та умов їх укладання.

Здійснення запитів щодо можливої участі пов'язаних сторін (див. параграф 16 (b))

A27. Пов'язана сторона може брати участь у значній операції, що виходить за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, не тільки безпосередньо впливаючи на операцію через участь у такій операції, а й опосередковано впливаючи на неї через посередника. Такий вплив може вказувати на наявність чинника ризику шахрайства.

Обмін інформацією про пов'язані сторони між командою із завдання (див. параграф 17)

A28. Доречна інформація про пов'язані сторони, якою члени команди із завдання можуть обмінюватися, включає, наприклад:

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

Виявлення та оцінювання ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами

Чинники ризику шахрайства у зв'язку з пов'язаною стороною з домінуючим впливом (див. параграф 19)

A29. Домінування в управлінському персоналі однієї особи або невеликої групи осіб за відсутності компенсаторних заходів контролю є чинником ризику шахрайства[24]. Показники домінуючого впливу пов'язаної сторони включають:

- Пов'язана сторона ветувала значні ділові рішення, що були прийняті управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями.
- Значні операції передано пов'язаній стороні для остаточного схвалення.
- Управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями, недостатньо або взагалі не обговорюють ділові пропозиції, що були ініційовані пов'язаною стороною.
- Операції за участі пов'язаної сторони (або близького родича пов'язаної сторони) рідко аналізуються і схвалюються незалежно.

Домінуючий вплив також може існувати у деяких випадках, якщо пов'язана сторона відігравала провідну роль у створенні суб'єкта господарювання та продовжує відігравати провідну роль в управлінні таким суб'єктом господарювання.

A30. За наявності інших чинників ризику існування пов'язаної сторони з домінуючим впливом може вказувати на значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Наприклад:

- Надзвичайно висока плинність кадрів серед вищого управлінського персоналу або професійних консультантів може свідчити про неетичне або шахрайське ведення господарської діяльності, що відповідає цілям пов'язаної сторони.
- Використання ділових посередників для значних операцій, щодо яких створюється враження відсутності чіткого економічного обґрунтування, може свідчити про те, що пов'язана сторона може мати зацікавленість у таких операціях через контроль таких посередників з метою шахрайства.
- Докази надмірної участі або заклопотаності пов'язаної сторони у виборі облікових політик чи визначенні значних оцінок можуть вказувати на можливість шахрайства під час фінансового звітування.

[24] МСА 240, Додаток 1.

Дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами (див. параграф 20)

A31. Характер, час і обсяг подальших аудиторських процедур, які аудитор може обрати для дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами та операціями з пов'язаними сторонами, залежать від характеру таких ризиків і обставин суб'єкта господарювання[25].

A32. Прикладами аудиторських процедур по суті, які аудитор може виконати, оцінивши як значний ризик того, що управлінський персонал у належний спосіб не відобразив у обліку або не розкрив інформацію про особливі операції з пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (внаслідок шахрайства або помилки), включають:

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

A33. Якщо аудитор оцінив значний ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства в результаті наявності пов'язаної сторони з домінуючим впливом, аудитор може додатково до процедур, що виконуються відповідно до загальних вимог МСА 240, виконати, наприклад, такі аудиторські процедури для отримання розуміння ділових відносин, які така пов'язана сторона могла встановити із суб'єктом господарювання безпосередньо або опосередковано, та визначити необхідність у подальших відповідних аудиторських процедурах по суті:

- звертання із запитом та обговорення з управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- звертання із запитом до пов'язаної сторони;
- інспектування значних контрактів з пов'язаною стороною;
- пошук належної історичної інформації, зокрема через інтернет або особливі зовнішні бази даних ділової інформації;
- огляд наданих працівниками звітів про порушення, якщо такі є.

[25] У МСА 330 надано керівництво щодо розгляду характеру, часу й обсягу подальших аудиторських процедур. У МСА 240 визначено вимоги й надано керівництво щодо прийнятних дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

А34. Залежно від результатів процедур оцінювання ризиків аудитор може вважати за доречне отримати аудиторські докази без тестування заходів контролю суб'єкта господарювання щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами. Проте за деяких обставин може бути неможливим отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі лише за допомогою аудиторських процедур по суті стосовно ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами й операціями з пов'язаними сторонами. Наприклад, якщо внутрішньогрупові операції між суб'єктом господарювання та його компонентами є численними, а значний обсяг інформації про такі операції ініціюється, реєструється, обробляється чи звітується в електронній формі в інтегрованій системі, аудитор може визнати, що неможливо розробити ефективні аудиторські процедури по суті, що самі по собі знижуватимуть ризики суттєвих викривлень, пов'язаних з цими операціями, до прийнятно низького рівня. У такому випадку відповідно до вимог МСА 330 про отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо операційної ефективності відповідних заходів контролю[26] аудитор повинен виконати тести заходів контролю суб'єкта господарювання щодо повноти і точності реєстрації відносин та операцій з пов'язаними сторонами.

Виявлення раніше невиявлених або нерозкритих пов'язаних сторін чи значних операцій з пов'язаними сторонами

Повідомлення інформації про щойно виявлені пов'язані сторони команді із завдання (див. параграф 22 (a))

А35. Негайне повідомлення інформації про будь-які щойно виявлені пов'язані сторони іншим членам команди із завдання допомагає їм визначити, чи впливає така інформація на результати і висновки, отримані на основі вже здійснених процедур оцінювання ризиків, у тому числі, чи не слід ще раз оцінити ризики суттєвого викривлення.

Процедури по суті у зв'язку з щойно виявленими пов'язаними сторонами або значними операціями з пов'язаними сторонами (див. параграф 22(c))

А36. Приклади процедур аудиту по суті, які аудитор може виконати стосовно щойно виявлених пов'язаних сторін або значних операцій з пов'язаними сторонами, включають:

- Звернення із запитом щодо характеру відносин суб'єкта господарювання з щойно виявленими пов'язаними сторонами, включаючи (якщо це доречно і не заборонено законом, нормативними актами або етичними вимогами) звертання із запитами до зовнішніх стосовно суб'єкта господарювання сторін, які, як передбачається, можуть добре знати суб'єкт господарювання та його діяльність, зокрема юристів, основних агентів, головних представників, консультантів, поручителів та інших близьких ділових партнерів.

[26] МСА 330, параграф 8(b).

- Проведення аналізу бухгалтерських записів щодо операцій із щойно виявленими пов'язаними сторонами. Такий аналіз можна полегшити за допомогою використання комп'ютеризованих методик виконання аудиту.
- Перевірка умов щойно виявлених операцій із пов'язаними сторонами і оцінка, чи в належний спосіб операції відображено в обліку та розкрито інформацію відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Навмисне нерозкриття інформації управлінським персоналом (див. параграф 22(е))

A37. Вимоги і керівництво МСА 240 стосовно обов'язків аудитора за розгляд шахрайства під час аудиту фінансової звітності є доречними, якщо управлінський персонал, як здається, навмисно не розкрив аудитору інформацію про пов'язані сторони або значні операції з ними. Аудитор може також розглянути необхідність нової оцінки надійності відповідей управлінського персоналу на запити аудитора і письмових запевнень управлінського персоналу, наданих аудитору.

Виявлені значні операції з пов'язаними сторонами, які виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання

Оцінка комерційного обґрунтування значних операцій з пов'язаними сторонами (див. параграф 23)

A38. Оцінюючи економічне обґрунтування значної операції з пов'язаною стороною, що виходить за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, аудитор може розглянути такі питання:

- чи операція:
  - є занадто складною (наприклад, у ній може брати участь багато пов'язаних сторін в рамках консолідованої групи);
  - має незвичайні умови, такі як незвичайні ціни, відсоткові ставки, гарантії та умови погашення;
  - характеризується відсутністю в ній очевидного логічного економічного обґрунтування;
  - характеризується тим, що в ній беруть участь раніше невиявлені пов'язані сторони;
  - обробляється в незвичний спосіб;
- чи обговорювалися управлінським персоналом з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, характер і відображення в обліку такої операції;
- чи робить управлінський персонал більший наголос на конкретному методі обліку, а не на наданні належної уваги економічному обґрунтуванню операції.

Якщо пояснення управлінського персоналу мають суттєві розбіжності з умовами операції з пов'язаною стороною, аудитор повинен відповідно до МСА 500[27] розглянути надійність пояснень і запевнень управлінського персоналу щодо інших значних питань.

A39. Аудитор також може намагатися зрозуміти економічне обґрунтування такої операції з погляду пов'язаної сторони, оскільки це може допомогти аудитору краще зрозуміти економічні реалії операції та причини її здійснення. Економічне обґрунтування з погляду пов'язаної сторони, що не узгоджується з характером її господарської діяльності, може являти собою чинник ризику шахрайства.

Санкціонування і схвалення значних операцій з пов'язаними сторонами (див. параграф 23(b))

A40. Санкціонування і схвалення управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або, де це застосовно, акціонерами значних операцій з пов'язаними сторонами, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання може надати аудиторські докази того, що такі операції було належно розглянуто на відповідних рівнях суб'єкта господарювання, а їх умови було в належний спосіб відображено у фінансовій звітності. Існування операцій такого характеру, які не пройшли подібне санкціонування і схвалення, за відсутності розумних пояснень виходячи з обговорення з управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, може вказувати на ризики суттєвого викривлення внаслідок помилки або шахрайства. За таких обставин аудитору, можливо, необхідно звернути особливу увагу на інші операції подібного характеру. Однак сама по собі наявність санкціонування і схвалення може бути недостатньою для того, щоб дійти висновку, чи ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є відсутніми, оскільки санкціонування й схвалення можуть бути неефективними, якщо мала місце змова між пов'язаними сторонами або якщо на суб'єкт господарювання здійснюється домінуючий вплив пов'язаної сторони.

Особливі положення щодо малих підприємств

A41. Мале підприємство може не мати таких самих заходів контролю, що забезпечуються різними рівнями санкціонування і схвалення, які можуть існувати в більшого суб'єкта господарювання. Відповідно до цього під час аудиту малого підприємства аудитор може меншою мірою покладатися на санкціонування і схвалення як аудиторські докази правомірності значних операцій з пов'язаними сторонами, що виходять за межі звичайоного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання. Натомість аудитор може розглянути необхідність

[27] МСА 500 *«Аудиторські докази»*, параграф 11.

проведення інших аудиторських процедур, таких як інспектування відповідних документів, підтвердження особливих аспектів операцій з відповідними сторонами або спостереження за участю власника-керівника в операціях.

Твердження, що операції з пов'язаними сторонами здійснювалися на таких самих умовах, що й операції з непов'язаними сторонами (див. параграф 24)

A42. Хоча аудиторські докази того, як ціна операції з пов'язаною стороною порівнюється з ціною аналогічної операції з непов'язаними сторонами (за ринковою угодою), можуть бути легкодоступними, зазвичай існують практичні труднощі, які обмежують здатність аудитора отримати аудиторські докази того, що всі інші аспекти операції еквівалентні відповідним аспектам операції з непов'язаними сторонами (за ринковою угодою). Наприклад, хоча аудитор може підтвердити, що операція з пов'язаною стороною була здійснена за ринковою ціною, може бути неможливо на практиці підтвердити, що інші умови операції (зокрема, умови кредитування, умовні зобов'язання і особливі витрати) еквівалентні умовам, які зазвичай узгоджуються між незалежними сторонами. Внаслідок цього може існувати ризик суттєвого викривлення твердження управлінським персоналом про те, що операція з пов'язаною стороною була здійснена на таких самих умовах, як і операція між непов'язаними сторонами (за ринковою угодою).

A43. Складання фінансової звітності вимагає від управлінського персоналу обгрунтування твердження, що операція з пов'язаною стороною була здійснена на таких самих умовах, як і операції між непов'язаними сторонами (за ринковою угодою). Докази управлінського персоналу на користь підтвердження можуть включати:

- порівняння умов операції з пов'язаною стороною з умовами ідентичної або подібної операції з однією або кількома непов'язаними сторонами;
- залучення зовнішнього експерта для визначення ринкової вартості й підтвердження ринкових умов операції;
- порівняння умов операції із загальновідомими ринковими умовами для подібних операцій на відкритому ринку.

A44. Оцінювання підтримки управлінським персоналом такого твердження може включати одну або кілька з таких дій:

- розгляд прийнятності управлінського процесу щодо підтримки твердження;
- перевірку джерела внутрішніх або зовнішніх даних щодо підтримки твердження, а також тестування даних для визначення їх точності, повноти та доречності;
- оцінку обгрунтованості будь-яких значних припущень, на яких ґрунтується твердження.

A45. Деякі концептуальні основи фінансового звітування вимагають розкриття інформації про операції з пов'язаними сторонами, що були здійснені не на таких самих умовах, що й операції з непов'язаними сторонами (за ринковою угодою). За таких обставин, якщо управлінський персонал не розкрив інформацію про операцію з пов'язаними сторонами у фінансовій звітності, це може бути непрямим твердженням, що операція з пов'язаною стороною була здійснена на таких самих умовах, як і операції з непов'язаними сторонами (за ринковою угодою).

Оцінювання відображення в обліку та розкриття інформації щодо виявленнх відносин і операцій з пов'язаними сторонами

Положення щодо суттєвості при оцінці викривлень (див. параграф 25)

A46. МСА 450 вимагає від аудитора розглянути розмір і характер викривлення, а також конкретні обставини його виникнення при оцінці суттєвості такого викривлення[28]. Значущість операції для користувачів фінансової звітності може залежати не тільки від відображеної в обліку суми операції, а й від інших особливих доречних чинників, таких як характер відносин з пов'язаною стороною.

Оцінювання розкриттів інформації щодо пов'язаних сторін (див. параграф 25(a))

A47. Оцінювання розкриттів інформації щодо пов'язаної сторони у контексті вимог до розкриттів інформації застосовної концептуальної основи фінансового звітування означає розгляд того, чи факти й обставини відносин і операцій суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами було належно узагальнено та подано так, що розкриття інформації є зрозумілими. Розкриття операцій з пов'язаними сторонами можуть бути незрозумілим, якщо:

(a) економічне обґрунтування і впливи операцій на фінансову звітність є нечіткими або викривленими;

(b) ключові умови або інші важливі елементи операцій, необхідні для їх розуміння, не було розкрито у належний спосіб.

Письмові запевнення (див. параграф 26)

A48. 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: (a) суттєво впливають на фінансову звітність або (b) стосуються управлінського персоналу;
- якщо вони надали особливі усні запевнення аудитору щодо деталей певних операцій з пов'язаними сторонами;

[28] МСА 450 *«Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»*, параграф 11(a). В параграфі A21 МСА 450 надано поради щодо обставин, які можуть вплинути на оцінку викривлень.

- якщо вони мають фінансову або іншу зацікавленість у пов'язаних сторонах або в операціях з пов'язаними сторонами.

A49. 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.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 27)

A50. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні питання, які виникли під час аудиту[29] 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 включають:

- 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.

[29] У МСА 230 (параграф A8) наведено подальші пояснення щодо характеру значущих питань, які виникають під час аудиту.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 560

«ПОДІЇ ПІСЛЯ ЗВІТНОГО ПЕРІОДУ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Події після звітного періоду 2

Дата набрання чинності 3

Цілі 4

Визначення 5

Вимоги

Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора 6–9

Факти, що стали відомі аудитору після дати звіту аудитора, але до дати оприлюднення фінансової звітності 10–13

Факти, що стали відомі аудитору після оприлюднення фінансової звітності 14–17

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МСА A1

Визначення A2–A5

Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора A6–A10

Факти, що стали відомі аудитору після дати звіту аудитора, але до дати оприлюднення фінансової звітності A11–A17

Факти, що стали відомі аудитору після оприлюднення фінансової звітності A18–A20

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 560 *«Події після звітного періоду»* слід розглядати разом із МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора, що стосується подій після звітного періоду під час аудиту фінансової звітності. Він не розглядає питання відповідальності аудитора за іншу інформацію, отриману після дати звіту аудитора, яка розглядається в МСА 720 (переглянутий)[1]. Однак, така інша інформація може висвітлити подію після звітного періоду, яка підпадатиме під сферу застосування цього МСА (див. параграф А1).

Подальші події

2. На фінансову звітність можуть впливати певні події, що відбуваються після дати фінансової звітності. Багато концептуальних основ фінансового звітування особливо зазначають такі події[2]. Як правило, такі концептуальні основи фінансового звітування визначають два типи подій:
   (a) події, що надають докази щодо умов, які існували на дату фінансової звітності;
   (b) події, що надають докази щодо умов, які виникли після дати фінансової звітності.

   МСА 700 роз'яснює, що дата звіту аудитора інформує читача про те, що аудитор урахував вплив подій та операцій, про які аудитору стало відомо і які відбулися до цієї дати[3].

Дата набрання чинності

3. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Цілі

4. Цілями аудитора є:
   (a) 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;

---

[1] МСА 720 (переглянутий) *«Відповідальність аудитора щодо інщої інформації».*

[2] Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 10 *«Події після звітного періоду»* визначає підхід у фінансовій звітності до подій як сприятливих, так і несприятливих, які відбуваються між датою фінансової звітності (яку називають у МСБО «кінець звітного періоду») і датою, коли фінансова звітність затверджена до оприлюднення.

[3] МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»,* параграф А66.

(b) 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.

Визначення

5. Для цілей цього МСА наведені нижче терміни мають такі значення:

(a) дата фінансової звітності (date of the financial statements) – дата, на яку припадає кінець останнього періоду, який охоплює фінансова звітність;

(b) дата затвердження фінансової звітності (date of the approval of the financial statemenst) – 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 (див. параграф А2);

(c) дата звіту аудитора (date of the auditor's report) – дата, якою аудитор датує звіт аудитора щодо фінансової звітності відповідно до МСА 700 (див. параграф А3);

(d) дата оприлюднення фінансової звітності (date the financial statements are issued) – дата, коли звіт аудитора і фінансова звітність, що підлягала аудиту, стали доступними третім сторонам (див. параграфи А4–А5);

(e) події після звітного періоду (subsequent events) – події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора, і факти, що стають відомими аудитору після дати звіту аудитора.

Вимоги

Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора

6. 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 (див. параграф А6).

7. Аудитор повинен виконувати процедури, яких вимагає параграф 6, 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 (див. параграфи А7–А8):

(a) отримання розуміння будь-яких процедур, установлених управлінським персоналом з метою забезпечення виявлення всіх подій після звітного періоду;

(b) 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 (див. параграф А9);

(c) 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 (див. параграф А10);

(d) ознайомлення з останньою подальшою проміжною фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, якщо вона є.

8. Якщо в результаті процедур, виконаних відповідно до вимог параграфів 6 і 7, 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.

Письмові запевнення

9. Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу і, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про надання ними письмових запевнень відповідно до МСА 580[4], 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.

Факти, що стали відомі аудитору після дати звіту аудитора, але до дати оприлюднення фінансової звітності

10. Аудитор не зобов'язаний виконувати будь-які аудиторські процедури щодо фінансової звітності після дати звіту аудитора. Проте якщо після дати звіту аудитора, але до дати оприлюднення фінансової звітності аудитору стає відомим факт, який, якби був відомий аудитору на дату звіту аудитора, міг би призвести до внесення ним змін до звіту аудитора, аудитор повинен (див. параграф А11–А12):

(a) обговорити це питання з управлінським персоналом або, де це доречно, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;

[4] МСА 580 *«Письмові запевнення»*.

(b) визначити, чи потрібно вносити зміни до фінансової звітності і, якщо так, то

(c) здійснити запити, яким чином управлінський персонал має намір вирішити це питання у фінансовій звітності.

11. Якщо управлінський персонал вносить зміни до фінансової звітності, аудитор повинен:

(a) виконати аудиторські процедури щодо зміни, необхідні за обставин;

(b) крім випадків, застосовання обставин параграфа 12:

(i) розширити аудиторські процедури, зазначені в параграфах 6 і 7, до дати нового звіту аудитора;

(ii) надати новий звіт аудитора щодо зміненої фінансової звітності. Новий звіт аудитора не повинен датуватися раніше, ніж дата затвердження зміненої фінансової звітності.

12. 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 параграфом 11(b)(i) цією зміною. У таких випадках аудитор повинен або:

(a) змінити звіт аудитора, щоб включити додаткову дату, обмежену цією зміною, яка тим самим показує, що аудиторські процедури стосовно подій після звітного періоду обмежуються винятково тією зміною в фінансовій звітності, описаною у відповідній примітці у фінансовій звітності, або (див. параграф А13);

(b) надати новий або змінений звіт аудитора, що містить у пояснювальному параграфі[5] або у параграфі з інших питань зазначення того, що аудиторські процедури стосовно подій після звітного періоду обмежуються винятково тією зміною до фінансової звітності, яку наведено у відповідній примітці до фінансової звітності.

13. У деяких юрисдикціях від управлінського персоналу може не вимагатися законами, нормативними актами чи концептуальною основою фінансового звітування оприлюднення зміненої фінансової звітності та, відповідно, аудитору не потрібно надавати змінений або новий звіт аудитора. Проте якщо управлінський персонал не вносить зміни до фінансової звітності за обставин, а аудитор вважає, що її (фінансову звітність) необхідно змінити, тоді (див. параграфи А14–А15):

[5] Див. МСА 706 (переглянутий) *«Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»*.

(a) якщо звіт аудитора ще не було надано суб'єкту господарювання, аудитор повинен модифікувати думку, як того вимагає МСА 705 (переглянутий)[6], а потім надати звіт аудитора; або

(b) якщо звіт аудитора вже було надано суб'єкту господарювання, аудитор повинен повідомити управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, крім випадків, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, що вони не повинні оприлюднювати фінансову звітність третім особам до внесення всіх необхідних змін. Якщо незважаючи на це фінансова звітність була оприлюднена у подальшому без необхідних змін, аудитор повинен вжити належних заходів, щоб застерегти від допокладання на звіт аудитора (див. параграфи А16–А17).

Факти, що стали відомі аудитору після оприлюднення фінансової звітності

14. Після оприлюднення фінансової звітності аудитор не зобов'язаний виконувати будь-які аудиторські процедури стосовно такої фінансової звітності. Проте якщо після того як фінансова звітність була оприлюднена, аудитору стає відомий факт, який, якби він був відомий аудитору на дату звіту аудитора, міг призвести до внесення змін аудитором до звіту аудитора, аудитор повинен:

(a) обговорити це питання з управлінським персоналом або, де це доречно, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;

(b) визначити, чи потребує фінансова звітність внесення змін і, якщо це так,

(c) зробити запит про те, як управлінський персонал збирається вирішити це питання у фінансовій звітності (див. параграф А18).

15. Якщо управлінський персонал вносить зміни до фінансової звітності, аудитор повинен (див. параграф А19):

(a) виконати аудиторські процедури, необхідні щодо зміни;

(b) виконати огляд заходів, вжитих управлінським персоналом для забезпечення того, щоб будь-яка особа, яка отримала раніше оприлюднену фінансову звітність разом із відповідним звітом аудитора, була повідомлена про цю ситуацію;

(c) крім випадків, коли застосовуються обставини параграфа 12:

(i) розширити аудиторські процедури, зазначені у параграфах 6 і 7, до дати нового звіту аудитора та датувати новий звіт аудитора не раніше ніж дата затвердження зміненої фінансової звітності; та

(ii) надати новий звіт аудитора щодо зміненої фінансової звітності;

[6] МСА 705 (переглянутий) *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»*.

(d) якщо застосовуються обставини параграфа 12, змінити звіт аудитора або надати новий звіт аудитора, як вимагається у параграфі 12.

16. Аудитор повинен включити до нового або зміненого звіту аудитора пояснювальний параграф або пояснювальний параграф з інших питань, що містить посилання на примітку в фінансовій звітності, в якій більш докладно зазначається причина зміни раніше оприлюдненої фінансової звітності та попереднього звіту аудитора, наданого аудитором.

17. 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[7], 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 (див. параграф А20).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріа

Сфера застосування цього МСА (див. параграф 1)

А1. Якщо фінансова звітність, що підлягала аудиту, була включена до інших документів після оприлюднення фінансової звітності (крім річних звітів, що підпадають під дію МСА 720 (переглянутий)), аудитор може мати додаткові обов'язки, пов'язані з подіями після звітного періоду, які йому, можливо, потрібно буде розглянути, наприклад, законодавчі чи нормативні вимоги, пов'язані з відкритою пропозицією цінних паперів у тих юрисдикціях, в яких цінні папери пропонуються до продажу. Наприклад, може вимагатися, щоб аудитор виконав додаткові аудиторські процедури до дати випуску остаточного варіанта проспекту емісії цінних паперів. Ці процедури можуть включати процедури, зазначені в параграфах 6 і 7, які було виконано до дати або якомога ближче до дати набрання чинності проспектом емісії цінних паперів, а

[7] МСА 260 (переглянутий) *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»*, параграф 13.

також ознайомлення з цим документом, щоб оцінити, чи узгоджується інша інформація в проспекті емісії цінних паперів із фінансовою інформацією, з якою аудитор асоціюється[8].

Визначення

Дата затвердження фінансової звітності (див. параграф 5(b))

A2. 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 (див. параграф 5(c))

A3. 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[9]. Отже, дата звіту аудитора не може бути раніше ніж дата затвердження фінансової звітності, як визначено в параграфі 5(b). Через адміністративні питання може пройти певний період часу між датою звіту аудитора, як визначено в параграфі 5(b), і датою надання звіту аудитора суб'єкту господарювання.

---

8 Див. МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграф 2.

9 МСА 700, параграф 41. У деяких випадках закон або нормативний акт також визначає момент у процесі перевірки фінансової звітності, на який очікується завершення аудиту.

Дата оприлюднення фінансової звітності (див. параграф 5(d))

A4. 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.

Особливі положення щодо суб'єктів господарювання державного сектору

A5. У випадку суб'єктів господарювання у державному секторі датою оприлюднення фінансової звітності може бути дата, коли фінансова звітність, що підлягала аулиту, і звіт аудитора щодо неї подаються до законодавчого органу чи оприлюднюються в інший спосіб.

Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора (див. параграфи 6–9)

A6. Залежно від оцінювання ризиків аудитором аудиторські процедури, яких вимагає параграф 6, 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, яких вимагають параграфи 6 і 7, 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).

A7. Параграф 7 передбачає певні аудиторські процедури в цьому контексті, які аудитор повинен виконувати згідно з параграфом 6. Однак процедури щодо подій після звітного періоду, які виконує аудитор, можуть залежати від доступної інформації, зокрема від стадії готовності бухгалтерських записів після звітної дати. Якщо бухгалтерські записи не є актуальними і, відповідно, проміжна фінансова звітність (для внутрішніх чи зовнішніх цілей) не складалася або протоколи засідань управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, не були підготовлені, відповідні аудиторські процедури можуть проводитись у формі інспектування доступних облікових регістрів і записів, включаючи банківські виписки. У параграфі A8 наведено приклади деяких додаткових питань, які аудитор може розглянути в ході таких запитів.

A8. Додатково до аудиторських процедур, яких вимагає параграф 7, 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; або
- 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.

Запит (див. параграф 7(b))

A9. При здійсненні запитів до управлінського персоналу і, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про те, чи відбулися будь-які події після звітного періоду, які могли б вплинути на фінансову звітність, аудитор може запитати про поточний стан статей, які були відображені в бухгалтерському обліку на основі попередніх або неостаточних даних, і може зробити особливі запити щодо таких питань:

- чи з'явилися нові прийняті зобов'язання, нові позики або нові гарантії;
- чи здійснювалися або плануються продажі або придбання активів;
- чи було збільшення капіталу або випуск боргових інструментів, таких як випуск нових акцій чи облігацій, чи була укладена або планується укладення угоди про злиття чи ліквідацію;
- чи були будь-які активи, конфісковані урядом або знищені, наприклад через пожежу або повінь;
- чи були будь-які події, що стосуються умовних зобов'язань;
- чи були зроблені або чи передбачаються будь-які незвичайні бухгалтерські коригування;
- чи відбулися або чи є вірогідність того, що відбудуться будь-які події, які ставлять під сумнів прийнятність облікових політик, використаних при складанні фінансової звітності, як це було б, наприклад, якби такі події поставили під сумнів обґрунтованість припущення про безперервність діяльності;
- чи відбулися будь-які події, які стосуються перевірки облікових оцінок або забезпечень, відображених у фінансовій звітності;
- чи відбулися будь-які події, які стосуються відновлення активів.

Ознайомлення з протоколами (див. параграф 7в)

Особливі положення щодо суб'єктів господарювання у державному секторі

A10. У державному секторі аудитор може ознайомитися з офіційними протоколами засідань, проведених законодавчими органами, і зробити запити щодо питань, розглянутих на цих засіданнях, стосовно яких офіційні протоколи ще недоступні.

Факти, що стали відомі аудитору після дати звіту аудитора, але до дати оприлюднення фінансової звітності

Причетність іншої інформації, отриманої після дати звіту аудитора (див. параграф 10)

A11. Хоча аудитор не зобов'язаний виконувати будь-які аудиторські процедури щодо фінансової звітності після дати звіту аудитора, але до дати оприлюднення фінансової звітності, МСА 720 (переглянутий) містить вимоги та надає керівництво щодо іншої інформації, отриманої після дати звіту аудитора, які може включати іншу інформацію, отриману після дати звіту аудитора, але до дати оприлюднення фінансової звітності.

Відповідальність управлінського персоналу перед аудитором (див. параграф 10)

A12. Як пояснюється в МСА 210, умови завдань з аудиту включають згоду управлінського персоналу інформувати аудитора про факти, що можуть вплинути на фінансову звітність, про які управлінському персоналу може стати відомо протягом періоду з дати звіту аудитора до дати оприлюднення[10] фінансової звітності.

Подвійне датування (див. параграф 12(а))

A13. Якщо за обставин, зазначених у параграфі 12(а), 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 читача 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. Нижче наведено приклад такої додаткової дати:

(Дата звіту аудитора) за винятком примітки Y, яка подається на (дата завершення аудиторських процедур, обмежених зміною, зазначеною в примітці Y).

Невнесення зміни до фінансової звітності управлінським персоналом (див. параграф 13)

A14. У деяких юрисдикціях закони, нормативні акти або концептуальна основа фінансового звітування можуть не вимагати, щоб управлінський персонал оприлюднював змінену фінансову звітність. Таке часто трапляється, коли наближається випуск фінансової звітності за наступний період за умови, що в такій звітності розкрита відповідна інформація у належний спосіб.

Особливі положення щодо суб'єктів господарювання у державному секторі

[10] МСА 210 *«Узгодження умов завдань з аудиту»*, параграф А24.

A15. Для суб'єктів господарювання у державному секторі заходи, вжиті відповідно до параграфа 13, якщо управлінський персонал не вносить зміни в фінансову звітність, можуть також включати звітування до законодавчих або інших відповідних органів згідно з ієрархію звітування щодо впливу події після звітного періоду на фінансову звітність та звіт аудитора.

Дії аудитора, спрямовані на застереження від покладання на звіт аудитора (див. параграф 13(b))

A16. Аудитору може бути необхідно виконати додаткові юридичні обов'язки навіть у тому випадку, якщо аудитор направив повідомлення управлінському персоналу не оприлюднювати фінансову звітність і управлінський персонал погодився з цим.

A17. Якщо управлінський персонал оприлюднив фінансову звітність незважаючи на повідомлення аудитора не оприлюднювати фінансову звітність третім сторонам, спосіб дій аудитора, щоб застерегти від покладання на звіт аудитора щодо фінансової звітності залежить від юридичних прав та обов'язків аудитора. Зрештою аудитор може вважати доцільним звернутися за юридичною консультацією.

Факти, що стали відомі аудитору після оприлюднення фінансової звітності

Причетність іншої інформації, отриманої після дати оприлюднення фінансової звітності (див. параграф 14)

A18. Відповідальність аудитора стосовно іншої інформації, отриманої після дати звіту аудитора, викладено в МСА 720 (переглянутий). Хоча аудитор не зобов'язаний виконувати будь-які аудиторські процедури щодо фінансової звітності після оприлюднення фінансової звітності, МСА 720 (переглянутий) містить вимоги та надає керівництво щодо іншої інформації, отриманої після дати звіту аудитора.

Невнесення зміни до фінансової звітності управлінським персоналом (див. параграф 15)

Особливі положення щодо суб'єктів господарювання у державному секторі

A19. У деяких юрисдикціях закони або нормативні акти можуть забороняти суб'єктам господарювання у державному секторі оприлюднювати змінену фінансову звітність. За таких обставин прийнятним способом дій аудитора може бути звітування відповідному органу, як передбачено законодавством.

Дії аудитора, спрямовані на застереження від покладання на звіт аудитора (див. параграф 17)

A20. Якщо аудитор вважає, що управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вжили необхідних заходів для застереження від покладання на звіт аудитора щодо фінансової звітності, опри-

людненої суб'єктом господарювання раніше, незважаючи на попереднє повідомлення аудитора про те, що він вживатиме необхідних заходів для застереження від такого покладання, спосіб дій аудитора залежить від його юридичних прав та обов'язків. Зрештою аудитор може вважати доцільним звернутися за юридичною консультацією.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 570 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)

«БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку 2

Відповідальність за оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі 3–7

Дата набрання чинності 8

Цілі 9

Вимоги

Процедури оцінки ризиків та відповідні дії 10–11

Оцінювання оцінки управлінського персоналу 12–14

Період після оцінки управлінського персоналу 15

Додаткові аудиторські процедури, якщо виявлено події або умови 16

Висновки аудитора 17–20

Вплив на звіт аудитора 21–24

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями 25

Значна затримка у затвердженні фінансової звітності 24

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МСА A1

Припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку A2

Процедури оцінки ризиків та відповідні дії A3–A7

Оцінювання оцінки управлінського персоналу A8–A13

БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ

Період після оцінки управлінського персоналу A14–A15

Додаткові аудиторські процедури, якщо виявлено події або умови . A16–A20

Висновки аудитора A21–A25

Вплив на звіт аудитора A26–A35

Додаток. Приклади звітів аудитора, що стосуються безперервності діяльності

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 570 (переглянутий) *«Безперервність діяльності»* слід розглядати разом із МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора і проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора під час аудиту фінансової звітності, що стосується безперервності діяльності та впливу на звіт аудитора (див. параграф А1).

Припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку

2. 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 (див. параграф А2).

Відповідальність за оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі

3. Деякі концептуальні основи фінансового звітування містять чітку вимогу до управлінського персоналу здійснювати особливу оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі та стандарти, що стосуються питань, які мають бути розглянуті, а також розкриття інформації, що повинні бути зроблені у зв'язку з безперервністю діяльності. Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 1 вимагає, щоб управлінський персонал здійснював оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі[1]. Законодавчий або нормативний акт також може установлювати детальні вимоги щодо відповідальності управлінського персоналу за оцінку здатності суб'єкта господарювання

[1] МСБО 1 *«Подання фінансової звітності»*, параграфи 25 – 26.

продовжувати свою діяльність на безперервній основі та відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності.

4. Інші концептуальні основи фінансового звітування можуть не містити чіткої вимоги до управлінського персоналу здійснювати особливу оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Однак оскільки припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є фундаментальним принципом при складанні фінансової звітності, як зазначено у параграфі 2, складання фінансової звітності вимагає, щоб управлінський персонал оцінював здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, навіть у разі, якщо концептуальна основа фінансового звітування не містить чіткої вимоги робити це.

5. 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. Наведені далі чинники є доречними для такого судження:

- ступінь невизначеності, пов'язаної з результатом події або умови, значно збільшується, чим більш віддаленими в майбутньому є така подія або умова, або результат. З цієї причини більшість концептуальних основ фінансового звітування, що вимагають чіткої оцінки управлінського персоналу, визначають період, за який управлінському персоналу потрібно врахувати всю доступну інформацію;
- на судження стосовно результату подій або умов впливають розмір і складність суб'єкта господарювання, характер та стан його бізнесу і ступінь впливу зовнішніх чинників;
- будь-яке судження щодо майбутнього ґрунтується на інформації, що є доступною у той час, коли висловлюється таке судження. Подальші події можуть призвести до результатів, які не відповідатимуть судженням, що були обґрунтованими на час їх висловлення.

Відповідальність аудитора

6. Відповідальність аудитора полягає в тому, щоб отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі та дійти висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку під час складання фінансової звітності, та дійти висновку, ґрунтуючись на отриманих аудиторських доказах, чи існує суттєва невизначеність стосовно здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Така відповідальність існує навіть у тому разі, якщо концептуальна основа фінансового звітування, застосована при складанні фінансової звітності, не містить чіткої вимоги до управлінського персоналу здійснювати особливу оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

7. Однак, як зазначено в МСА 200[2], потенційний вплив властивих обмежень на здатність аудитора виявити суттєві викривлення є більшим для майбутніх подій або умов, що можуть призвести суб'єкт господарювання до того, щоб припинити продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Аудитор не може передбачити такі майбутні події або умови. Відповідно відсутність будь-якого посилання на суттєву невизначеність щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі в звіті аудитора не може розглядатися як гарантія здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Дата набрання чинності

8. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше.

Цілі

9. Цілями аудитора є:
   (a) 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;
   (b) 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;
   (c) звітувати відповідно до цього МСА.

Вимоги

Процедури оцінки ризику та відповідні дії

10. Виконуючи процедури оцінки ризиків, як вимагає МСА 315 (переглянутий)[3], аудитор повинен розглянути, чи існують події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. При цьому аудитор повинен визначити, чи управлінський персонал вже виконав попередню оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (див. параграфи А3–А6) та:
    (a) якщо така оцінка була виконана, аудитор повинен обговорити оцінку з управлінським персоналом і визначити, чи виявив управлінський персонал події та умови, що окремо або в сукупності можуть поставити

[2] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграфи А51–А52.

[3] МСА 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*, параграф 5.

під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, і, якщо це так, обговорити плани управлінського персоналу щодо їх усунення, або

(b) якщо така оцінка ще не була виконана, аудитор повинен обговорити з управлінським персоналом основу для запланованого використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та зробити запит управлінському персоналу, чи існують такі події й умови, що окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

11. Аудитор повинен залишатися уважним протягом усього аудиту до аудиторських доказів щодо подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (див. параграф А7).

Оцінювання оцінки управлінського персоналу

12. Аудитор повинен здійснити оцінювання оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (див. параграфи А8–А10; А12–А13).

13. Здійснюючи оцінювання оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, аудитор повинен охопити той самий період, який був використаний управлінським персоналом для виконання оцінки відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування або встановлений законодавчим чи нормативним актом довший період. Якщо оцінка управлінського персоналу щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі охоплює менш як 12 місяців від звітної дати, тоді, як визначено у МСА 560[4], аудитор повинен звернутись із вимогою до управлінського персоналу розширити період оцінки щонайменше на 12 місяців від цієї дати (див. параграфи А11–А13).

14. Здійснюючи оцінювання оцінки управлінського персоналу, аудитор повинен розглянути, чи містить оцінка управлінського персоналу всю доречну інформацію, що стає відомою аудитору в результаті аудиту.

Період після оцінки управлінського персоналу

15. Аудитор повинен зробити запит до управлінського персоналу про те, чи відомо йому про події або умови після періоду оцінки управлінського персоналу, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (див. параграфи А14–А15).

[4] МСА 560 *«Подальші події»*, параграф 5 (а).

Додаткові аудиторські процедури, якщо виявлено події або умови

16. Якщо виявлено події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, щоб визначити, чи існує суттєва невизначеність, пов'язана з подіями або умовами, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (далі «суттєва невизначеність»), за допомогою виконання додаткових аудиторських процедур, включаючи розгляд пом'якшувальних чинників. Ці процедури мають включати таке (див. параграф А16):
    (a) якщо управлінський персонал ще не виконав оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, звернутися з вимогою до управлінського персоналу виконати таку оцінку;
    (b) здійснити оцінювання плану управлінського персоналу щодо майбутніх дій у зв'язку з його оцінкою безперервності діяльності, чи ймовірно, що результат цих планів поліпшить ситуацію, та чи здійсненні плани управлінського персоналу за обставин (див. параграф А17);
    (c) якщо суб'єкт господарювання склав прогноз руху грошових коштів та аналіз прогнозу є значущим чинником при розгляді майбутнього результату подій або умов в оцінці планів управлінського персоналу щодо майбутніх дій (див. параграфи А18–А19):
        (i) оцінити надійність даних, що покладено в основу складання прогнозу;
        (ii) визначити, чи є належним підтвердження припущень, що покладено в основу складання прогнозу;
    (d) розглянути, чи стали доступними будь-які додаткові факти або інформація після дати, якщо управлінський персонал зробив свою оцінку;
    (e) надіслати запит про письмові запевнення від управлінського персоналу та, якщо це доречно, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно їхніх планів щодо майбутніх дій і здійсненності цих планів.

Висновки аудитора

17. Аудитор повинен оцінити, чи отримані прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі та дійти висновку щодо доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності.

18. На основі отриманих аудиторських доказів аудитор повинен дійти висновку, чи існує за судженням аудитора суттєва невизначеність, що

стосується подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Суттєва невизначеність існує в разі, якщо значущість її потенційного впливу та ймовірність виникнення є такою, що, за судженням аудитора, доречне розкриття інформації про характер та вплив невизначеності є необхідним (див. параграфи А21– А22):

(a) для достовірного подання фінансової звітності у разі концептуальної основи достовірного подання, або

(b) для того, щоб фінансова звітність не вводила в оману, у разі концептуальної основи дотримання вимог.

Належна якість розкриттів інформації, якщо виявлено події або умови та існує суттєва невизначеність

19. Якщо аудитор доходить висновку про те, що використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є доречним за обставин, але існує суттєва невизначеність, аудитор повинен визначити, чи фінансова звітність (див. параграфи А22–А23):

(a) належно розкриває інформацію про основні події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі та плани управлінського персоналу щодо розгляду цих подій або умов; і

(b) чітко розкриває інформацію про те, що 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, і, отже, він не зможе реалізувати свої активи та погасити зобов'язання за звичайного перебігу господарської діяльності.

Належна якість розкриттів інформації, якщо виявлено події або умови, але не існує суттєвої невизначеності

20. Якщо виявлено події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, але на основі отриманих аудиторських доказів аудитор доходить висновку, шо не існує суттєвої невизначеності, аудитор повинен оцінити, чи надає фінансова звітність належні розкриття інформації про такі події або умови з огляду на вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграфи А24–А25).

Вплив на звіт аудитора

Використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку не є прийнятним

21. 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 (див. параграфи А26–А27).

Використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є прийнятним, але існує суттєва невизначеність

Інформація про суттєву невизначеність належно розкрита у фінансовій звітності

22. 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» (див. параграфи А28–А31, А34) для того, щоб:
    (a) привернути увагу до примітки у фінансовій звітності, в якій розкривається інформація про питання, зазначені у параграфі 19; та
    (b) 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.

Інформація про суттєву невизначеність не розкрита належно у фінансовій звітності

23. Якщо інформація про суттєву невизначеність не розкрита належно у фінансовій звітності, аудитор повинен (див. параграфи А32–А34):
    (a) висловити думку із застереженням або негативну думку, що є доречним, відповідно до МСА 705 (переглянутий)[5];
    (b) 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.

Небажання управлінського персоналу зробити або розширити оцінку

24. Якщо управлінський персонал не бажає зробити або розширити свою оцінку, коли його про це просить аудитор, аудитор повинен розглянути вплив цього на звіт аудитора (див. параграф А35).

[5] МСА 705 (переглянутий) *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»*.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

25. Крім випадків, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання[6], аудитор повинен повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про виявлені події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Таке повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, має містити таке:
    (a) чи становлять події або умови суттєву невизначеність;
    (b) чи є прийнятним використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності;
    (c) належну якість розкриттів відповідної інформації у фінансовій звітності; та
    (d) вплив на звіт аудитора, де це застосовно.

Значна затримка у затвердженні фінансової звітності

26. Якщо управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, значно затримують затвердження фінансової звітності після дати фінансової звітності, аудитор повинен зробити запит про причини такої затримки. Якщо аудитор вважає, що затримка може бути пов'язана з подіями або умовами, що стосуються оцінки безперервності діяльності, аудитор повинен виконати необхідні додаткові аудиторські процедури, описані у параграфі 16, а також розглянути вплив на висновок аудитора, що стосується існування суттєвої невизначеності, як зазначено у параграфі 18.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріа

Сфера застосування цього МСА (див. параграф 1)

A1. МСА 701[7] розглядає відповідальність аудитора за повідомлення інформації про ключові питання аудиту в звіті аудитора. Цей МСА зазначає, що якщо застосовується МСА 710, питання, пов'язані з безперервністю діяльності, можуть бути визначені як ключові питання аудиту, та пояснює, що суттєва невизначеність, пов'язана з подіями або умовами, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання

[6] МСА 260 (переглянутий) *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»*, параграф 13.

[7] МСА 701 *«Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»*.

продовжувати свою діяльність на безперервній основі, є ключовим питанням аудиту[8] за своїм характером.

Припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку (див. параграф 2)

Особливі положення щодо суб'єктів господарювання в державному секторі

A2. Використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є також доречним для суб'єктів господарювання у державному секторі. Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) 1 розглядає питання здатності суб'єктів господарювання в державному секторі продовжувати свою діяльність на безперервній основі[9]. Ризики безперервності діяльності можуть виникати в ситуаціях, проте вони не обмежуються ними, в яких суб'єкти господарювання в державному секторі здійснюють свою діяльність як прибуткові організації, коли державна допомога може бути зменшена чи скасована, або в разі приватизації. Події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі у державному секторі, можуть охоплювати ситуації, в яких суб'єкт господарювання в державному секторі не має фінансування для тривалого існування або якщо приймаються політичні рішення, що впливають на послуги, які надає суб'єкт господарювання в державному секторі.

Процедури оцінки ризиків та відповідні дії

Події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (див. параграф 10)

A3. 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.

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.

---

8 Див. параграфи 15 і A41 МСА 701.

9 МСБОДС 1 *«Подання фінансових звітів»*, параграфи 38–41.

- 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.

Інше

- 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.

Значущість таких подій або умов часто може пом'якшуватися іншими чинниками. Наприклад, наслідки неможливості суб'єкта господарювання нормально погашати борги можуть компенсуватися планами управлінського персоналу забезпечити достатні грошові потоки альтернативними засобами, такими як вибуття активів, реструктуризація по-

гашення позик або отримання додаткового капіталу. Аналогічно втрата головного постачальника може бути пом'якшена наявністю прийнятного альтернативного джерела постачання.

А4. Процедури оцінки ризиків, яких вимагає параграф 10, допомагають аудитору визначати, чи ймовірно, що використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку управлінським персоналом стане важливим питанням, та його вплив на планування аудиту. Ці процедури роблять також можливими більш вчасні обговорення з управлінським персоналом, включаючи обговорення планів управлінського персоналу та вирішення будь-яких виявлених питань щодо безперервності діяльності.

Особливі положення щодо малих підприємств (див. параграф 10)

А5. Розмір суб'єкта господарювання може впливати на його здатність витримувати несприятливі умови. Малі підприємства мають змогу швидко реагувати та використовувати можливості, але можуть не мати резервів для забезпечення сталої діяльності.

А6. Умови, які особливо стосуються малих підприємств, містять ризик того, що банки та інші позикодавці можуть припинити підтримку суб'єкта господарювання, а також ризик можливої втрати головного постачальника, основного клієнта, ключового працівника або права здійснювати свою діяльність за ліцензією, франшизою чи іншою юридичною угодою.

Постійна уважність протягом усього аудиту до аудиторських доказів щодо подій або умов (див. параграф 11)

А7. МСА 315 (переглянутий) вимагає, щоб аудитор переглядав оцінку аудиторського ризику та змінював подальші заплановані аудиторські процедури, якщо під час проведення аудиту отримано додаткові аудиторські докази, що впливають на оцінку ризику аудитором[10]. Якщо події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, виявлені після виконаних аудитором процедур оцінок ризику, тоді додатково до виконання процедур параграфа 16 може бути потрібно переглянути оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення. Існування таких подій або умов також може впливати на характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики. МСА 330[11] встановлює вимоги і надає керівництво щодо цього питання.

[10] МСА 315 (переглянутий), параграф 31.
[11] МСА 330 «*Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики*».

Оцінювання оцінки управлінського персоналу

Оцінка управлінського персоналу, підтверджувальний аналіз та оцінка аудитора (див. параграф 12)

A8. Оцінка управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність на безперервній основі є ключовою частиною розгляду аудитором використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку.

A9. Аудитор не несе відповідальності за виправлення ситуації, якщо аналіз не був зроблений управлінським персоналом. Проте за деяких обставин відсутність детального аналізу, зробленого управлінським персоналом, для підтвердження його оцінки, не може перешкодити аудитору дійти висновку про те, чи є прийнятним використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку за конкретних обставин. Наприклад, якщо є попередні прибуткові операції та прямий доступ до фінансових ресурсів, управлінський персонал може виконати оцінку без детального аналізу. У такому випадку оцінювання аудитором прийнятності оцінки управлінського персоналу може бути виконане без детальних процедур оцінки, якщо інші аудиторські процедури є достатніми для того, щоб дати змогу аудитору дійти висновку про те, чи є доречним за обставин використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку управлінським персоналом при складанні фінансової звітності.

A10. За інших обставин оцінювання оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, як вимагає параграф 12, може включати перевірку процесу, якого дотримувався управлінський персонал, щоб зробити свою оцінку, припущень, на яких ґрунтується оцінка, та планів майбутніх дій управлінського персоналу, а також здійсненності планів управлінського персоналу за конкретних обставин.

Період оцінки управлінського персоналу (див. параграф 13)

A11. Більшість концептуальних основ фінансового звітування, що вимагають чіткої оцінки управлінського персоналу, встановлюють період, за який управлінському персоналу потрібно взяти до уваги всю доступну інформацію[12].

Особливі положення щодо малих підприємств (див. параграфи 12–13)

A12. У багатьох випадках управлінський персонал малих підприємств може не робити детальної оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, але замість цього

[12] Наприклад, МСБО 1 визначає це як період тривалістю принаймні не менш як 12 місяців від кінця звітного періоду.

може покладатися на глибоке знання бізнесу та очікуваних майбутніх результатів. Проте відповідно до вимог цього МСА аудитор повинен перевірити оцінку управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Для малих підприємств може бути доречним обговорити середньо- та довгострокове фінансування суб'єкта господарювання з управлінським персоналом за умови, що твердження управлінського персоналу можуть бути підтверджені достатніми документальними доказами та не суперечать розумінню суб'єкта господарювання аудитором. Отже, вимогу параграфа 13 до аудитора звернутися із вимогою до управлінського персоналу розширити оцінку можна виконати, наприклад через обговорення, запит або інспектування підтвердної документації, зокрема замовлення, отримані на майбутні поставки, оцінюються щодо їх здійсненності або обґрунтованості в інший спосіб.

A13. Постійна допомога власників-керівників часто є важливою для здатності малих підприємств продовжувати свою діяльність на безперервній основі. У випадках, якщо мале підприємство значною мірою фінансується через позику від власника-керівника, може бути важливим, щоб ці кошти не вилучалися. Наприклад, безперервність діяльності малого підприємства за складних фінансових обставин може залежати від того, чи надасть власник-керівник субординовану позику для суб'єкта господарювання на користь банку чи інших кредиторів або чи підтримує власник-керівник позику для суб'єкта господарювання, надаючи гарантію своїми власними активами як заставу. За таких обставин аудитор може отримати прийнятні документальні докази субординування позики або гарантії власника-керівника. Якщо суб'єкт господарювання залежить від додаткової підтримки власника-керівника, аудитор може оцінити здатність власника-керівника виконувати свої зобов'язання згідно з угодою про підтримку. Крім того, аудитор може просити надати письмове підтвердження умов такої підтримки та наміру або розуміння власника-керівника.

Період після оцінки управлінського персоналу (див. параграф 15)

A14. Як вимагає параграф 11, аудитор залишається постійно уважним до можливості того, що можуть існувати відомі події, заплановані чи інші, або умови, які відбудуться після періоду оцінки, використаного управлінським персоналом, що поставлять під сумнів прийнятність використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності. Оскільки ступінь невизначеності, пов'язаної з результатом події або умови, збільшується, чим більш віддаленою в майбутньому є така подія або умова, під час розгляду подій або умов, віддалених у майбутньому, мають бути значущі ознаки проблем із безперервністю діяльності до того, як аудитору буде потрібно розглянути подальші дії. Якщо такі події або умови виявлено, аудитору необхідно звернутися з вимогою до управлінського персоналу щодо проведення перевірки управлінським

потенційної значущості подій або умов в їхній оцінці здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. За таких обставин застосовуються процедури параграфа 16.

A15. Крім звернення до управлінського персоналу, аудитор не несе відповідальності за виконання будь-яких інших аудиторських процедур для виявлення подій або умов, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі після періоду, охопленого оцінкою управлінського персоналу, який, як зазначено у параграфі 13, дорівнює щонайменше 12 місяців від звітної дати.

Додаткові аудиторські процедури, якщо виявлено події або умови (див. параграф 16)

A16. Аудиторські процедури, що відповідають вимогам параграфа 16, можуть включати:

- аналіз та обговорення з управлінським персоналом грошових потоків, прибутку й інших відповідних прогнозів;
- аналіз та обговорення останньої доступної проміжної фінансової звітності суб'єкта господарювання;
- розгляд умов боргових зобов'язань та угод про позики і визначення того, чи були вони порушені;
- розгляд протоколів зборів акціонерів і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та відповідних комітетів для виявлення проблем з фінансуванням;
- запити до зовнішнього юриста суб'єкта господарювання щодо існування судових позовів або претензій та обґрунтованості оцінок їх результатів управлінським персоналом та оцінки фінансових наслідків;
- підтвердження існування, законності та виконання угод про надання або забезпечення фінансової підтримки із пов'язаними і третіми сторонами та оцінювання фінансової здатності таких сторін надавати додаткові кошти;
- оцінювання планів суб'єкта господарювання щодо невиконаних замовлень клієнтів;
- виконання аудиторських процедур стосовно подальших подій для виявлення подій, що пом'якшують чи в інший спосіб впливають на здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі;
- підтвердження існування, умов та достатності можливостей отримати позики;
- отримання та огляд звітів щодо заходів від регуляторних органів;
- визначення адекватності підтвердження будь-якого запланованого вибуття активів.

Оцінювання планів управлінського персоналу щодо майбутніх дій (див. параграф 16 (b))

A17. Оцінювання планів управлінського персоналу щодо майбутніх дій може включати запити до управлінського персоналу щодо його планів майбутніх дій, які стосуються, наприклад, його планів ліквідувати активи, позичити гроші або реструктурувати борг, зменшити чи відстрочити видатки або збільшити капітал.

Період оцінки управлінського персоналу (див. параграф 16 (c))

A18. Додатково до процедур, яких вимагає параграф 16 (c), 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.

A19. Якщо припущення управлінського персоналу містять дані про тривалу фінансову підтримку від третіх сторін чи через надання субординованих позик, прийняття зобов'язань зберегти чи надати додаткове фінансування або надання гарантій і така підтримка є важливою для здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, аудитору необхідно розглянути звернення із запитом про письмове підтвердження (включаючи умови) від таких третіх сторін і отримати докази їхньої здатності надати таку підтримку.

Письмові запевнення (див. параграф 16 (e))

A20. Аудитор може вважати доречним отримати особливі письмові запевнення, крім тих, що вимагаються в параграфі 16, для підтвердження аудиторських доказів, отриманих стосовно планів управлінського персоналу щодо майбутніх заходів у зв'язку з оцінкою безперервності діяльності та здійсненності цих планів.

Висновки аудитора

Суттєва невизначеність, пов'язана з подіями або умовами, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (див. параграфи 18–19)

A21. Термін «суттєва невизначеність» використовується у МСБО 1 при обговоренні невизначеностей, пов'язаних із подіями або умовами, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі та інформацію, що має бути розкрита у фінансовій звітності. В деяких концептуальних основах фінансового звітування за подібних обставин вживається термін «значна невизначеність».

Належна якість розкриття інформації, якщо виявлено події або умови та існує суттєва невизначеність

A22. Параграф 18 пояснює, що суттєва невизначеність існує в разі, якщо значущість потенційного впливу подій або умов та ймовірність виникнення є такою, що розкриття доречної інформації необхідне для досягнення достовірного подання (у разі концептуальної основи достовірного подання) або для того, щоб фінансова звітність не вводила в оману (в разі концептуальної основи дотримання вимог). Параграф 18 вимагає, щоб аудитор дійшов висновку, чи існує така суттєва невизначеність незалежно від того, чи визначає та в який спосіб визначає суттєву невизначеність застосовна концептуальна основа фінансового звітування.

A23. Параграф 19 вимагає, щоб аудитор визначив, чи розкриті у фінансовій звітності питання, що розглядалися в цьому параграфі. Таке визначення є додатковим до визначення аудитором належної якості розкриттів інформації про суттєву невизначеність, що вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування. Розкриття інформації, якого вимагають деякі концептуальні основи фінансового звітування додатково до питань, наведених у параграфі 19, можуть включати розкриття інформації про таке:

- оцінку управлінським персоналом значущості подій або умов, що стосуються здатності суб'єкта господарювання виконувати свої зобов'язання, або
- значні судження, зроблені управлінським персоналом, як складової його оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Деякі концептуальні основи фінансового звітування можуть надавати додаткове керівництво стосовно розгляду управлінським персоналом розкриття інформації про значущість потенційного впливу основних подій або умов та ймовірність і час їх виникнення.

Належна якість розкриття інформації, якщо виявлено події або умови, але не існує суттєвої невизначеності (див. параграф 20)

A24. Навіть якщо не існує суттєвої невизначеності, параграф 20 вимагає, щоб аудитор оцінював з огляду на вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, чи надає фінансова звітність належне розкриття інформації про події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Деякі концептуальні основи фінансового звітування можуть розглядати розкриття інформації про таке:

- основні події чи умови;
- оцінки управлінського персоналу значущості цих подій або умов у зв'язку зі здатністю суб'єкта господарювання виконувати свої зобов'язання;

- плани управлінського персоналу, що пом'якшують вплив цих подій або умов; або
- значні судження, зроблені управлінським персоналом, як складової його оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

A25. Якщо фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, оцінка аудитором того, чи фінансова звітність досягає достовірного подання, включає розгляд загального подання, структури і змісту фінансової звітності та чи фінансова звітність, включаючи відповідні примітки, відображає господарські операції та події, що покладено в основу її складання, у спосіб, який забезпечує достовірне подання[13]. Залежно від фактів і обставин аудитор може визначити, що для досягнення достовірного подання потрібне розкриття додаткової інформації. Наприклад, це може бути випадок, якщо виявлено події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, але на основі отриманих аудиторських доказів аудитор доходить висновку, що не існує суттєвої невизначеності та застосовна концептуальна основа фінансового звітування не вимагає чіткого розкриття інформації про ці обставини.

Вплив на звіт аудитора

Використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку не є прийнятним (див. параграф 21)

A26. Якщо фінансова звітність 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 в фінансовій звітності не є прийнятним, вимога параграфа 21, щоб аудитор висловив негативну думку, застосовується незалежно від того, чи містить або не містить фінансова звітність розкриття інформації про неприйнятність використання управлінським персоналом припущення про безперервність як основи бухгалтерського обліку.

A27. Якщо використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку не є прийнятним за обставин, від управлінського персоналу може вимагатися або він може вибирати складання фінансової звітності за іншим принципом (наприклад, на основі ліквідації). Аудитор зможе виконати аудит такої фінансової звітності за умови, що він визначить, що цей інший принцип бухгалтерського обліку є доречним за обставин. Аудитор також може висловити немодифіковану думку щодо цієї фінансової звітності за умови, що в ній належно розкрито інформацію про принцип бухгалтерського обліку, на основі якого складається фінансова

[13] МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»*, параграф 14.

звітність. Аудитор може вважати за прийнятне або необхідне включити «Пояснювальний параграф» відповідно до МСА 706 (переглянутий)[14] в звіт аудитора, щоб привернути увагу користувача до цього альтернативного принципу бухгалтерського обліку та причини його використання.

Використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є прийнятним, але існує суттєва невизначеність (див. параграфи 22–23)

A28. Виявлення суттєвої невизначеності – питання, що є важливим для розуміння фінансової звітності користувачами. Використання окремого розділу, який містить посилання на той факт, що існує суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності, попереджає користувачів про цю проблему.

A29. Додаток до цього МСА наводить приклади тверджень, що потрібно включати до звіту аудитора щодо фінансової звітності, якщо застосовною концептуальною основою фінансового звітування є Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Якщо використовується інша застосовна концептуальна основа фінансового звітування, а не МСФЗ, приклади, наведені в Додатку до цього МСА, можливо потрібно буде змінити так, щоб вони відображали застосування іншої концептуальної основи фінансового звітування за обставин.

A30. Параграф 22 установлює мінімальну інформацію, яку потрібно подавати в аудиторському звіті за всіх описаних обставин. Аудитор може надати додаткову інформацію, щоб доповнити потрібні твердження, наприклад пояснити:

- що існування суттєвої невизначеності є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами[15], або
- як це питання розглядалося під час аудиту (див. параграф A1).

Інформація про суттєву невизначеність належно розкрита у фінансовій звітності (див. параграф 22)

A31. Приклад 1 Додатка до цього МСА є прикладом звіту аудитора, коли аудитор отримав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, але існує суттєва невизначеність й інформація належно розкрита у фінансовій звітності. Додаток до МСА 700 (переглянутий) містить також ілюстративне формулювання, яке повинно бути включено до звіту аудитора для всіх суб'єктів господарювання у зв'язку з безперервністю діяльності для того, щоб розглянути відповідні обов'язки тих, хто несе відповідальність за фінансову звітність, та обов'язки аудитора щодо безперервності діяльності.

[14] МСА 706 (переглянутий) *«Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»*.

[15] МСА 706 (переглянутий), параграф A2.

Інформація про суттєву невизначеність не розкрита належно у фінансовій звітності (див. параграф 23)

A32. Приклади 2 і 3 Додатка до цього МСА є прикладами звітів аудитора, що містять відповідно думку із застереженням та негативну думку, якщо аудитор отримав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, але інформація про суттєву невизначеність не розкрита належно у фінансовій звітності.

A33. У ситуаціях, пов'язаних із численними невизначеностями, які є значними для фінансової звітності в цілому, аудитор може вважати за доречне за надзвичайно рідкісних обставин висловити відмову від думки, а не включати твердження, яких вимагає параграф 22. МСА 705 (переглянутий) надає керівництво з цього питання[16].

Повідомлення інформації регуляторним органам (див. параграфи 22–23)

A34. Якщо аудитор суб'єкта господарювання, діяльність якого регулюється, вважає, що може бути потрібним включити посилання на питання безперервності діяльності до звіту аудитора, обов'язком аудитора може бути повідомити інформацію доречному регуляторному, правоохоронному чи наглядовому органу.

Небажання управлінського персоналу здійснити або розширити оцінку (див. параграф 24)

A35. За певних обставин аудитор може вважати за потрібне звернутися із вимогою до управлінського персоналу здійснити або розширити його оцінку. Якщо управлінський персонал не бажає робити це, думка із застереженням або відмова від висловлення думки в звіті аудитора можуть бути прийнятними, оскільки аудитор не зможе отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності, такі як аудиторські докази існування планів, що впроваджує управлінський персонал, або існування інших пом'якшувальних чинників.

[16] МСА 705 (переглянутий), параграф 10.

Додаток

(див. параграфи А29, А31–А32)

Приклади звітів аудитора, що стосуються безперервності діяльності

- Приклад 1. Звіт аудитора, що містить немодифіковану думку, коли аудитор дійшов висновку, що існує суттєва невизначеність та розкриття інформації у фінансовій звітності є належними.
- Приклад 2. Звіт аудитора, що містить думку із застереженням, коли аудитор дійшов висновку, що існує суттєва невизначеність та що фінансова звітність містить суттєве викривлення через неналежне розкриття інформації.
- Приклад 3. Звіт аудитора, що містить негативну думку, коли аудитор дійшов висновку, що існує суттєва невизначеність та фінансова звітність не містить необхідних розкриттів інформації, що стосуються суттєвої невизначеності.

Приклад 1. Немодифікована думка, коли існує суттєва невизначеність та рокриття інформації у фінансовій звітності є належними

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту та фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 [1] не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210 [2].**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- **Відповідні етичні вимоги застосовні до аудиту є вимогами до конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку, що 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. Інформація про суттєву невизначеність належно розкрита в фінансовій звітності.**
- **Ключові питання аудиту були повідомлені відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор отримав всю іншу інформацію до дати звіту аудитора і не виявив суттєвого викривлення в цій іншій інформації.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

[1] МСА 600 «*Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)*».

[2] МАС 210 «*Узгодження умов завдань з аудиту*».

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності[3]

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, і приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності

Ми звертаємо увагу на Примітку 6 у фінансовій звітності, в якій розкривається, шо Компанія зазнала чистих збитків у сумі ZZZ протягом року, що закінчився 31 грудня 20X1 р., та на цю дату поточні зобов'язання Компанії перевищили її загальні активи на суму YYY. Як зазначено в Примітці 6, ці події або умови разом із іншими питаннями, викладеними в Примітці 6, вказують, що існує суттєва невизначеність, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Нашу думку щодо цього питання не було модифіковано.

Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту – це питання, які, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядались у контексті нашого аудиту фінансової

[3] Підзаголовок «*Звіт щодо аудиту фінансової звітності*» не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок «*Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів*».

звітності в цілому та враховувались при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань. Додатково до питання, описаного в розділі «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності», ми визначили, що описані нижче питання є ключовими питаннями аудиту, які слід відобразити в нашому звіті.

[*Опис кожного ключового питання аудиту відповідно до МСА 701.*]

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад, «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

[*Звітування відповідно до вимог до звітування МСА 720 (переглянутий) – див. приклад 1 у Додатку 2 до вимог МСА 720 (переглянутий).*]

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваження, за фінансову звітність[4]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий)*[5].]

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

Партнером завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [*повне ім'я*].

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

[4] В усіх прикладах звітів аудитора терміни «управлінський персонал» та «ті, кого наділено найвищими повноваженнями» можуть за потреби замінюватись іншими термінами, прийнятними в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

[5] Параграфи 34 і 39 МСА 700 (переглянутий) вимагають включати до звіту аудитора формулювання в зв'язку з безперервністю діяльності для всіх суб'єктів господарювання, що описує належну відповідальність тих, хто несе відповідальність за фінансову звітність, та відповідальність аудитора у зв'язку із безперервністю діяльності.

Приклад 2. Думка із застереженням, коли існує суттєва невизначеність та фінансова звітність містить суттєве викривлення через неналежне розкриття інформації

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосовуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Відповідно етичні вимоги застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку, що 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. Примітка YY до фінансової звітності описує значущість угод про фінансування, строк їх закінчення та загальну суму угод про фінансування; проте фінансова звітність не містить опису впливу доступності рефінансування та не характеризує цю ситуацію як суттєву невизначеність.**
- **Фінансова звітність містить суттєве викривлення, пов'язане з неналежним розкриттям інформації про суттєву невизначеність. Думка із застереженням висловлюється тому, що аудитор дійшов висновку, що вплив неналежного розкриття цієї інформації на фінансову звітність є суттєвим, проте не всеохоплюючим.**
- **Ключові питання аудиту були повідомлені відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор отримав всю іншу інформацію до дати звіту аудитора, а питання, що призводить до думки із застереженням щодо фінансової звітності, також впливає на іншу інформацію.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності[6]

Думка із застереженням

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, і приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком неповного розкриття інформації, описаного в розділі «Основа для думки із застереженням» нашого звіту, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки із застереженням

Як зазначено в Примітці YY, терміни дії угод Компанії щодо залучення фінансування спливають і непогашені суми заборгованості підлягають сплаті 19 березня 20X2 р. Компанія не змогла домовитися щодо зміни умов чинних угод або отримати рефінансування. Ця ситуація свідчить, що існує суттєва невизначеність, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Фінансова звітність не містить належні розкриття інформації про це питання.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки із застереженням.

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 720 (переглянутий) – див. приклад 6 у Додатку 2 до МСА 720 (переглянутий). Останній параграф розділу іншої інформації в прикладі 6 потрібно відповідно змінити для опису конкретного*

[6] Підзаголовок «Звіт щодо аудиту фінансової звітності» не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів».

питання, що призвело до думки із застереженням та впливає також на іншу інформацію].

Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту – це питання, які, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядались у контексті нашого аудиту фінансової звітності в цілому та враховувались при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань. Додатково до питання, описаного в розділі «Основа для думки із застереженням», ми визначили, що описані нижче питання є ключовими питаннями аудиту, які слід відобразити в нашому звіті.

[*Опис кожного ключового питання аудиту відповідно до МСА 701.*]

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваження, за фінансову звітність[7]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий)* [8].]

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий)*[8].]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

Партнером завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [*повне ім'я*].

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

[7] Або інші терміни, прийнятні в контексті правової системи певної юрисдикції.

[8] Параграфи 34 і 39 МСА 700 (переглянутий) вимагають включати до звіту аудитора формулювання в зв'язку з безперервністю діяльності для всіх суб'єктів господарювання, яке описує належну відповідальність тих, хто несе відповідальність за фінансову звітність, та аудитора в зв'язку з безперервністю діяльності.

Приклад 3. Негативна думка, коли існує суттєва невизначеність та інформація щодо неї не розкрита в фінансовій звітності

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплкету фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Відповідні етичні вимоги застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку, що 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, і компанія розглядає питання щодо банкрутства. Фінансова звітність не містить необхідних розкриттів інформації, пов'язаної із суттєвою невизначеністю. Негативна думка висловлюється тому, що вплив на фінансову звітність такого невключення інформації є суттєвим і всеохоплюючим.**
- **Від аудитора не вимагається повідомляти інформацію про ключові питання аудиту відповідно до МСА 701 і він не приймав такого рішення.**
- **Аудитор отримав всю іншу інформацію до дати звіту аудитора, а питання, що призводить до негативної думки щодо фінансової звітності, також впливає на іншу інформацію.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності[9]

Негативна думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, і приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, у зв'язку з відсутністю розкриття інформації, зазначеної в розділі «Основа для негативної думки» нашого звіту, фінансова звітність, що додається, не відображає достовірно (або *не надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для негативної думки

Терміни дії угод Компанії щодо залучення фінансування спливли і непогашені суми заборгованості підлягали сплаті 31 грудня 20X1 р. Компанія не змогла домовитися щодо зміни умов чинних угод або отримати рефінансування і розглядає питання про ініціювання процедури банкрутства. Ця ситуація свідчить, що існує суттєва невизначеність, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Фінансова звітність не містить належні розкриття інформації про це питання.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої негативної думки.

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 720 (переглянутий) – див. приклад 7 у Додатку 2 до МСА 720 (переглянутий). Останній параграф розділу іншої інформації в прикладі 7 потрібно відповідно змінити для опису конкретного*

[9] Підзаголовок «Звіт щодо аудиту фінансової звітності» не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів».

питання, що призвело до негативної думки та також впливає на іншу інформацію].

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваження, за фінансову звітність[10]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий)*[10].]

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий)* [11].]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

Партнером завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [*повне ім'я*].

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

[10] Або інші терміни, прийнятні в контексті правової системи певної юрисдикції.

[11] Параграфи 34 і 39 МСА 700 (переглянутий) вимагають включати до звіту аудитора формулювання в зв'язку з безперервністю діяльності для всіх суб'єктів господарювання, яке описує належну відповідальність тих, хто несе відповідальність за фінансову звітність, та аудитора в зв'язку з безперервністю діяльності.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 580

«ПИСЬМОВІ ЗАПЕВНЕННЯ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1–2

Письмові запевнення як аудиторські докази 3–4

Дата набрання чинності 5

Цілі 6

Визначення 7–8

Вимоги

Управлінський персонал, до якого звертаються щодо надання письмових запевнень 9

Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу 10–12

Інші письмові запевнення 13

Дата письмових запевнень і період (періоди), які вони охоплюють 14

Форма письмових запевнень 15

Сумніви щодо надійності письмових запевнень і ненадані письмові запевнення, щодо яких було звернення 16–20

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Письмові запевнення як аудиторські докази A1

Управлінський персонал, до якого звертаються щодо надання письмових запевнень A2–A6

Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу A7–A9

Інші письмові запевнення A10–A13

Повідомлення інформації про порогову суму A14

ПИСЬМОВІ ЗАПЕВНЕННЯ

Дата письмових запевнень і період (періоди), які вони охоплюють A15–A18

Форма письмових запевнень A19–A21

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями A22

Сумніви щодо надійності письмових запевнень і ненадані письмові запевнення, щодо яких було звернення A23–A27

Додаток 1. Перелік МСА, що містять вимоги щодо письмових запевнень

Додаток 2. Приклад листа-запевнення

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 580 *«Письмові запевнення»* слід розглядати разом із МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за отримання письмових запевнень від управлінського персоналу або, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, під час аудиту фінансової звітності.

2. У Додатку 1 наведено інші МСА, що містять особливі вимоги до письмових запевнень залежно від предмета перевірки. Особливі вимоги до письмових запевнень інших МСА не обмежують застосування цього МСА.

Письмові запевнення як аудиторські докази

3. Аудиторські докази – це інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, які є основою для думки[1] аудитора. Письмові запевнення – це необхідна інформація, яка потрібна аудитору в зв'язку з аудитом фінансової звітності суб'єкта господарювання. Тому подібно до відповідей на запити письмові запевнення є аудиторськими доказами (див. параграф А1).

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

Дата набрання чинності

5. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Цілі

6. Цілями аудитора є:

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

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

[1] МСА 500 *«Аудиторські докази»*, параграф 5(c).

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

Визначення

7. Для цілей МСА наведений далі термін має таке значення:

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

8. Для цілей цього МСА посилання на термін «управлінський персонал» (management) слід розуміти як «управлінський персонал та, де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями». Крім того, в разі концептуальної основи достовірного подання управлінський персонал несе відповідальність за складання та достовірне подання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування; або за складання фінансової звітності, що надає правдиву та неупереджену інформацію відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Вимоги

Управлінський персонал, до якого звертаються щодо надання письмових запевнень

9. Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу, який несе належну відповідальність за фінансову звітність і володіє інформацією з питань, що розглядаються, надати письмові запевнення (див. параграфи A2–A6).

Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу

Складання фінансової звітності

10. 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[2] (див. параграфи A7–A9, A14, A22).

[2] МСА 210 *«Узгодження умов завдань з аудиту»*, параграф 6(b)(i).

Надана інформація та повнота операцій

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

    (a) він надав аудитору всю доречну інформацію і доступ до неї, як узгоджено в умовах завдання з аудиту[3]; та

    (b) усі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності (див. параграфи A7–A9, A14, A22).

Опис відповідальності управлінського персоналу в письмових запевненнях

12. Відповідальність управлінського персоналу повинна бути описана в письмових запевненнях, яких вимагають параграфи 10 та 11, так само, як ця відповідальність описана в умовах завдання з аудиту.

Інші письмові запевнення

13. Інші МСА вимагають, щоб аудитор звертався щодо письмових запевнень. Якщо додатково до таких запевнень, які вимагаються, аудитор визначає, що необхідно отримати одне чи кілька письмових запевнень для підтвердження інших аудиторських доказів, доречних до фінансової звітності, або одне чи кілька особливих тверджень у фінансовій звітності, аудитор повинен звернутися щодо таких інших письмових запевнень (див. параграфи A10–A13, A14, A22).

Дата письмових запевнень і період (періоди), які вони охоплюють

14. 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 (див. параграфи A15–A18).

Форма письмових запевнень

15. 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, яких вимагають параграфи 10 чи 11, то відповідні питання, що охоплюються такими заявами, не потрібно включати до листа-запевнення (див. параграфи A19–A21).

Сумніви щодо надійності письмових запевнень і ненадані письмові запевнення, щодо яких було звернення

Сумніви щодо надійності письмових запевнень

16. 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,

[3] МСА 210, параграф 6 (b)(iii).

який вплив ці питання можуть мати на надійність запевнень (усних чи письмових) і на аудиторські докази в цілому (див. параграфи А24–А25).

17. Зокрема, якщо письмові запевнення не узгоджуються з іншими аудиторськими доказами, аудитор повинен виконати аудиторські процедури для того, щоб спробувати вирішити це питання. Якщо питання залишається невирішеним, аудитор повинен переглянути оцінку компетентності, чесності, етичних цінностей чи добросовісності управлінського персоналу або відданості чи обов'язкового дотримання цих характеристик і визначити, який вплив це може мати на надійність запевнень (усних чи письмових) і на аудиторські докази в цілому (див. параграф А23).

18. Якщо аудитор доходить висновку, що письмові запевнення не є надійними, аудитор повинен вжити належних заходів, включаючи визначення можливого впливу на думку в звіті аудитора відповідно до МСА 705 (переглянутий)[4], з урахуванням вимоги у параграфі 20 цього МСА.

Ненадані письмові запевнення, щодо яких було звернення

19. Якщо управлінський персонал не надає одного чи кількох письмових запевнень, щодо яких було звернення, аудитор повинен:
    (a) обговорити це питання з управлінським персоналом;
    (b) повторно оцінити чесність управлінського персоналу та оцінити, який вплив це може мати на надійність запевнень (усних чи письмових) і аудиторських доказів у цілому; та
    (c) вжити відповідних заходів, включаючи визначення можливого впливу на думку у звіті аудитора відповідно до МСА 705, з урахуванням вимоги параграфа 20 цього МСА.

Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу

20. Аудитор повинен відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності відповідно до МСА 705 (переглянутий), якщо:
    (a) аудитор доходить висновку про існування достатніх сумнівів щодо чесності управлінського персоналу таким, що письмові запевнення, яких вимагають параграфи 10 і 11, не є надійними, або
    (b) управлінський персонал не надає письмові запевнення, яких вимагають параграфи 10 і 11 (див. параграфи А26–А27).

[4] МСА 705 (переглянутий) *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»*.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Письмові запевнення як аудиторські докази (див. параграф 3)

A1. Письмові запевнення є важливим джерелом аудиторських доказів. Якщо управлінський персонал модифікує або не надає письмові запевнення, щодо яких було звернення, це може бути попередженням для аудитора про можливість існування одного або кількох значущих питань. Крім того, звернення щодо надання запевнення в письмовій, а не в усній формі у багатьох випадках може спонукати управлінський персонал до більш ретельного розгляду таких питань, тим самим підвищуючи якість запевнень.

Управлінський персонал, до якого звертаються щодо надання письмових запевнень (див. параграф 9)

A2. Звернення щодо письмових запевнень надсилається до тих, хто несе відповідальність за складання фінансової звітності. Це можуть бути різні особи залежно від структури корпоративного управління суб'єкта господарювання, а також від відповідних законів чи нормативних актів; проте часто відповідальною стороною є управлінський персонал (а не ті, кого наділено найвищими повноваженнями). Тому звернення щодо надання письмових запевнень можна надсилати генеральному директору, та фінансовому директору суб'єкта господарювання або іншим особам, що обіймають еквівалентні посади, якщо суб'єкти господарювання не використовують такі назви. Проте за деяких обставин інші сторони, наприклад ті, кого наділено найвищими повноваженнями, також несуть відповідальність за складання фінансової звітності.

A3. Виходячи з відповідальності за складання фінансової звітності та обов'язків щодо ведення господарської діяльності суб'єкта господарювання очікується, що управлінський персонал має достатні знання процесів, яких дотримується суб'єкт господарювання під час складання фінансової звітності, та тверджень, які вона містить, що є основою для письмових запевнень.

A4. Проте у деяких випадках управлінський персонал може вирішити зробити запити до інших осіб, які беруть участь у складанні та поданні фінансової звітності та тверджень, які вона містить, включаючи осіб, які володіють спеціальними знаннями з тих питань, про які були запити (звернення) щодо надання письмових запевнень. Такими особами можуть бути:

- актуарій, який несе відповідальність за визначення бухгалтерських даних, зроблених на основі актуарних розрахунків;
- штатні інженери, які можуть нести відповідальність та мати спеціальні знання щодо визначення зобов'язань з охорони навколишнього середовища;

- внутрішній юрист, який може надати інформацію, важливу для розрахунку забезпечень щодо судових справ (претензій).

A5. У деяких випадках управлінський персонал може включати до письмових запевнень обмежувальне формулювання в тому сенсі, що письмові запевнення зроблено управлінським персоналом в міру його знань та переконань. Аудитору доцільно прийняти таке формулювання, якщо аудитор переконається в тому, що запевнення надаються тими, хто несе належну відповідальність і має знання з питань, включених до запевнень.

A6. Для того щоб ще раз наголосити управлінському персоналу про необхідність робити поінформовані запевнення, аудитор може звернутися, щоб управлінський персонал включив до письмових запевнень підтвердження того, що управлінський персонал зробив такі запити, які вважав за доречне, для того, щоб він міг робити письмові запевнення, щодо яких було звернення. Не передбачається, що такі запити, як правило, потребуватимуть формального внутрішнього процесу на додаток до тих, що вже встановлені суб'єктом господарювання.

Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу (див. параграфи 10–11)

A7. Аудиторські докази, отримані протягом аудиту, стосовно того, що управлінський персонал виконав свої обов'язки, зазначені в параграфах 10 і 11, є недостатніми без отримання підтвердження від управлінського персоналу, що він вважає, що виконав ці обов'язки. Причина полягає в тому, що аудитор не може лише на підставі інших аудиторських доказів судити про те, чи управлінський персонал склав та подав фінансову звітність і надав аудитору інформацію на основі узгодженого визнання та розуміння своєї відповідальності. Наприклад, аудитор не може дійти висновку, що управлінський персонал надав йому всю доречну інформацію, узгоджену в умовах завдання з аудиту, не спитавши його, чи була надана така інформація, та не отримавши підтвердження цього.

A8. Письмові запевнення, яких вимагають параграфи 10 і 11, використовуються за умов узгодженого визнання й розуміння управлінським персоналом своєї відповідальності в умовах завдання з аудиту за допомогою звернення щодо підтвердження того, що управлінський персонал викона свої обо'вязки. Аудитор також може попросити управлінський персонал повторно підтвердити визнання і розуміння ним своєї відповідальності в письмових запевненнях. Це є загальноприйнятим в окремих юрисдикціях, але в будь-якому випадку може бути особливо доречним, якщо:

- ті, хто підписали умови завдання з аудиту від імені суб'єкта господарювання, більше не несуть такої відповідальності;
- умови завдання з аудиту було підготовлено у попередньому році;
- існує ознака того, що управлінський персонал неправильно розуміє свою відповідальність, або

- це є доречним через зміну обставин.

Відповідно до вимог МСА 210[5] таке повторне підтвердження визнання й розуміння управлінським персоналом своїх обов'язків не робиться за умови, якщо запевнення управлінського персоналу містить обмежувальне уточнення «в міру наших знань і переконань» (як зазначено в параграфі А5 цього МСА).

Особливі положення щодо суб'єктів господарювання у державному секторі

А9. Повноваження виконувати аудити фінансової звітності суб'єктів господарювання у державному секторі можуть бути ширшими, ніж для інших суб'єктів господарювання. Внаслідок цього передумова, пов'язана з відповідальністю управлінського персоналу, на основі якої проводиться аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання в державному секторі, може призвести до додаткових письмових запевнень. Вони можуть включати письмові запевнення, які підтверджують, що операції та події були виконані згідно із законами, нормативними актами чи іншим регламентуючим документом.

Інші письмові запевнення (див. параграф 13)

Додаткові письмові запевнення щодо фінансової звітності

А10. Додатково до письмових запевнень, яких вимагає параграф 10, аудитор може вважати за потрібне звернутися щодо інших письмових запевнень щодо фінансової звітності. Такі письмові запевнення можуть доповнювати, але не становити частину письмових запевнень, яких вимагає параграф 10. Вони можуть включати такі запевнення:

- чи були прийнятними вибір та застосування облікових політик;
- чи були питання, що наведені далі, якщо вони є доречними відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, визнані, оцінені, подані або розкриті відповідно до цієї концептуальної основи:
  - плани чи наміри, що можуть впливати на балансову вартість чи класифікацію активів та зобов'язань;
  - зобов'язання – як фактичні, так і умовні;
  - право власності на активи чи контроль над ними, право затримання або обтяження активів та активи, надані в заставу;
  - аспекти законів, нормативних актів і договірних угод, які можуть впливати на фінансову звітність, у тому числі недотримання вимог.

Додаткові письмові запевнення щодо інформації, наданої аудитору

А11. Додатково до письмових запевнень, яких вимагає параграф 11, аудитор може вважати за потрібне звернутися до управлінського персоналу надати

[5] МСА 210, параграф 6(b).

письмове запевнення, що він повідомив аудитору інформацію про всі недоліки внутрішнього контролю, про які управлінському персоналу відомо.

Письмові запевнення щодо особливих тверджень

A12. Під час отримання доказів або оцінки суджень і намірів аудитор може розглянути одне або кілька з таких питань:

- виконання суб'єктом господарювання заявлених намірів у минулому;
- підстави суб'єкта господарювання для вибору певного плану дій;
- здатність суб'єкта господарювання дотримуватись обраного плану дій;
- наявність або відсутність будь-якої іншої інформації, яка могла бути отримана протягом аудиту і яка може суперечити судженню або наміру управлінського персоналу.

A13. Додатково, аудитор може вважати за необхідне звернутися до управлінського персоналу надати письмові запевнення щодо особливих тверджень у фінансовій звітності; зокрема, для підтвердження розуміння аудитором отриманих з інших аудиторських доказів щодо судження або наміру управлінського персоналу стосовно особливого твердження та його повноти. Наприклад, якщо намір управлінського персоналу є важливим для оцінки вартості інвестицій, може бути неможливим отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі без письмового запевнення управлінського персоналу щодо його намірів. Хоча такі письмові запевнення надають необхідні аудиторські докази, самі по собі вони не надають прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо цього твердження.

Повідомлення інформації про порогову суму (див. параграфи 10–11, 13)

A14. МСА 450 вимагає, щоб аудитор збирав дані про викривлення, виявлені протягом аудиту, крім тих, які безсумнівно є незначними[6]. Аудитор може визначити поріг, вище від якого викривлення не можуть вважатися безсумнівно незначними. Так само аудитор може розглянути повідомлення інформації управлінському персоналу про поріг для цілей письмових запевнень, щодо яких було звернення.

Дата письмових запевнень і період (періоди), які вони охоплюють (див. параграф 14)

A15. Оскільки письмові запевнення є необхідними аудиторськими доказами, думка аудитора не може бути висловлена та дата у звіті аудитора не може бути датована раніше ніж дата письмових запевнень. Крім того, оскільки аудитор займається подіями, які відбуваються до дати звіту аудитора і які можуть потребувати коригування або розкриття інформації в

[6] МСА 450 *«Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»*, параграф 5.

фінансовій звітності, письмові запевнення датуються якомога ближче до дати звіту аудитора щодо фінансової звітності, а не після цієї дати.

A16. За деяких обставин для аудитора може бути доречним отримати письмове запевнення щодо особливого твердження у фінансовій звітності протягом аудиту. Якщо це так, може бути необхідно звернутися щодо оновленого письмового запевнення.

A17. Письмові запевнення подаються за всі періоди, зазначені в звіті аудитора, оскільки управлінському персоналу потрібно повторно підтвердити, що всі письмові запевнення, надані ним раніше стосовно попередніх періодів, залишаються прийнятними. Аудитор і управлінський персонал можуть узгодити форму письмового запевнення, яка оновлює письмові запевнення, що належать до попередніх періодів, вказуючи, чи були будь-які зміни до таких письмових запевнень і, якщо це так, які саме.

A18. Можуть траплятися ситуації, в яких чинного управлінського персоналу не було протягом усіх періодів, зазначених у звіті аудитора. Такі особи можуть стверджувати, що вони не можуть надати деякі чи всі письмові запевнення, оскільки вони не обіймали відповідних посад протягом цього періоду. Проте цей факт не зменшує відповідальності таких осіб за фінансову звітність у цілому. Відповідно, як і раніше, застосовується вимога до аудитора звернутися до таких осіб щодо письмових запевнень, які охоплюють весь відповідний період (періоди).

Форма письмових запевнень (див. параграф 15)

A19. Вимагається, щоб письмові запевнення включалися до листа-запевнення, адресованого аудитору. Проте у деяких юрисдикціях закони або нормативні акти можуть вимагати, щоб управлінський персонал зробив письмову публічну заяву щодо своєї відповідальності. Хоча така заява є запевненням для користувачів фінансової звітності або відповідних органів влади, аудитор може визначити, що вона є прийнятною формою письмового запевнення щодо деяких або всіх запевнень, яких вимагає параграф 10 або 11. Отже, відповідні питання, які входять до такої заяви, не потрібно включати до листа-запевнення. Чинники, що можуть вплинути на рішення аудитора, охоплюють:

- чи містить така заява підтвердження виконання обов'язків, зазначених у параграфах 10 і 11;
- чи була така заява надана або затверджена тими, до кого аудитор звертався щодо відповідних письмових запевнень;
- чи надано примірник такої заяви аудитору якомога ближче до дати звіту аудитора щодо фінансової звітності, а не після цієї дати (див. параграф 14).

A20. Офіційна заява про дотримання вимог законів чи нормативних актів або про затвердження фінансової звітності не міститиме інформації, достатньої для того, щоб аудитор переконався, що всі необхідні

запевнення були зроблені свідомо. Формулювання відповідальності управлінського персоналу в законах чи нормативних актах також не є заміною письмових запевнень, щодо яких було звернення.

A21. Додаток 2 містить приклад листа-запевнення.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграфи 10–11, 13)

A22. МСА 260 (переглянутий) вимагає, щоб аудитор повідомляв інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про письмові запевнення, щодо яких аудитор звернувся до управлінського персоналу[7].

Сумніви щодо надійності письмових запевнень і ненадані письмові запевнення, щодо яких було звернення

Сумніви щодо надійності письмових запевнень (див. параграфи 16–17)

A23. У випадку виявлених невідповідностей між одним чи кількома письмовими запевненнями та аудиторськими доказами, отриманими з іншого джерела, аудитор може розглянути, чи залишається відповідним оцінювання ризиків і, якщо ні, переглянути оцінювання ризиків та визначити характер, строки й обсяг додаткових аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики.

A24. Питання щодо компетентності, чесності, етичних цінностей чи добросовісності управлінського персоналу або щодо його зобов'язання та обов'язкового дотримання цих характеристик можуть змусити аудитора дійти висновку, що ризик неправильного подання інформації у фінансовій звітності управлінським персоналом є таким, що унеможливлює проведення аудиту. У такому випадку аудитор може розглянути відмову від завдання, якщо відмова можлива за застосовними законами або нормативними актами, крім випадків, якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями, вжили доречних коригуючих заходів. Проте такі заходи можуть бути недостатніми для того, щоб аудитор міг висловити немодифіковану думку аудитора.

A25. МСА 230 вимагає, щоб аудитор документував значущі питання, які виникають протягом аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків[8]. Аудитор міг виявити значущі питання, пов'язані з компетентністю, чесністю, етичними цінностями чи добросовісністю управлінського персоналу або зобов'язаннями та обов'язковим дотриманням цих характеристик, але дійти висновку, що письмові запевнення, втім, є надійними. У такому випадку це значуще питання документується відповідно до МСА 230.

---

[7] МСА 260 (переглянутий) *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»*, параграф 16(c)(ii).

[8] МСА 230 *«Аудиторська документація»*, параграфи 8(c) та 10.

Письмові запевнення щодо відповідальності управлінського персоналу (див. параграф 20)

A26. Як пояснюється в параграфі A7, аудитор не може судити лише на основі інших аудиторських доказів, чи виконав управлінський персонал обов'язки, зазначені у параграфах 10 і 11. Тому, якщо, як зазначено в параграфі 20(a), аудитор доходить висновку, що письмові запевнення щодо цих питань є ненадійними або якщо управлінський персонал не надає ці письмові запевнення, аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі. Можливий вплив на фінансову звітність того, що аудитор не зміг отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі не обмежується особливими елементами, рахунками або статтями фінансової звітності, і тому є всеохоплюючим. За таких обставин МСА 705 (переглянутий) вимагає, щоб аудитор відмовився від висловлення думки щодо фінансової звітності[9].

A27. Письмове запевнення, яке було модифіковане, порівняно з тим, щодо якого аудитор звертався, необов'язково означає, що управлінський персонал не надав письмове запевнення. Проте причина, що є основою для такої модифікації, може вплинути на думку в звіті аудитора. Наприклад:

- у письмовому запевненні про те, що управлінський персонал виконав свої обов'язки щодо складання фінансової звітності, може бути зазначено, що управлінський персонал вважає, що за винятком суттєвого недотримання особливої вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування фінансова звітність складена відповідно до цієї концептуальної основи. Вимога параграфа 20 не застосовується, оскільки аудитор дійшов висновку, що управлінський персонал надав надійні письмові запевнення. Проте вимагається, щоб аудитор розглянув вплив недотримання вимоги на думку в звіті аудитора відповідно до МСА 705 (переглянутий);
- у письмовому запевненні про відповідальність управлінського персоналу за надання аудитору всієї доречної інформації, узгодженої в умовах завдання з аудиту, може бути зазначено, що управлінський персонал вважає, що за винятком інформації, знищеної пожежею, він надав аудитору таку інформацію. Вимога параграфа 20 не застосовується, оскільки аудитор дійшов висновку, що управлінський персонал надав надійні письмові запевнення. Проте вимагається, щоб аудитор розглянув, наскільки всеохоплюючим є вплив інформації, знищеною пожежею, на фінансову звітність і вплив цього на думку в звіті аудитора відповідно до МСА 705 (переглянутий).

[9] МСА 705 (переглянутий), параграф 9.

Додаток 1

(див. параграф 2)

Перелік МСА, що містять вимоги щодо письмових запевнень

Цей Додаток визначає параграфи в інших МСА, які вимагають особливих письмових запевнень щодо предмета перевірки. Цей перелік не замінює розгляду вимог і відповідного матеріалу щодо застосування та іншого пояснювального матеріалу в МСА.

- МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»* – параграф 39.
- МСА 250 *«Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»* – параграф 16.
- МСА 450 *«Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»* – параграф 14.
- МСА 501 *«Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів»* – параграф 12.
- МСА 540 *«Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»* – параграф 22.
- МСА 550 *«Пов'язані сторони»* – параграф 26.
- МСА 560 *«Подальші події»* – параграф 9.
- МСА 570 (переглянутий) *«Безперервність діяльності»* – параграф 16(е).
- МСА 710 *«Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»* – параграф 9.
- МСА 720 (переглянутий) *«Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»,* – параграф 13(с).

Додаток 2

(див. параграф А21)

Приклад листа-запевнення

Наведений далі приклад листа-запевнення містить письмові запевнення, яких вимагають цей та інші МСА, чинні для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше. У цьому прикладі припускається, що застосовною концептуальною основою фінансового звітування є Міжнародні стандарти фінансової звітності, що вимога МСА 570[1] отримати письмове запевнення не застосовуються, що не існує винятків щодо письмових запевнень, щодо яких було звернення. Якби були винятки, запевнення необхідно було б модифікувати для відображення цих винятків.

(на фірмовому бланку суб'єкта господарювання)

(Аудитору) (дата)

Цей лист-запевнення надається у зв'язку з аудитом фінансової звітності компанії АВС за рік, що закінчився 31 грудня 20XX р.[2], з метою висловлення вами думки стосовно того, чи фінансова звітність подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або надає правдиву та неупереджену інформацію) відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Ми підтверджуємо наведене далі (в міру наших знань і переконань, зробивши запити, які ми вважали потрібними для отримання доречної інформації):

Фінансова звітність

- Ми взяли на себе відповідальність, зазначену в умовах завдання з аудиту від [вставити дату], за складання фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, а саме фінансова звітність подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або надає правдиву та неупереджену інформацію) відповідно до цих стандартів.
- Значні припущення, використані нами під час здійснення облікових оцінок, включаючи оцінки за справедливою вартістю, є обґрунтованими (МСА 540).
- Відносини пов'язаних сторін та операції з пов'язаними сторонами належно відображені в бухгалтерському обліку й інформація про них розкрита відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСА 550).

[1] МСА 570 *«Безперервність діяльності»*.

[2] Якщо аудитор надає звіт щодо кількох періодів, він коригує дату так, щоб лист стосувався всіх періодів, охоплених звітом аудитора.

- Усі події після звітної дати та події, для яких Міжнародні стандарти фінансової звітності вимагають коригування або розкриття інформації, були скориговані або розкриті (МСА 560).
- Вплив невиправлених викривлень є несуттєвим як окремо, так і в сукупності для фінансової звітності в цілому. Перелік невиправлених викривлень додається до листа-запевнення (МСА 450).
- [Будь-які інші питання, які аудитор може вважати доречними (див. параграф А10 цього МСА)]

Надана інформація

- Ми надали Вам[3]:
  - доступ до всієї відомої нам інформації, що є доречною для складання фінансової звітності, такої як записи, документація та ін.;
  - додаткову інформацію, щодо якої ви зверталися до нас з метою аудиту;
  - необмежений доступ до працівників суб'єкта господарювання, від яких, як ви визначили, необхідно отримати аудиторські докази.
- Усі операції були відображені в бухгалтерських записах і фінансовій звітності.
- Ми розкрили Вам інформацію про результати нашого оцінювання ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства (МСА 240).
- Ми розкрили Вам усю інформацію у зв'язку з шахрайством або можливим шахрайством, яка нам відома і впливає на суб'єкт господарювання та стосується:
  - управлінського персоналу;
  - працівників, ролі яких у внутрішньому контролі є значними, або
  - інших працівників, шахрайство яких може мати суттєвий вплив на фінансову звітність (МСА 240).
- Ми розкрили Вам усю інформацію, що стосується звинувачень у шахрайстві або можливому шахрайстві і впливає на фінансову звітність суб'єкта господарювання, повідомлену працівниками, колишніми працівниками, аналітиками, регуляторними органами або іншими особами (МСА 240).
- Ми розкрили Вам інформацію про всі відомі випадки недотримання вимог або можливого недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких має бути розглянутий під час складання фінансової звітності (МСА 250).

[3] Якщо аудитор включив інші питання щодо відповідальності управлінського персоналу в свій лист-угоду відповідно до МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту», можна розглянути, чи не слід включити ці питання в письмові запевнення управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

- Ми розкрили Вам інформацію щодо ідентифікації пов'язаних сторін суб'єкта господарювання, а також про всі відносини та операції з пов'язаними сторонами, про які нам відомо (МСА 550).
- [Будь-які інші питання, які аудитор може вважати необхідними (див. параграф А11 МСА)].

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 600

«ОСОБЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО АУДИТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ (ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)»

(чинний для аудитів фінансової звітності групи за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1–6

Дата набрання чинності 7

Цілі 8

Визначення 9–10

Вимоги

Відповідальність 11

Прийняття та продовження завдання 12–14

Загальна стратегія і план аудиту 15–16

Розуміння групи, її компонентів та їх середовища 17–18

Розуміння аудитора компонента 19–20

Суттєвість 21–23

Дії у відповідь на оцінені ризики 24–31

Процес консолідації 32–37

Події після звітного періоду 38–39

Повідомлення інформації аудитору компонента 40–41

Оцінювання достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів 42–45

Повідомлення інформації управлінському персоналу групи та тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи 46–49

Документація 50

ОСОБЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО АУДИТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ (ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Компоненти, що підлягають аудиту за законом, нормативним актом або з іншої причини A1

Визначення A2–A7

Відповідальність A8–A9

Прийняття та продовження завдання A10–A21

Загальна стратегія і план аудиту A22

Розуміння групи, її компонентів та їх середовища A23–A31

Розуміння аудитора компонента A32–A41

Суттєвість A42–A46

Дії у відповідь на оцінені ризики A47–A55

Процес консолідації A56

Повідомлення інформації аудитору компонента A57–A60

Оцінювання достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів A61–A63

Повідомлення інформації управлінському персоналу групи та тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи A64–A66

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.

Додаток 2. Приклади питань, розуміння яких отримує команда із завдання для групи.

Додаток 3. Приклади умов або подій, що можуть свідчити про ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності групи.

Додаток 4. Приклади підтверджень аудитора компонента.

Додаток 5. Обов'язкова та додаткова інформація, включена в лист-інструкцію команди із завдання для групи.

Міжнародний стандарт аудиту (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».*

ОСОБЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО АУДИТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ (ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) застосовуються до аудитів групи. Цей МСА розглядає особливі положення, що застосовуються до аудитів групи, зокрема до тих завдань, в яких беруть участь аудитори компонентів.

2. Аудитор може застосовувати цей МСА, адаптований відповідно до обставин, якщо він залучає 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.

3. Від аудитора компонента може вимагатися за законом, нормативним актом або з інших причин висловлення аудиторської думки щодо фінансової звітності компонента. Команда із завдання для групи може вирішити використати аудиторські докази, на яких ґрунтується думка щодо фінансової звітності компонента, для надання аудиторських доказів для аудиту групи, але із дотриманням при цьому вимог цього МСА (див. параграф А1).

4. МСА 220[1] вимагає, щоб партнер із завдання для групи впевнився, що ті, хто виконує завдання з аудиту групи, включаючи аудиторів компонентів, мають у сукупності відповідну компетентність та можливості. Партнер із завдання для групи також несе відповідальність за управління, нагляд і виконання завдання з аудиту групи.

5. Партнер із завдання для групи застосовує вимоги МСА 220 незалежно від того, чи виконує роботу з аудиту фінансової інформації компонента команда із завдання для групи або аудитор компонента. Цей МСА допомагає партнеру із завдання для групи виконати вимоги МСА 220, якщо аудитори компонентів виконують роботу щодо фінансової інформації компонентів.

6. Аудиторський ризик – це функція ризику суттєвого викривлення фінансової звітності та ризику того, що аудитор не виявить таких викривлень[2]. Стосовно аудиту групи цей ризик включає ризик того, що аудитор компонента може не виявити викривлення фінансової інформації компонента, яке може бути причиною суттєвого викривлення фінансової звітності групи, та ризик того, що команда із завдання для групи може не виявити це викривлення. В цьому МСА пояснюються питання, які розглядає команда із завдання для групи при визначенні характеру, часу та обсягу своєї участі в процедурах оцінювання ризиків і подальших

---

[1] МСА 220 «*Контроль якості аудиту фінансової звітності*», параграфи 14 і 15.

[2] МСА 200 «*Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту*», параграф А34.

аудиторських процедурах, які виконують аудитори компонентів щодо фінансової інформації компонентів. Метою такої участі є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, на яких слід ґрунтувати аудиторську думку щодо фінансової звітності групи.

Дата набрання чинності

7. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Цілі

8. Цілями аудитора є:
   (a) визначення того, чи слід йому діяти як аудитору фінансової звітності групи; та
   (b) якщо він діє як аудитор фінансової звітності групи:
      (i) повідомлення чіткої інформації аудиторам компонентів щодо обсягу та часу їх роботи з фінансовою інформацією, яка стосується компонентів, і отриманих ними фактичних результатів;
      (ii) 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.

Визначення

9. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:
   (a) компонент (component) – суб'єкт господарювання або вид господарської діяльності, про яку управлінський персонал групи або компонента складає фінансову інформацію, яку слід включати до складу фінансової звітності групи (див. параграфи А2–А4);
   (b) аудитор компонента (component auditor)– аудитор, який на замовлення команди із завдання для групи виконує роботу щодо фінансової інформації компонента для цілей аудиту групи (див. параграф А7)
   (c) управлінський персонал компонента (component management) – управлінський персонал, відповідальний за складання фінансової інформації компонента;
   (d) суттєвість компонента (component materiality) – рівень суттєвості для компонента, визначений командою із завдання для групи;
   (e) група (group) – усі компоненти, фінансова інформація яких включена до складу фінансової звітності групи. Група завжди більша, ніж один компонент;
   (f) аудит групи (group audit)– аудит фінансової звітності групи;

(g) аудиторська думка щодо групи (group audit opinion)– аудиторська думка щодо фінансової звітності групи;

(h) партнер із завдання для групи (group engagement partner) – 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;

(i) команда із завдання для групи (group engagement team) – партнери, в тому числі партнер із завдання для групи, і штатні працівники, які визначають загальну стратегію аудиту групи, обмінюються інформацією з аудиторами компонентів, виконують роботу щодо процесу консолідації та оцінюють висновки, сформовані на підставі аудиторських доказів як основи для формування думки щодо фінансової звітності групи;

(j) фінансова звітність групи (group financial statements)– фінансова звітність, що містить фінансову інформацію більш як одного компонента. Термін «фінансова звітність групи» стосується також комбінованої фінансової звітності, що об'єднує фінансову інформацію, складену компонентами, які не мають материнської компанії, але перебувають під спільним контролем;

(k) управлінський персонал групи (group management) – управлінський персонал, який несе відповідальність за складання фінансової звітності групи;

(l) заходи контролю на рівні групи (group-wide controls) – заходи контролю, розроблені, впроваджені та підтримувані управлінським персоналом групи щодо фінансової звітності групи;

(m) значущий компонент (significant component)– компонент, ідентифікований командою із завдання для групи, який: i) має індивідуальну фінансову значущість для групи, або ii) ймовірно через свій особливий характер чи обставини може містити значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи (див. параграфи A5–A6).

10. Посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування означає концептуальну основу фінансового звітування, яку застосовано до фінансової звітності групи. Посилання на процес консолідації означає:

(a) визнання, вимірювання, подання та розкриття фінансової інформації компонентів у фінансовій звітності групи через консолідацію,

пропорційну консолідацію або за допомогою методу участі в капіталі чи методу обліку за собівартістю;

(b) поєднання в комбінованій фінансовій звітності фінансової інформації компонентів, які не мають материнської компанії, але перебувають під спільним контролем.

Вимоги

Відповідальність

11. Партнер із завдання для групи несе відповідальність за управління, нагляд і виконання завдання з аудиту групи відповідно до вимог професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих та регуляторних органів, а також за те, чи відповідатиме наданий звіт аудитора обставинам[3]. Внаслідок цього звіт аудитора щодо фінансової звітності групи не має містити посилання на аудитора компонента, якщо такого посилання не вимагає закон або нормативний акт. Якщо закон або нормативний акт вимагає таке посилання, в звіті аудитора зазначається, що таке посилання не зменшує відповідальності партнера із завдання для групи чи відповідальності фірми партнера із завдання для групи за аудиторську думку щодо фінансової звітності групи (див. параграфи А8–А9).

Прийняття та продовження завдання

12. При застосуванні МСА 220 партнер із завдання для групи повинен визначити, чи можна обґрунтовано очікувати, що будуть отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі стосовно процесу консолідації та фінансової інформації компонентів, на яких має ґрунтуватись аудиторська думка щодо групи. З цією метою команда із завдання для групи має отримати розуміння групи, її компонентів та їх середовища, достатнє для ідентифікації компонентів, які, ймовірно, є значущими компонентами для групи. Якщо роботу щодо фінансової інформації таких компонентів виконуватимуть аудитори компонентів, партнер із завдання для групи повинен оцінити, чи зможе команда із завдання для групи брати участь у роботі аудиторів цих компонентів у тій мірі, яка необхідна для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі (див. параграфи А10–А12).

13. Якщо партнер з аудиту групи доходить висновку, що:

(a) команда із завдання для групи не зможе отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі внаслідок обмежень, накладених управлінським персоналом групи;

(b) можливий вплив такої неспроможності призведе до відмови від висловлення думки щодо фінансової звітності групи[4],

партнер із завдання для групи повинен:

[3] МСА 220, параграф 15.

[4] МСА 705 (переглянутий) «*Модифікації думки у звіті незалежного аудитора*».

(a) у разі нового завдання не приймати завдання або в разі завдання, що триває, відмовитися від його виконання, якщо відмова можлива у межах застосовного закону або нормативного акта;

(b) якщо закон або нормативний акт забороняє аудитору відмовлятися від завдання або у тих випадках, коли відмова від виконання неможлива, після виконання аудиту фінансової звітності групи у тій мірі, наскільки це можливо, відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності групи (див. параграфи А13–А19).

Умови завдання

14. Партнер із завдання для групи узгоджує умови завдання з аудиту групи відповідно до вимог МСА 210[5] (див. параграфи А20–А21).

Загальна стратегія і план аудиту

15. Команда із завдання для групи має визначити загальну стратегію аудиту групи та розробити план аудиту групи відповідно до вимог МСА 300[6].

16. Партнер з аудиту групи повинен перевірити загальну стратегію аудиту групи і план аудиту групи (див. параграф А22).

Розуміння групи, її компонентів та їх середовища

17. Від аудитора вимагається ідентифікувати й визначити ризики суттєвого викривлення через отримання ним розуміння суб'єкта господарювання та його середовища[7]. Команда із завдання для групи повинна:

(a) підвищити своє розуміння групи, її компонентів та їх середовища, включаючи заходи контролю на рівні групи, отримане протягом етапу прийняття або продовження завдання;

(b) отримати розуміння процесу консолідації, включаючи інструкції, які надає управлінський персонал групи компонентам (див. параграфи А23–А29).

18. Команда із завдання для групи має отримати розуміння, достатнє для:

(a) підтвердження або перегляду своєї первинної ідентифікації компонентів, що, ймовірно, будуть значущими;

(b) оцінювання ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства чи помилок[8] (див. параграфи А30–А31).

---

[5] МСА 210 «*Узгодження умов завдань з аудиту*».

[6] МСА 300 «*Планування аудиту фінансової звітності*», параграфи 7–12.

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

[8] МСА 315 (переглянутий).

Розуміння аудитора компонента

19. Якщо команда із завдання для групи планує запропонувати аудитору компонента виконати роботу щодо фінансової інформації компонента, вона повинна отримати розуміння наведеного далі (див. параграфи А32–А35):

    (a) чи знає аудитор компонента етичні вимоги, доречні для аудиту групи, та чи буде він їх дотримуватися, зокрема, чи є він незалежним (див. параграф А37);

    (b) професійної компетентності аудитора компонента (див. параграф А38);

    (c) чи зможе команда із завдання для групи брати участь у роботі аудитора компонента в обсязі, необхідному для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі;

    (d) чи працює аудитор компонента в правовому середовищі, в якому здійснюється активний нагляд за аудиторами (див. параграф А36).

20. Якщо аудитор компонента не відповідає вимогам незалежності, доречним для аудиту групи, або команда із завдання для групи має серйозні сумніви стосовно інших питань, які перелічено в параграфі 19(a)–(c), команда із завдання для групи має отримати достатні й прийнятні аудиторські докази щодо фінансової інформації компонента, не запрошуючи цього аудитора компонента виконати таку роботу (див. параграфи А39–А41).

Суттєвість

21. Команда із завдання для групи повинна визначити (див. параграф А42):

    (a) рівень суттєвості для фінансової звітності групи в цілому при визначенні загальної стратегії аудиту групи;

    (b) чи існують за конкретних обставин групи певні класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації у фінансовій звітності групи, щодо яких можна обґрунтовано очікувати, що викривлення менших сум, ніж рівень суттєвості для фінансової звітності групи в цілому, впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансового звітування групи. За таких обставин команда із завдання для групи має визначити рівень або рівні суттєвості, які слід застосувати до цих конкретних класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації;

    (c) суттєвість компонента для тих компонентів, для яких аудитори компонентів виконують аудит або огляд для цілей аудиту групи. Для зниження до прийнятно низького рівня ризик імовірності того, що в сукупності виявлені та невиявлені викривлення у фінансовій звітності групи перевищують суттєвість для фінансової звітності групи в цілому, суттєвість компонента має бути меншою, ніж суттєвість для фінансової звітності групи в цілому (див. параграфи А43–А44);

(d) поріг, вище від якого викривлення неможливо розглядати як такі, що є беззаперечно незначними для фінансової звітності групи (див. параграф А45).

22. Якщо аудитори компонентів виконуватимуть аудит з метою аудиту групи, команда із завдання для групи повинна оцінити прийнятність суттєвості для виконання аудиторських процедур на рівні компонента (див. параграф А46).

23. Якщо компонент підлягає аудиту за законом чи нормативним актом або з будь-яких інших причин і команда із завдання для групи приймає рішення використати цей аудит для отримання аудиторських доказів для аудиту групи, вона повинна визначити, чи відповідають вимогам цього МСА:

(a) суттєвість, розрахована для фінансової звітності компонента в цілому; та

(b) суттєвість для виконання аудиторських процедур на рівні компонента.

Дії у відповідь на оцінені ризики

24. Від аудитора вимагається розробити та виконати прийнятні дії у відповідь на визначені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності[9]. Команда із завдання для групи повинна визначити тип роботи, яку слід виконати їй або аудиторам компонентів на її прохання щодо фінансової інформації компонентів (див. параграфи 26–29). Команда із завдання для групи також має визначити характер, час та обсяг своєї участі в роботі аудиторів компонентів (див. параграфи 30–31).

25. Якщо характер, час та обсяг роботи, яку потрібно виконати для процесу консолідації або для фінансової інформації компонентів, ґрунтуються на очікуванні, що заходи контролю на рівні групи функціонують ефективно, або якщо лише процедури по суті не можуть забезпечити прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі на рівні тверджень, команда із завдання для групи повинна провести тестування або запропонувати аудитору компонента провести тестування операційної ефективності цих заходів контролів.

Визначення типу роботи, яку слід виконати щодо фінансової інформації компонентів (див. параграф А47)

Значущі компоненти

26. Для компонента, що є значущим для групи через свою індивідуальну фінансову значущість, команда із завдання для групи або аудитор компонента на її прохання повинні виконати аудит фінансової інформації компонента з використанням суттєвості для такого компонента.

27. Для компонента, що є значущим, оскільки існує ймовірність значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок його особливого характеру або обставин, команда із завдання для групи

[9] МСА 330 «*Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики*».

або аудитор компонента за її дорученням повинні виконати одну або кілька з наведених далі процедур:

(a) аудит фінансової інформації компонента з використанням суттєвості компонента;

(b) аудит одного або кількох залишків рахунків, класів операцій або розкриття інформації, що стосуються ймовірних значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи (див. параграф A48);

(c) визначені аудиторські процедури, що стосуються ймовірних значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи (див. параграф A49).

Компоненти, які не є значущими

28. Для компонентів, що не є значущими, команда із завдання для групи повинна виконати аналітичні процедури на рівні групи (див. параграф A50).

29. Якщо команда із завдання для групи не вважає, що будуть отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, на яких ґрунтуватиметься аудиторська думка щодо групи, внаслідок:

(a) роботи, виконаної щодо фінансової інформації значущих компонентів;

(b) роботи, виконаної щодо заходів контролю на рівні групи та процесу консолідації;

(c) аналітичних процедур, виконаних на рівні групи,

команда із завдання для групи має відібрати компоненти, що не є значущими, та виконати або запропонувати аудитору компонента виконати одну або кілька з наведених далі процедур щодо фінансової інформації окремих відібраних компонентів (див. параграфи A51–A53):

- аудит фінансової інформації компонента з використанням суттєвості компонента;
- аудит одного або кількох залишків рахунків, класів операцій або розкриття інформації;
- огляд фінансової інформації компонента з використанням суттєвості компонента;
- визначені процедури.

Команда із завдання для групи повинна час від часу змінювати вибір компонентів.

Участь у роботі, яка виконується аудиторами компонентів (див. параграфи A54–A55)

Значущі компоненти: оцінка ризиків

30. Якщо аудитор компонента виконує аудит фінансової інформації значущого компонента, команда із завдання для групи повинна взяти участь

у оцінці аудиторського ризику компонента для того, щоб ідентифікувати значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Характер, час та обсяг такої участі залежать від розуміння аудитора компонента командою із завдання для групи, однак, як мінімум, мають включати:

(a) обговорення з аудитором компонента або управлінським персоналом компонента тих видів економічної діяльності компонента, які є значущими для групи;

(b) обговорення з аудитором компонента чутливості компонента до суттєвого викривлення фінансової інформації внаслідок шахрайства чи помилки;

(c) перегляд документації аудитора компонента щодо ідентифікованих значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Така документація може бути в формі меморандуму, який відображає висновок аудитора компонента щодо ідентифікованих значних ризиків.

Ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи: подальші аудиторські процедури

31. Якщо у компоненті, роботу на якому виконує аудитор компонента, було ідентифіковано значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи, команда із завдання для групи повинна оцінити прийнятність подальших аудиторських процедур, які слід виконати у відповідь на ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Команда із завдання для групи має визначити на основі свого розуміння аудитора компонента, чи слід брати участь у подальших аудиторських процедурах.

Процес консолідації

32. Відповідно до параграфа 17 команда із завдання для групи отримує розуміння системи контролю на рівні групи та процесу консолідації, включаючи інструкції, які управлінський персонал групи надає компонентам. Відповідно до параграфа 25 команда із завдання для групи або аудитор компонента на прохання команди із завдання для групи виконує тести операційної ефективності системи контролю на рівні групи, якщо характер, час та обсяг роботи, яку слід виконати щодо процесу консолідації, ґрунтуються на очікуванні, що система контролю на рівні групи функціонує ефективно, або якщо лише процедури по суті не можуть надати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі на рівні тверджень.

33. Команда із завдання для групи повинна розробити та виконати подальші аудиторські процедури щодо процесу консолідації у відповідь на визначені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи, що виникають внаслідок процесу консолідації. При цьому потрібно також оцінити, чи всі компоненти включено до складу фінансової звітності групи.

34. Команда із завдання для групи повинна оцінити прийнятність, повноту і точність коригувань із консолідації та перекласифікації, а також оцінити, чи існують чинники ризику шахрайства або ознаки можливої упередженості управлінського персоналу (див. параграф А56).

35. Якщо фінансову інформацію компонента не складено відповідно до таких самих облікових політик, які застосовуються до фінансової звітності групи, команда із завдання для групи повинна оцінити, чи була належно скоригована фінансова інформація такого компонента з метою складання й подання фінансової звітності групи.

36. Команда із завдання для групи повинна визначити, чи є фінансова інформація, ідентифікована в комунікації аудитором компонента (див. параграф 41(с)), тією самою фінансовою інформацією, яку включено до складу фінансової звітності групи.

37. Якщо фінансова звітність групи включає фінансову звітність компонента, в якого кінець періоду фінансової звітності відрізняється від кінця періоду фінансової звітності групи, команда із завдання для групи має оцінити, чи виконувалися відповідні коригування такої фінансової звітності згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування.

Події після звітного періоду

38. Якщо команда із завдання для групи або аудитори компонентів виконують аудит фінансової інформації компонентів, команда із завдання для групи або аудитори компонентів повинні виконати процедури, розроблені для ідентифікації подій на цих компонентах, які відбуваються у період від дати фінансової інформації цих компонентів до дати аудиторського звіту щодо фінансової звітності групи та які можуть потребувати коригувань або розкриття інформації у фінансовій звітності групи.

39. Якщо аудитори компонентів виконують роботу, що не є аудитом фінансової інформації компонентів, команда із завдання для групи повинна попросити аудиторів компонентів повідомити команді із завдання для групи про події після звітного періоду, які можуть потребувати коригування або розкриття інформації у фінансовій звітності групи.

Повідомлення інформації аудитору компонента

40. Команда із завдання для групи повинна своєчасно повідомляти свої вимоги аудитору компонента. В цьому повідомленні зазначається, яку роботу потрібно виконати, як вона буде використовуватися, а також форма та зміст комунікацій аудитором компонента команді із завдання для групи. Це повідомлення також містить (див. параграфи А57, А58, А60):

    (а) прохання, щоб аудитор компонента, знаючи контекст, у якому команда із завдання для групи використовуватиме роботу аудитора компонента, підтвердив, що він буде співпрацювати з командою із завдання для групи (див. параграф А59);

(b) етичні вимоги, доречні для аудиту групи, зокрема вимоги до незалежності;

(c) у разі аудиту або огляду фінансової інформації компонента – суттєвість компонента (та, якщо це доцільно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації), а також поріг, вищим за який викривлення не можна вважати безсумнівно незначними для фінансової звітності групи;

(d) ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства чи помилки, доречні для роботи аудитора компонента. Команда із завдання для групи повинна попросити аудитора компонента своєчасно повідомляти інформацію про будь-які ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства чи помилки у компонента, а також про дії аудитора компонента у відповідь на такі ризики;

(e) перелік пов'язаних сторін, складений управлінським персоналом групи, та будь-яких інших пов'язаних сторін, про які відомо команді із завдання для групи. Команда із завдання для групи повинна попросити аудитора компонента своєчасно повідомляти інформацію про пов'язані сторони, які раніше не були ідентифіковані ні управлінським персоналом групи, ні командою із завдання для групи. Команда із завдання для групи має визначити, чи слід повідомляти про такі додатково ідентифіковані пов'язані сторони аудиторам інших компонентів.

41. Команда із завдання для групи повинна попросити аудитора компонента повідомляти інформацію про питання, доречні для висновку команди із завдання для групи щодо аудиту групи. Ці повідомлення мають містити такі аспекти (див. параграф А60):

(a) чи дотримувався аудитор компонента етичних вимог, доречних для аудиту групи, включаючи вимоги до незалежності та професійної компетентності;

(b) чи дотримувався аудитор компонента вимог команди із завдання для групи;

(c) ідентифікацію фінансової інформації компонента, щодо якої аудитор компонента надає свій звіт;

(d) інформацію про випадки недотримання законів або нормативних актів, які могли призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності групи;

(e) перелік невиправлених викривлень фінансової інформації компонента (такий перелік не має включати викривлення, менші за поріг для безсумнівно незначних викривлень, про який повідомила команда із завдання для групи (див. параграф 40(c));

(f) ознаки можливої упередженості управлінського персоналу;

(g) описання будь-яких ідентифікованих значних недоліків внутрішнього контролю на рівні компонента;

(h) інші значні питання, про які аудитор компонента повідомив або планує повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються компонента, включаючи шахрайство або підозрюване шахрайство за участі управлінського персоналу компонента, працівників, які відіграють важливу роль у системі внутрішнього контролю на рівні компонента, або інших осіб, якщо шахрайство призвело до суттєвого викривлення фінансової інформації компонента;

(i) будь-які інші питання, що можуть бути доречними для аудиту групи, або питання, до яких аудитор компонента хоче привернути увагу команди із завдання для групи, в тому числі до виняткових ситуацій, включених до письмових пояснень, які аудитор компонента отримав на своє прохання від управлінського персоналу компонента;

(j) загальні результати, висновки чи думку аудитора компонента.

Оцінювання достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів

Оцінювання інформації, повідомленої аудитором компонента, та достатності його роботи

42. Команда із завдання для групи повинна оцінити інформацію, повідомлену аудитором компонента (див. параграф 41). Для цього команда із завдання для групи:

(a) обговорює значущі питання, які виникли внаслідок такої оцінки, з аудитором компонента, управлінським персоналом компонента або управлінським персоналом групи залежно від обставин;

(b) визначає, чи є потреба в перегляді інших доречних частин аудиторської документації аудитора компонента (див. параграф A61).

43. Якщо команда із завдання для групи доходить висновку, що робота аудитора компонента є недостатньою, вона повинна визначити, які додаткові процедури слід виконати та чи буде їх виконувати аудитор компонента чи команда із завдання для групи.

Достатність і прийнятність аудиторських доказів

44. Від аудитора вимагається отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб зменшити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня і, отже, дати змогу аудитору зробити обґрунтовані висновки, на яких має ґрунтуватися думка аудитора[10]. Команда із завдання для групи оцінює, чи отримано прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, на яких має ґрунтуватися аудиторська думка, в результаті аудиторських процедур, виконаних щодо процесу консолідації, та роботи, виконаної

[10] МСА 200, параграф 17.

командою із завдання для групи і аудиторами компонентів щодо фінансової інформації компонентів (див. параграф А62).

45. Партнер із завдання для групи повинен визначити вплив будь-яких невиправлених викривлень (або ідентифікованих командою із завдання для групи, або повідомлених аудиторами компонента) і будь-яких випадків, коли було неможливо отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, на аудиторську думку щодо групи (див. параграф А63).

Повідомлення інформації управлінському персоналу групи та тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи

Повідомлення інформації управлінському персоналу групи

46. Команда із завдання для групи повинна визначити, про які ідентифіковані недоліки внутрішнього контролю слід повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу групи відповідно до МСА 265[11]. При цьому команда із завдання для групи розглядає:
    (a) недоліки внутрішнього контролю на рівні групи, ідентифіковані командою із завдання для групи;
    (b) недоліки внутрішнього контролю компонентів, ідентифіковані командою із завдання для групи;
    (c) недоліки внутрішнього контролю, до яких аудитори компонентів привернули увагу команди із завдання для групи.

47. Якщо шахрайство було ідентифіковано командою із завдання для групи або про нього повідомив аудитор компонента (див. параграф 41(h)), або інформація свідчить, що шахрайство може існувати, команда із завдання для групи своєчасно повідомляє про це управлінський персонал групи відповідного рівня, щоб надати цю інформацію тим, хто несе основну відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства в питаннях, що належать до їх компетентності (див. параграф А64).

48. Від аудитора компонента може вимагатися законом, нормативним актом або з будь-якої іншої причини висловити аудиторську думку щодо фінансової звітності компонента. У такому разі команда із завдання для групи повинна попросити управлінський персонал групи надати інформацію управлінському персоналу компонента з будь-якого питання, про яке стало відомо команді із завдання для групи та яке може бути значним для фінансової звітності компонента, але про яке управлінський персонал компонента може не знати. Якщо управлінський персонал групи відмовляється повідомити про таке питання управлінський персонал компонента, команда із завдання для групи обговорює це питання з найвищим управлінським персоналом групи. Якщо питання залишається невирішеним, команда із завдання для групи після розгляду

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

юридичних і професійних вимог до конфіденційності вирішує, чи рекомендувати аудитору компонента не надавати звіт аудитора щодо фінансової звітності компонента доти, поки це питання не буде вирішено (див. параграф А65).

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи

49. Команда із завдання для групи повинна повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, інформацію з таких питань, крім тих, які вимагаються МСА 260[12] та іншими МСА (див. параграф А66):
    (a) загальний огляд типу роботи, яку потрібно виконати щодо фінансової інформації компонентів;
    (b) загальний огляд характеру запланованої участі команди із завдання для групи в роботі, яку слід виконати аудиторам компонентів щодо фінансової інформації значущих компонентів;
    (c) випадки, коли оцінювання аудитора компонента командою із завдання для групи роботи викликає сумнів щодо якості роботи цього аудитора;
    (d) будь-які обмеження аудиту групи, наприклад якщо був обмежений доступ до інформації для команди із завдання для групи;
    (e) шахрайство або підозрюване шахрайство за участі управлінського персоналу групи, управлінського персоналу компонента, працівників, які відіграють важливу роль у системі контролю на рівні групи, або інших осіб, якщо шахрайство призвело до суттєвого викривлення фінансової звітності групи.

Документація

50. Команда із завдання для групи повинна описати у аудиторській документації такі питання[13]:
    (a) аналіз компонентів із зазначенням значущих компонентів і типу робіт, виконаних щодо фінансової інформації компонентів;
    (b) 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;
    (c) обмін письмовою інформацією між командою із завдання для групи та аудиторами компонентів про вимоги команди із завдання для групи.

[12] МСА 260 (переглянутий) «*Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями*».
[13] МСА 230 «*Аудиторська документація*», параграфи 8–11 та А6.

***

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Компоненти, що підлягають аудиту за законом, нормативним актом або з іншої причини (див. параграф 3)

A1. 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.

Визначення

Компонент (див. параграф 9(а))

A2. Структура групи впливає на те, як ідентифіковано компоненти. Наприклад, система фінансового звітування групи може ґрунтуватися на організаційній структурі, яка передбачає, що фінансова інформація складається материнським підприємством, а одне або кілька дочірніх, спільних підприємств чи об'єкти інвестування обліковуються за методом собівартості або участі в капіталі; головним офісом та одним або кількома підрозділами чи філіями, або поєднанням обох методів. Проте деякі групи можуть організувати свої системи фінансового звітування за функціями, процесами, продуктами або послугами (або за групами продуктів чи послуг), або за географічним місцем розташування. В таких випадках суб'єкт господарювання або вид господарської діяльності, щодо якого управлінський персонал групи або компонента складає фінансову інформацію, яка включається до складу фінансової звітності групи, може бути функцією, процесом, продуктом або послугою (або групою продуктів чи послуг), або географічним місцем розташування.

A3. У системі фінансового звітування групи можуть існувати різні рівні компонентів; у такому разі може виявитися більш доцільним ідентифікувати компоненти за допомогою певного рівня комбінування, а не індивідуально.

А4. З метою аудиту групи компоненти, комбіновані на певному рівні, можуть становити один компонент, однак такий компонент також може складати фінансову звітність групи, яка містить фінансову інформацію компонентів, з яких вона складається (тобто є підгрупою). Тому цей МСА може застосовуватися партнерами із завдання для різних груп та групами для різних підгруп у межах великої групи.

Значущий компонент (див. параграф 9(m))

А5. Якщо індивідуальна фінансова значущість компонента збільшується, то, як правило, збільшуються ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Команда із завдання для групи може застосовувати відсоток вибраного контрольного показника для полегшення ідентифікації компонентів, що мають індивідуальну фінансову значущість. Ідентифікація контрольного показника та визначення відсотка для застосування до нього передбачають професійне судження. Залежно від характеру та обставин групи прийнятними контрольними показниками можуть бути активи, зобов'язання, грошові потоки, прибуток або виручку групи. Наприклад, команда із завдання для групи може вважати, що компоненти, які перевищують 15% від вибраного контрольного показника, є значущими. Проте залежно від конкретних обставин можна вважати прийнятними більші або менші відсотки.

А6. Команда із завдання для групи може також ідентифікувати компонент, який імовірно має значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок свого особливого характеру чи обставин (тобто ризики, що потребують особливого розгляду аудитором[14]). Наприклад, компонент може відповідати за торговельні операції, що містять валютні ризики, і тим самим наражати групу на значний ризик суттєвого викривлення навіть у тому разі, якщо з іншого погляду цей компонент не має індивідуальної фінансової значущості для групи.

Аудитор компонента (див. параграф 9 (b))

А7. Член команди із завдання для групи може виконувати роботу щодо фінансової інформації компонента для аудиту групи за дорученням команди із завдання для групи. У такому разі цей член команди із завдання для групи є також аудитором компонента.

Відповідальність (див. параграф 11)

А8. Хоча аудитори компонентів можуть виконувати роботу щодо фінансової інформації компонентів для аудиту групи і несуть відповідальність за свої загальні результати, висновки або думки, партнер із завдання для групи або фірма партнера із завдання групи несе відповідальність за аудиторську думку щодо групи.

[14] МСА 315 (переглянутий), параграфи 27–29.

A9. Якщо аудиторська думка щодо групи модифікується внаслідок того, що команда із завдання для групи не змогла отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо фінансової інформації одного або кількох компонентів, параграф «Основа для думки із застереженням» у звіті аудитора щодо фінансової звітності групи описує підстави такої неспроможності без посилання на аудитора компонента, якщо таке посилання не потрібне для адекватного пояснення обставин[15].

Прийняття та продовження завдання

Отримання розуміння на етапі прийняття завдання або його продовження (див. параграф 12)

A10. У разі нового завдання команда із завдання для групи може отримати розуміння групи, її компонентів та їх середовища на основі:

- інформації, наданої управлінським персоналом групи;
- обміну інформацією з управлінським персоналом групи;
- якщо доречно, обмін інформацією з попередньою командою із завдання для групи, управлінським персоналом компонентів або аудиторами компонентів.

A11. Розуміння, яке отримала команда із завдання для групи, може стосуватися таких питань, як:

- структура групи – як юридична, так і організаційна (тобто як організована система фінансового звітування групи);
- види господарської діяльності компонентів, що є значущими для групи, включаючи галузеве, нормативне, економічне та політичне середовище, в якому провадиться діяльність;
- використання організацій, що надають послуги, включаючи центри надання спільних послуг;
- описання системи контролю на рівні групи;
- складність процесу консолідації;
- чи виконають аудитори компонентів, які не мають відношення до фірми партнера із завдання для групи або мережі, роботу щодо фінансової інформації будь-якого з компонентів, а також причину призначення кількох аудиторів управлінським персоналом групи;
- чи матимете команда із завдання для групи:
  - необмежений доступ до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, на рівні групи, управлінського персоналу групи, тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні компонентів, управлінського персоналу компонентів, інформації компонентів та аудиторів компонентів (включаючи

[15] МСА 705 (переглянутий), параграф 20.

відповідну аудиторську документацію, яка може бути потрібна команді із завдання для групи);

- можливість виконати необхідну роботу щодо фінансової інформації компонентів.

A12. У разі повторного завдання на спроможність команди із завдання для групи отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі можуть впливати значні зміни, наприклад:

- зміни структури групи (наприклад, придбання, вибуття, реорганізація або зміни в організації системи фінансового звітування групи);
- зміни видів господарської діяльності компонентів, що є значущими для групи;
- зміни у складі тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, управлінського персоналу групи або провідного управлінського персоналу значущих компонентів;
- сумніви, які має команда із завдання для групи стосовно чесності та компетентності управлінського персоналу групи чи компонента;
- зміни в системі контролю на рівні групи;
- зміни у застосовній концептуальній основі фінансового звітування.

Очікуване отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі (див. параграф 13)

A13. Група може складатися лише з компонентів, які не вважають значущими. За таких обставин партнер із завдання для групи може обґрунтовано очікувати отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, на яких має ґрунтуватися аудиторська думка про групу, якщо команда із завдання для групи зможе:

(a) виконати роботу щодо фінансової інформації деяких із цих компонентів;

(b) взяти участь у роботі, яку виконують аудитори компонентів щодо фінансової інформації інших компонентів, в обсязі, необхідному для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.

Доступ до інформації (див. параграф 13)

A14. Доступ команди із завдання для групи до інформації може бути обмеженим унаслідок обставин, які можуть не залежати від управлінського персоналу групи, наприклад унаслідок дії законів, що стосуються конфіденційності та секретності даних, або відмови аудитора компонента надати доступ команді із завдання для групи до необхідної аудиторської документації. Доступ може також бути обмеженим унаслідок дій управлінського персоналу групи.

A15. Якщо доступ до інформації обмежено внаслідок обставин, команда із завдання для групи ще може отримати прийнятні аудиторські

докази в достатньому обсязі; проте це стає менш імовірним у разі, коли підвищується значущість компонента. Наприклад, команда із завдання для групи може не мати доступу до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, а також управлінського персоналу або аудитора (включаючи відповідну аудиторську документацію, яка необхідна команді із завдання для групи) компонента, який обліковують за методом участі в капіталі. Якщо компонент не є значущим, а команда із завдання для групи має повний комплект фінансової звітності компонента, включаючи звіт аудитора щодо неї, та має доступ до інформації, яку отримує управлінський персонал групи стосовно цього компонента, команда із завдання для групи може дійти висновку, що ця інформація становить прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо цього компонента. Проте якщо компонент є значущим, то команда із завдання для групи не зможе виконати вимоги цього МСА, доречні за обставин аудиту групи. Наприклад, команда із завдання для групи буде не в змозі виконати вимогу параграфів 30–31 щодо участі в роботі аудитора компонента. Тому команда із завдання для групи не зможе отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо цього компонента. Вплив неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі командою із завдання для групи розглядається у контексті МСА 705 (переглянутий).

A16. Команда із завдання для групи не зможе отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, якщо управлінський персонал групи обмежує доступ команди із завдання для групи або аудитора компонента до інформації значущого компонента.

A17. Хоча команда із завдання для групи може бути здатною отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, якщо обмеження стосується компонента, який не вважається значущим, підстава для обмеження може впливати на аудиторську думку щодо групи. Наприклад, вона може впливати на достовірність відповідей управлінського персоналу групи на запити команди із завдання для групи або на пояснення управлінського персоналу групи.

A18. Закон або нормативний акт можуть забороняти партнеру із завдання для групи відхиляти завдання або відмовлятися від нього. Наприклад, у деяких юрисдикціях аудитор призначається на визначений період часу і йому забороняється відмовлятися від завдання до закінчення цього періоду. Крім того, в державному секторі аудитор може не мати права відхиляти завдання або відмовлятися від нього внаслідок характеру повноважень чи з міркувань інтересів суспільства. За таких обставин цей МСА застосовується до аудиту групи, а вплив неможливості команди із завдання для групи отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі розглядається у контексті МСА 705 (переглянутий).

A19. Додаток 1 містить приклад звіту аудитора з думкою із застереженням унаслідок неможливості команди із завдання для групи отримати

прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо значущого компонента, який обліковують за методом участі в капіталі, якщо вплив, за судженням команди із завдання для групи, є суттєвим, але не всеохоплюючим.

Умови завдання (див. параграф 14)

A20. Умови завдання ідентифікують застосовну концептуальну основу фінансового звітування[16]. Умови завдання з аудиту групи можуть містити додаткові питання, наприклад:

- обмін інформацією між командою із завдання для групи та аудиторами компонентів має бути необмеженим настільки, наскільки це дозволено законом або нормативним актом;
- команді із завдання для групи слід надавати важливу інформацію, якою обмінюються аудитори компонентів, а також ті, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні компонентів, та управлінський персонал компонентів, включаючи інформацію щодо значних недоліків внутрішнього контролю
- команді із завдання для групи слід надавати важливу інформацію, пов'язану з питаннями фінансового звітування, якою обмінюються регуляторні органи та компоненти;
- якщо команда із завдання для групи вважає потрібним, слід:
  - надавати доступ до інформації компонентів, а також тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні компонентів, управлінського персоналу компонентів та аудиторів компонентів (включаючи доречну аудиторську документацію, яка необхідна команді із завдання для групи);
  - виконати роботу або звернутися до аудитора компонента з проханням виконати роботу щодо фінансової інформації компонента.

A21. Обмеження, які стосуються:

- доступу команди із завдання для групи до інформації компонентів, а також тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються компонентів, управлінського персоналу компонентів та аудиторів компонентів (включаючи доречну аудиторську документацію, яка необхідна команді із завдання для групи); або
- роботи, яку слід виконати щодо фінансової інформації компонентів після прийняття завдання з аудиту групи партнером команди із завдання для групи, унеможливюють отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, що може впливати на аудиторську думку щодо групи. За виняткових обставин це може

[16] МСА 210, параграф 8.

призвести навіть до відмови від завдання, якщо це не заборонено законом чи нормативним актом.

Загальна стратегія і план аудиту (див. параграф 16)

A22. Огляд партнером із завдання для групи загальної стратегії та плану аудиту групи є важливою частиною його відповідальності за управління завданням з аудиту групи.

Розуміння групи, її компонентів та їх середовища

Питання, розуміння яких отримує команда із завдання для групи (див. параграф 17)

A23. МСА 315 (переглянутий) містить рекомендації щодо питань, які може розглядати аудитор, якщо він отримує розуміння галузі, нормативних та інших зовнішніх чинників, що впливають на суб'єкт господарювання, включаючи застосовну концептуальну основу фінансового звітування, характеру суб'єкта господарювання, його цілей і стратегії та пов'язаних із цим ризиків бізнесу, а також оцінювання й огляду фінансових результатів суб'єкта господарювання[17]. В Додатку 2 до цього МСА наведено рекомендації щодо питань, характерних для групи, включаючи процес консолідації.

Інструкції, надані компонентам управлінським персоналом групи (див. параграф 17)

A24. Управлінський персонал групи зазвичай надає інструкції компонентам для досягнення одноманітності та порівнянності фінансової інформації. Такі інструкції встановлюють вимоги до фінансової інформації компонентів, яку буде включено до фінансової звітності групи; вони часто містять керівництва із процедур фінансового звітування, а також комплект звітності. Комплект звітності зазвичай складається зі стандартних форматів подання фінансової інформації для її внесення до фінансової звітності групи. Проте такі комплекти звітності, як правило, не мають форми повної фінансової звітності, складеної та поданої відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

A25. Зазвичай інструкції стосуються:

- облікових політик, які слід застосовувати;
- законодавчих та інших вимог до розкриття інформації, застосовних до фінансової звітності групи, включаючи:
  - ідентифікацію та звітність за сегментами;
  - відносини та операції з пов'язаними сторонами;
  - внутрішньогрупові операції та нереалізовані прибутки;
  - залишки внутрішньогрупових рахунків;

[17] МСА 315 (переглянутий), параграфи A25–A49.

- графіка звітності.

A26. Розуміння інструкцій командою із завдання для групи може включати:

- зрозумілість і доцільність інструкцій для складання комплекту звітування;
- чи інструкції:
  - визначають адекватно характеристики застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
  - забезпечують розкриття інформації, яке є достатнім для дотримання вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, наприклад розкриття відносин і операцій із пов'язаними сторонами, та інформації за сегментами;
  - забезпечують ідентифікацію коригувань із консолідації, наприклад внутрішньогрупових операцій і нереалізованих прибутків, залишків на внутрішньогрупових рахунках;
  - забезпечують затвердження фінансової інформації управлінським персоналом компонента.

Шахрайство (див. параграф 17)

A27. Від аудитора вимагається ідентифікувати й визначити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства, а також розробляти та вживати прийнятних заходів у відповідь на визначені ризики[18]. Інформація, використана для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства, може включати:

- оцінювання управлінським персоналом групи ризиків того, що фінансова звітність групи може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства;
- процес управлінського персоналу групи для ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства в групі, включаючи будь-які конкретні ризики шахрайства, ідентифіковані управлінським персоналом групи, або залишки рахунків, класи операцій чи розкриття інформації, щодо яких ризик шахрайства є ймовірним;
- чи є конкретні компоненти, для яких ризик шахрайства є ймовірним;
- як ті, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, здійснюють моніторинг процесів управлінського персоналу групи для ідентифікації ризиків шахрайства в групі та дій управлінського персоналу у відповідь на ці ризики, а також заходів контролю управлінського персоналу групи, встановлених для зменшення цих ризиків;
- відповіді тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, управлінського персоналу групи, відділу внутрішнього

[18] МСА 240 «*Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності*».

аудиту (та, якщо це вважається прийнятним, управлінського персоналу компонентів, аудиторів компонентів та інших осіб), на запити команди із завдання для групи, чи відомо їм щось про фактично вчинене, підозрюване чи очікуване шахрайство, яке впливає на компонент чи групу.

Обговорення членами команди із завдання для групи та аудиторами компонентів ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи, включаючи ризики шахрайства (див. параграф 17)

A28. Від провідних членів команди із завдання вимагається обговорювати чутливість суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки з особливим наголосом на ризики внаслідок шахрайства. Під час аудиту групи в такому обговоренні можуть брати участь аудитори компонентів[19]. На визначення партнером із завдання для групи, хто братиме участь в обговореннях, як та коли вони відбуватимуться, який їх обсяг, впливають такі чинники, як досвід його попередньої роботи з групою.

A29. Такі обговорення дають змогу:

- поділитися знанням компонентів та їх середовища, включаючи заходи контролю на рівні групи;
- обмінятися інформацією про ризики бізнесу компонентів або групи;
- обмінятися думками про те, наскільки та на якому етапі фінансова звітність групи може бути чутливою до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, як управлінський персонал групи та управлінський персонал компонентів міг скоїти і приховати шахрайство під час фінансового звітування та як можна було незаконно привласнити активи компонентів;
- ідентифікувати практики, яких дотримується управлінський персонал групи або компонентів та на які можна чинити тиск або планувати так, щоб управляти прибутком, що може призвести до шахрайства під час фінансового звітування, наприклад практики визнання доходів, які не відповідають застосовній концептуальній основі фінансового звітування;
- розглянути відомі зовнішні та внутрішні чинники, що впливають на групу, можуть стимулювати або тиснути на управлінський персонал групи, управлінський персонал компонентів або інших осіб з метою скоєння шахрайства або вказувати на культуру чи середовище, які дають можливість управлінському персоналу групи, управлінському персоналу компонентів або іншим особам спричинити скоєння шахрайства;
- розглянути ризик того, що управлінський персонал групи або компонентів може нехтувати заходами контролю;

[19] МСА 240, параграф 15; МСА 315 (переглянутий), параграф 10.

- розглянути, чи застосовуються однакові облікові політики для складання фінансової інформації компонентів для фінансової звітності групи, та, якщо не застосовуються, як ідентифікуються і коригуються відмінності облікових політик (якщо це вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування);
- обговорити випадки шахрайства, які було ідентифіковано в компонентах, або інформацію, яка вказує на існування шахрайства в компоненті;
- обмінятися інформацією, яка може вказувати на недотримання національних законів або нормативних актів, наприклад про давання хабарів або неналежні практики трансфертного ціноутворення.

Чинники ризиків (див. параграф 18)

A30. У Додатку 3 наведено приклади умов або подій, які індивідуально чи в сукупності можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи, включаючи ризики внаслідок шахрайства.

Оцінювання ризиків (див. параграф 18)

A31. Оцінювання командою із завдання для групи ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи на рівні групи ґрунтується на:

- інформації, отриманій у результаті розуміння групи, її компонентів та їх середовища, а також процесу консолідації, включаючи аудиторські докази, отримані під час оцінки структури та впровадження заходів контролю на рівні групи і заходів контролю, доречних для консолідації;
- інформації, отриманій від аудиторів компонентів.

Розуміння аудитора компонента (див. параграф 19)

A32. Команда із завдання для групи отримує розуміння аудитора компонента лише в тому разі, якщо вона планує запросити аудитора компонента виконати роботу щодо фінансової інформації компонента під час проведення аудиту групи. Наприклад, команді із завдання для групи немає потреби отримувати розуміння аудиторів тих компонентів, для яких команда із завдання для групи планує виконати аналітичні процедури лише на рівні групи.

Процедури команди із завдання для групи для отримання розуміння аудитора компонента та джерел аудиторських доказів (див. параграф 19)

A33. Характер, час та обсяг процедур команди із завдання для групи для отримання розуміння аудитора компонента залежать від таких чинників, як попередній досвід роботи або обізнаність з роботою аудитора компонента, а також якою мірою команда із завдання для групи та аудитор компонента дотримуються спільних політик і процедур, наприклад:

- чи користуються команда із завдання для групи та аудитор компонента спільними політиками і процедурами:

  - виконання роботи (тобто методологією аудиту);
  - контролю якості; або
  - моніторингу.
- послідовність або подібність:
  - законів і нормативних актів або правової системи;
  - професійного нагляду, дисципліни та зовнішнього забезпечення якості;
  - освіти та професійної підготовки;
  - професійних організацій і стандартів; або
  - мови і культури.

A34. Ці чинники взаємодіють та не є взаємовиключаючими. Наприклад, обсяг процедур команди із завдання для групи, щоб отримати розуміння аудитора компонента А, який послідовно застосовує спільні політики і процедури контролю якості та моніторингу, а також спільну методологію аудиту або провадить діяльність у такій самій юрисдикції, що й партнер із завдання для групи, може бути меншим, ніж обсяг процедур команди із завдання для групи, щоб отримати розуміння аудитора компонента Б, який не застосовує послідовно спільні політики і процедури контролю якості та моніторингу, а також спільну методологію аудиту або провадить діяльність в іншій юрисдикції. Характер процедур, які виконують стосовно аудиторів компонентів А та Б, також може бути різним.

A35. Команда із завдання для групи може отримати розуміння аудитора компонента кількома шляхами. На першому році залучення аудитора компонента команда із завдання для групи може, наприклад:

- оцінити результати системи моніторингу контролю якості, якщо команда із завдання для групи та аудитор компонента представляють фірму або мережу, що провадить діяльність згідно зі спільними політиками і процедурами моніторингу та дотримується їх[20];
- відвідати аудитора компонента для обговорення питань, зазначених у параграфі 19(a)–(c);
- попросити аудитора компонента підтвердити у письмовій формі питання, що розглядаються в параграфі 19(a)–(c). Додаток 4 містить приклад письмових підтверджень аудитором компонента;
- попросити аудитора компонента заповнити анкету щодо питань, наведених у параграфі 19(a)–(c);
- оцінити аудитора компонента під час обговорення з колегами у фірмі партнера із завдання для групи або з поважною третьою стороною, яка знає аудитора компонента; або

[20] Згідно з вимогами МСКЯ 1 «*Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги*» (параграф 54) або національними вимогами, які, принаймні, такі ж суворі.

- отримати підтвердження професійної організації чи організацій, до яких належить аудитор компонента, органів, які ліцензували аудитора, або інших третіх сторін.

У наступні роки розуміння аудитора компонента може ґрунтуватись на досвіді попередньої роботи команди із завдання для групи з цим аудитором компонента. Команда із завдання для групи може попросити аудитора компонента підтвердити, чи не змінилося щось у питаннях, перелічених у параграфах 19(a)–(c), із попереднього року.

A36. Якщо створені незалежні наглядові органи для спостереження за аудиторською професією та моніторингу якості аудитів, знання правового середовища може допомогти команді із завдання для групи оцінити незалежність та компетентність аудитора компонента. Інформацію про правове середовище можна отримати від аудитора компонента або з інформації, що надається незалежними наглядовими органами.

Етичні вимоги, доречні для аудиту групи (див. параграф 19(a)

A37. Виконуючи роботу щодо фінансової інформації компонента для аудиту групи, аудитор компонента має дотримуватись етичних вимог, доречних для аудиту групи. Такі вимоги можуть відрізнятись або доповнювати вимоги, застосовні до аудитора компонента під час виконання ним обов'язкового аудиту в його юрисдикції. Тому команда із завдання для групи отримує розуміння того, чи обізнаний аудитор компонента з етичними вимогами та чи дотримуватиметься етичних вимог, доречних для аудиту групи, достатньою мірою, щоб виконувати обов'язки аудитора компонента під час проведення аудиту групи.

Професійна компетентність аудитора компонента (див. параграф 19(b))

A38. Розуміння командою із завдання для групи професійної компетентності аудитора компонента може передбачати:

- чи розуміє аудитор компонента стандарти аудиту та інші стандарти, застосовні до аудиту групи, в тій мірі, яка достатня для виконання обов'язків аудитора компонента під час проведення аудиту групи;
- чи має аудитор компонента спеціальні навички (наприклад, знання конкретної галузі), необхідні для виконання роботи щодо фінансової інформації певного компонента;
- якщо доречно, чи має аудитор компонента розуміння застосовної концептуальної основи фінансового звітування, достатнє для виконання обов'язків аудитора компонента під час проведення аудиту групи (інструкції, надані управлінським персоналом групи компонентам, часто описують характеристики застосовної концептуальної основи фінансового звітування).

Застосування командою із завдання для групи розуміння аудитора компонента (див. параграф 20)

A39. Команда із завдання для групи не може ігнорувати той факт, що аудитор компонента не є незалежним через участь у роботі аудитора компонента або виконання додаткового оцінювання ризиків чи подальших аудиторських процедур щодо фінансової інформації компонента.

A40. Однак команда із завдання для групи може бути спроможною подолати менш серйозні проблеми, які стосуються професійної компетентності аудитора компонента (наприклад, недостатнє знання конкретної галузі), або те, що аудитор компонента не працює в середовищі, в якому здійснюється активний нагляд за аудиторами, через участь у роботі аудитора компонента або виконання додаткового визначення ризиків чи подальших аудиторських процедур щодо фінансової інформації компонента.

A41. Якщо закон або нормативний акт забороняє доступ до доречних частин аудиторської документації аудитора компонента, команда із завдання для групи може звернутися до аудитора компонента з проханням вирішити цю проблему через складання меморандуму, що охоплює відповідну інформацію.

Суттєвість (див. параграфи 21–23)

A42. Від аудитора вимагається[21]:

(a) під час встановлення загальної стратегії аудиту визначити:

(i) суттєвість для фінансової звітності у цілому;

(ii) розглядати, чи є за конкретних обставин суб'єкта господарювання певні класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації, щодо яких можна очікувати, що викривлення в сумах, менших за суттєвість для фінансової звітності у цілому, впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності. За таких обставин аудитор визначає суттєвість для застосування до таких класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації; та

(b) визначати суттєвість для виконання аудиторських процедур.

У контексті аудиту групи суттєвість встановлюється як для фінансової звітності групи в цілому, так і для фінансової інформації компонентів. Суттєвість для фінансової звітності групи в цілому використовується під час встановлення загальної стратегії аудиту групи.

A43. Для зменшення ризику того, що сукупність виявлених і невиявлених викривлень фінансової звітності групи перевищить суттєвість для

[21] МСА 320 «*Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту*», параграфи 10–11.

фінансової звітності групи в цілому, суттєвість для компонентів установлюється меншою, ніж суттєвість для групи. Для різних компонентів можна встановлювати різні суттєвості. Не вимагається, щоб суттєвість компонента була арифметичною часткою суттєвості групи, тому сукупність суттєвості компонентів може перевищувати суттєвість групи. Суттєвість компонента використовується під час встановлення загальної стратегії аудиту компонента.

A44. Суттєвість для компонентів визначається для тих компонентів, аудит або огляд фінансової інформації яких проводитиметься як частина аудиту групи відповідно до параграфів 26, 27 (a) та 29. Суттєвість компонента використовується аудитором компонента для оцінювання того, чи є невиправлені виявлені викривлення суттєвими індивідуально або в сукупності.

A45. Крім суттєвості для компонентів визначається поріг викривлень. Викривлення, ідентифіковані у фінансовій інформації компонента, які перевищують поріг викривлень, доводяться до відома команди із завдання для групи.

A46. У разі аудиту фінансової інформації компонента аудитор компонента (або команда із завдання для групи) визначає суттєвість для виконання аудиторських процедур на рівні компонента. Це потрібно для зменшення до прийнятно низького рівня ймовірності того, що сукупність виявлених і невиявлених викривлень фінансової інформації компонента перевищить суттєвість компонента. На практиці команда із завдання для групи може встановити суттєвість компонента на цьому меншому рівні. В такому разі аудитор компонента використовує суттєвість компонента для цілей визначення ризиків суттєвого викривлення фінансової інформації компонента та розробки подальших аудиторських процедур у відповідь на визначені ризики, а також для оцінювання того, чи є суттєвими викривлення, виявлені індивідуально або в сукупності.

Дії у відповідь на оцінені ризики

Визначення типу роботи, яку необхідно виконати щодо фінансової інформації компонентів (див. параграфи 26–27)

A47. На визначення командою із завдання для групи типу роботи, яку необхідно виконати щодо фінансової інформації компонента, та її участі в роботі аудитора компонента впливає:

(a) значущість компонента;

(b) ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи;

(c) оцінювання командою із завдання для групи структури заходів контролю на рівні групи та визначення того, чи запроваджені такі заходи контролю;

(d) розуміння аудитора компонента командою із завдання для групи.

На схемі показано, як значущість компонента впливає на визначення командою із завдання для групи типу роботи, яку необхідно виконати щодо фінансової інформації компонента.

Значущі компоненти (див. параграф 27(b)–(c))

A48. Команда із завдання для групи може ідентифікувати компонент як значущий, оскільки існує ймовірність, що цей компонент має значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок свого особливого характеру або обставин. У такому разі команда із завдання для групи може ідентифікувати залишки рахунків, класи операцій або розкриття інформації, на які впливають імовірні значні ризики. Якщо це так, команда із завдання для групи може прийняти рішення виконати чи запропонувати аудитору компонента виконати аудит тільки цих залишків рахунків, класів операцій або розкриття інформації. Наприклад, у ситуації, описаній у параграфі A6, робота щодо фінансової інформації компонента може обмежитися аудитом залишків рахунків, класів операцій або розкриття інформації, на які впливають торговельні операції цього компонента, що містять валютні ризики. Якщо команда із завдання для групи пропонує аудитору компонента виконати аудит одного чи кількох конкретних залишків рахунків, класів операцій або розкриття інформації, повідомлення інформації командою із завдання для групи (див. параграф 40) має враховувати, що багато статей у фінансовій звітності взаємопов'язані.

A49. Команда із завдання для групи може розробити аудиторські процедури у відповідь на ймовірний значний ризик суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Наприклад, у разі ймовірного значного ризику старіння запасів команда із завдання для групи може виконати або запропонувати аудитору компонента виконати встановлені аудиторські процедури щодо оцінювання запасів компонента, який утримує потенційно застарілі запаси у великому обсязі, проте з іншого погляду цей компонент не є значущим.

Незначущі компоненти (див. параграфи 28–29)

A50. Залежно від обставин завдання фінансову інформацію компонентів можна комбінувати на різних рівнях з метою аналітичних процедур. Результати аналітичних процедур підтверджують висновки команди із завдання для групи про відсутність значних ризиків суттєвого викривлення агрегованої фінансової інформації компонентів, що не є значущими компонентами.

A51. На рішення команди із завдання для групи щодо того, скільки компонентів відбирати відповідно до вимог параграфа 29, які компоненти відбирати, та типу роботи, яку слід виконати щодо фінансової інформації індивідуальних компонентів, можуть впливати такі чинники, як:

- обсяг аудиторських доказів, які очікують отримати щодо фінансової інформації значущих компонентів;
- чи був цей компонент нещодавно створений чи придбаний;
- чи відбулися у компонента значні зміни;

- чи виконував відділ внутрішнього аудиту роботу у компонента та будь-який вплив цієї роботи на аудит групи;
- чи застосовують компоненти спільні системи та процеси;
- операційна ефективність заходів контролю на рівні групи;
- незвичайні коливання, ідентифіковані за допомогою аналітичних процедур, виконаних на рівні групи;
- індивідуальна фінансова значущість компонента або ризик, створюваний ним, порівняно з іншими компонентами цієї категорії;
- чи аудит цього компонента вимагається відповідно до законодавчих чи нормативних актів або з інших причин.

A52. Огляд фінансової інформації компонента може виконуватися відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду (МСЗО) 2400[22] або МСЗО 2410[23], адаптованих до обставин завдання. Для доповнення цієї роботи команда із завдання для групи може також встановити додаткові процедури.

A53. Як пояснювалось у параграфі A13, група може складатися лише з компонентів, що не є значущими компонентами. За таких обставин команда із завдання для групи може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, на яких має ґрунтуватися думка аудитора групи, визначаючи тип роботи, яку потрібно виконати щодо фінансової інформації компонентів відповідно до параграфа 29. Малоймовірно, що команда із завдання для групи отримає прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, на яких має ґрунтуватися думка аудитора групи, якщо команда із завдання для групи або аудитор компонента лише виконує тести заходів контролю на рівні групи та здійснює аналітичні процедури щодо фінансової інформації компонентів.

Участь у роботі аудиторів компонентів (див. параграфи 30–31)

A54. До чинників, які можуть впливати на рішення команди із завдання для групи про участь у роботі аудитора компонента, належать такі:

(a) значущість компонента;

(b) ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи;

(c) розуміння командою із завдання для групи аудитора компонента.

У разі значущого компонента або ідентифікованих значних ризиків команда із завдання для групи виконує процедури, описані в параграфах 30–31. У разі компонента, що не є значущим компонентом, характер, час та обсяг участі команди із завдання для групи в роботі аудитора компонента варіюватимуться виходячи з розуміння аудито-

[22] МСЗО 2400 «*Завдання з огляду фінансової звітності*».

[23] МСЗО 2410 «*Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання*».

ра цього компонента командою із завдання для групи. Той факт, що компонент не є значущим, стає другорядним. Наприклад, навіть якщо цей компонент не вважається значущим, команда із завдання для групи, проте, може прийняти рішення брати участь в оцінюванні ризиків аудитором компонента, оскільки вона дещо занепокоєна професійною компетентністю аудитора компонента (наприклад, відсутністю знання конкретної галузі) або аудитор компонента не працює в середовищі, в якому здійснюється активний нагляд за аудиторами.

A55. Ґрунтуючись на розумінні аудитора компонента командою із завдання для групи, форми участі в роботі аудитора компонента на додаток до зазначених у параграфах 30–31 та 42 можуть бути однією або кількома з наведених далі форм:

(a) зустріч з управлінським персоналом компонента або аудитором компонента для отримання розуміння компонента та його середовища;

(b) огляд загальної стратегії та плану аудиту, розроблених аудитором компонента;

(c) виконання процедур оцінювання ризиків для ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення на рівні компонента. Ці процедури можуть виконуватися разом з аудитором компонента або командою із завдання для групи;

(d) розробка та виконання подальших аудиторських процедур. Ці процедури можуть розроблятися та виконуватися разом із аудитором компонента або командою із завдання для групи;

(e) участь у заключній зустрічі або в інших важливих зустрічах аудиторів компонентів з управлінським персоналом компонента;

(f) перегляд інших доречних частин в аудиторській документації аудитора компонента.

Процес консолідації

Коригування з консолідації та перекласифікації (див. параграф 34)

A56. Процес консолідації може вимагати коригування сум, відображених у фінансовій звітності групи, які не проходять через системи обробки звичайних операцій, тому можуть не підлягати таким самим процедурам внутрішнього контролю, як інша фінансова інформація.

Оцінка командою із завдання для групи відповідності, повноти та точності коригувань може включати:

- оцінку того, чи належно відображають значні коригування події та операції, що покладено в їх основу;
- визначення, чи були значні коригування правильно обчислені, оброблені та санкціоновані управлінським персоналом групи або, якщо це застосовно, управлінським персоналом компонента;

- визначення, чи належно підтверджуються значні коригування та чи достатньо вони задокументовані;
- перевірка звірки і вилучення внутрішньогрупових операцій та нереалізованих прибутків, а також залишків внутрішньогрупових рахунків.

Повідомлення інформації аудитору компонента (див. параграфи 40–41)

A57. Якщо відсутній ефективний двосторонній обмін інформацією між командою із завдання для групи та аудиторами компонентів, існує ризик того, що команда із завдання для групи не зможе отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, на яких має ґрунтуватися аудиторська думка групи. Чітке та своєчасне повідомлення вимог команди із завдання для групи створює основу для ефективного двостороннього обміну інформацією між командою із завдання для групи та аудиторами компонентів.

A58. Вимоги команди із завдання для групи часто повідомляються в листі-інструкції. Додаток 5 містить рекомендації щодо обов'язкових і додаткових питань, які слід включати в такий лист-інструкцію. Обмін інформацією аудитора компонента з командою із завдання для групи часто набуває форми меморандуму або звіту про виконану роботу. Проте обмін інформацією команди із завдання для групи та аудитором компонента необов'язково відбувається в письмовій формі. Наприклад, команда із завдання для групи може відвідати аудитора компонента для обговорення ідентифікованих значних ризиків або перегляду відповідних частин аудиторської документації аудитора компонента. Водночас до документації застосовуються вимоги цього та інших МСА.

A59. Співпрацюючи з командою із завдання для групи, аудитор компонента, наприклад, надаватиме доступ команді із завдання для групи до відповідної аудиторської документації, якщо це не заборонено законом чи нормативним актом.

A60. Якщо член команди із завдання для групи є також аудитором компонента, мета команди із завдання для групи стосовно чіткого обміну інформацією може бути досягнута іншими засобами, ніж повідомлення конкретної письмової інформації. Наприклад:

- доступ аудитора компонента до загальної стратегії аудиту і плану аудиту може бути достатнім для повідомлення вимог команди із завдання для групи, зазначених у параграфі 40;
- перегляд аудиторської документації аудитора компонента групою із завдання для групи може бути достатнім для повідомлення інформації про питання, доречні для висновку команди із завдання для групи, як зазначено в параграфі 41.

Оцінювання достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів

Перегляд аудиторської документації аудитора компонента (див. параграф 42(b))

A61. Те, які частини аудиторської документації аудитора компонента будуть доречними для аудиту групи, може залежати від обставин. Часто основна увага приділяється аудиторській документації, що стосується значних ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи. На обсяг перегляду може впливати той факт, що проводилися процедури перегляду фірми аудитора компонента щодо аудиторської документації аудитора компонента.

Достатність і прийнятність аудиторських доказів (див. параграфи 44–45)

A62. Якщо команда із завдання для групи доходить висновку, що не було отримано прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, на яких має ґрунтуватися думка аудитора групи, команда із завдання для групи може звернутися до аудитора компонента з проханням виконати додаткові процедури. Якщо це неможливо, команда із завдання для групи може виконати свої власні процедури щодо фінансової інформації компонента.

A63. Оцінювання партнером команди із завдання для групи сукупного впливу будь-яких викривлень (або ідентифікованих командою із завдання для групи, або повідомлених аудиторами компонентів) дає йому змогу визначити, чи викривлена фінансова звітність групи в цілому.

Повідомлення інформації управлінському персоналу групи та тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи

Повідомлення інформації управлінському персоналу групи (див. параграфи 46–4

A64. МСА 240 містить вимоги та рекомендації щодо повідомлення інформації про шахрайство управлінському персоналу, а в разі шахрайства управлінського персоналу – тим, кого наділено найвищими повноваженнями[24].

A65. Управлінському персоналу групи може бути потрібно дотримуватися конфіденційності певної суттєвої чутливої інформації. Приклади питань, які можуть бути значними для фінансової звітності компонента і про які може не знати управлінський персонал компонента, охоплюють:

- потенційні судові справи;
- плани ліквідації матеріальних операційних активів;
- події після звітного періоду;
- значущі юридичні угоди.

[24] МСА 240, параграфи 40–42.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи (див. параграф 49)

A66. Питання, про які команда із завдання для групи повідомляє тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, можуть включати питання, про які команду із завдання для групи повідомили аудитори компонентів та які, за судженням команди із завдання для групи, є значущими для відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, може відбуватися на різних етапах аудиту групи. Наприклад, питання, зазначені в параграфі 49(a)–(b), можуть повідомлятися тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, після того як команда із завдання для групи визначить роботу, яку слід виконати щодо фінансової інформації компонентів. З іншого боку, питання, зазначені в параграфі 49(c), можуть повідомлятися наприкінці аудиту, а питання, наведені в параграфі 49(d)–(e), можуть повідомлятися тоді, коли вони виникають.

Додаток 1

(див. параграф А19)

Приклад звіту аудитора, якщо команда із завдання для групи не змогла отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для використання їх як основи для аудиторської думки про групу

Примітка: в наведеному нижче прикладі звіту аудитора першим іде розділ «Думка» відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий), а розділ «Основа для думки» іде безпосередньо після розділу «Думка». Крім того, перше та останнє речення, які включались у розділ щодо відповідальності аудитора, тепер перенесено в оновлений розділ «Основа для думки».

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту консолідованої фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який використовує концептуальну основу достовірного подання. Завдання є аудитом групи (тобто застосовується МСА 600).**
- **Консолідована фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання відображають опис відповідальності управлінського персоналу за консолідовану фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Команда із завдання для групи не змогла отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо значущого компонента, який відображено в обліку за методом участі в капіталі (визнаного в звіті про фінансовий стан у сумі 15 млн дол., тоді як сукупні активи складають 60 млн дол.), оскільки команда із завдання для групи не мала доступу до бухгалтерських записів, управлінського персоналу або аудитора компонента.**
- **Команда із завдання для групи ознайомилася з фінансовою звітністю компонента, що підлягала аудиту, станом на 31 грудня 20X1 р. разом із звітом аудитора щодо неї та розглянула відповідну фінансову інформацію, яку має управлінський персонал групи щодо цього компонента.**

- **За судженням партнера із завдання для групи вплив цієї неможливості отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі на фінансову звітність групи є суттєвим, проте не всеохоплюючим[1].**
- **Кодекс етики Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів містить всі відповідні етичні вимоги, застосовні для аудиту.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій чи умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий)[2].**
- **Від аудитора не вимагається надання інформації з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701, і він прийняв рішення не робити цього.**
- **Аудитор отримав всю іншу інформацію до дати звіту аудитора і висловлення думки із застереженням щодо консолідованої фінансової звітності стосується також й іншої інформації.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо консолідованої фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання консолідованої фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту консолідованої фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам Компанії АВС [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту консолідованої фінансової звітності[4]

Думка із застереженнями

Ми провели аудит консолідованої фінансової звітності компанії АВС та її дочірніх підприємств («Група»), що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20Х1 р., та консолідованого звіту про сукупний

[1] Якщо на судження партнера із завдання з аудиту групи вплив неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі є суттєвим та всеохоплюючим, він повинен відмовитись від висловлення думки відповідно до МСА 705 (переглянутий).

[2] МСА 570 (переглянутий) *«Безперервність діяльності».*

[3] МСА 701 *«Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора».*

[4] Підзаголовок «Звіт щодо аудиту консолідованої фінансової звітності» не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів».

дохід, консолідованого звіту про зміни у власному капіталі та консолідованого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, і приміток до консолідованої фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком можливого впливу питання, описаного у розділі *«Основа для думки із застереженням»* нашого звіту, консолідована фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Групи на 31 грудня 20X1 р., та її консолідовані фінансові результати і консолідовані грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки із застереженням

Інвестицію компанії ABC в придбану протягом року асоційовану компанію XYZ, що зареєстрована в іноземній юрисдикції та відображену в обліку за методом участі в капіталі, відображено у консолідованому звіті про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р. у сумі 15 млн дол. , а частка ABC у чистому прибутку XYZ у сумі 1 млн дол. включено в консолідований звіт про сукупний дохід за рік, що закінчився зазначеною датою. Ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо балансової вартості інвестицій компанії ABC у компанію XYZ станом на 31 грудня 20X1 р. та частки компанії ABC у чистому прибутку компанії XYZ за рік, що закінчився зазначеною датою, оскільки нам відмовили в доступі до фінансової інформації, управлінського персоналу та аудиторів компанії XYZ. Отже, ми не змогли визначити, чи необхідні будь-які коригування цих сум.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Групи згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ), а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до Кодексу РМСЕБ. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки із застереженням.

Інша інформація [або інші прийнятна назва, наприклад «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

[Звітування відповідно до МСА 720 (переглянутий)[2] – див. приклад 6 у Додатку 2 до МСА 720 (переглянутий). Останній параграф розділу іншої інформації в прикладі 6 потрібно відповідно змінити для опису конкретного питання, що призвело до думки із застереженням і також впливає на іншу інформацію.]

[2] МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»*

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за консолідовану фінансову звітність[5].

[Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий)[6] *– див. Приклад 2 у МСА 700 (переглянутий).]*

Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності

[Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 2 у МСА 700 (переглянутий). Два останні параграфи, які стосуються лише аудиту суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, має бути вилучено.]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 2 у МСА 700 (переглянутий).]*

[Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як це доречно в конкретній юрисдикції]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

Якщо на судження партнера із завдання з аудиту групи вплив неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі є суттєвим та всеохоплюючим, партнер із завдання з аудиту групи повинен відмовитись від висловлення думки відповідно до МСА 705 (переглянутий).

[5] В наведеному прикладі звіту аудитора терміни «управлінський персонал» та «ті, кого наділено найвищими повноваженнями» може бути необхідним замінити іншими термінали, прийнятними в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

[6] МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності».*

Додаток 2

(див. параграф А23)

Приклади питань, розуміння яких отримує команда із завдання для групи

Наведені нижче приклади охоплюють широке коло питань, проте не всі питання стосуються завдання з аудиту групи і перелік питань не є вичерпним.

Заходи контролю на рівні групи

1. Заходи контролю на рівні групи можуть бути поєднанням:
   - регулярних зустрічей управлінського персоналу групи та компонентів для обговорення питань розвитку бізнесу й огляду результатів діяльності;
   - моніторингу діяльності та фінансових результатів компонентів, включаючи практику регулярної звітності, що дає змогу управлінському персоналу групи здійснювати моніторинг результатів діяльності компонентів порівняно з бюджетами та вживати відповідних заходів;
   - процесу оцінювання ризиків управлінським персоналом групи, тобто процесу ідентифікації, аналізу й управління діловими ризиками, включаючи ризик шахрайства, які можуть призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності групи;
   - моніторингу, контролю, звірки та виключення внутрішньогрупових операцій і нереалізованих прибутків, а також внутрішньогрупових залишків рахунків на рівні групи;
   - процесу моніторингу своєчасності та оцінки правильності й повноти фінансової інформації, отриманої від компонентів;
   - централізованої системи ІТ, що контролюється однаковими загальними заходами контролю ІТ для всієї або частини групи;
   - діяльності з контролю в системі ІТ, яка є загальною для всіх або деяких компонентів;
   - моніторингу заходів контролю, включаючи діяльність відділу внутрішнього аудиту та програм самооцінки;
   - послідовних політик і процедур, включаючи керівництво із процедур фінансового звітування групи;
   - програм на рівні групи, наприклад кодексу поведінки або програм попередження шахрайства;
   - заходів із надання повноважень і відповідальності управлінському персоналу компонентів.

2. Відділ внутрішнього аудиту можна вважати частиною заходів контролю на рівні групи, якщо, наприклад, діяльність внутрішнього аудиту централізована. У МСА 610 (переглянутому в 2013 р.)[5] розглядається оцінювання командою із завдання для групи компетентності та об'єктивності внутрішніх аудиторів, якщо вона планує використати їх роботу.

Процес консолідації

3. Розуміння процесу консолідації командою із завдання для групи може включати наведені далі питання.

Питання, пов'язані із застосовною концептуальною основою фінансового звітування:

- ступінь розуміння управлінським персоналом компонентів застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- процес ідентифікації та обліку компонентів відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- процес ідентифікації звітних сегментів для звітності за сегментами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- процес ідентифікації відносин пов'язаних сторін та операцій з ними для звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- облікові політики, які застосовуються до фінансової звітності групи, зміни в них порівняно з попереднім фінансовим роком та зміни, які є наслідками нових або переглянутих стандартів згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування;
- процедури підходу до компонентів, фінансовий рік яких закінчується на дату, що відрізняється від дати закінчення фінансового року групи.

Питання, які належать до процесу консолідації:

- процес, який застосовує управлінський персонал групи для отримання розуміння облікових політик, використаних компонентами, та, якщо це прийнятно, для забезпечення використання однакових облікових політик при складанні фінансової інформації компонентами для фінансової звітності групи, а також ідентифікації та коригувань відмінностей облікових політик, якщо це необхідно, з огляду на застосовну концептуальну основу фінансового звітування. Однакова облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практики, застосовані групою, виходячи із застосовної концептуальної основи фінансового звітування, які використовують компоненти для послідовного відображення

[5] МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) «*Використання роботи внутрішніх аудиторів*», параграф 9.

в звітності подібних операцій. Ці політики зазвичай викладено в керівництві з процедур фінансового звітування та в комплекті звітності, наданих управлінським персоналом групи;

- процес управлінського персоналу групи для забезпечення повноти, точності та своєчасності фінансового звітування компонентів з метою консолідації;
- процес перерахунку фінансової інформації закордонних компонентів у валюту фінансової звітності групи;
- як організовано ІТ з метою консолідації, включаючи ручні та автоматизовані етапи процесу, а також ручні й автоматизовані заходи контролю на різних етапах процесу консолідації;
- процес отримання інформації про подальші події управлінським персоналом групи.

Питання, які належать до коригувань з консолідації:

- процес запису коригувань із консолідації, включаючи складання, санкціонування й обробку відповідних журнальних записів, а також досвід персоналу, що відповідає за консолідацію;
- коригування із консолідації, які вимагаються застосовною концептуальною основою фінансового звітування;
- комерційне обґрунтування подій та операцій, що призвели до коригувань із консолідації;
- частота, характер та обсяг операцій між компонентами;
- процедури моніторингу, контролю, звірки і вилучення внутрішньогрупових операцій та нереалізованих прибутків, а також внутрішньогрупових залишків рахунків;
- процедури визначення справедливої вартості придбаних активів і зобов'язань, процедури амортизації гудвілу (якщо застосовуються) та тест на зменшення корисності гудвілу відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- домовленості з власником контрольного пакета акцій або часток меншості щодо збитків, понесених компонентом (наприклад, зобов'язання міноритарних акціонерів компенсувати такі збитки).

Додаток 3

(див. параграф А30)

Приклади умов або подій, що можуть свідчити про ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності групи

Надані приклади охоплюють широкий спектр умов або подій, проте не всі умови або події стосуються завдання з аудиту групи, а перелік прикладів не є повним.

- Складна структура групи, особливо якщо часто відбуваються придбання, вибуття чи реорганізації.
- Незадовільні структури корпоративного управління, включаючи процеси прийняття рішень, що не є прозорими.
- Відсутність або неефективність заходів контролю на рівні групи, включаючи недостовірну управлінську інформацію групи щодо моніторингу операцій компонентів та їх результатів.
- Компоненти, які провадять діяльність у закордонних юрисдикціях та на яких можуть впливати такі чинники, як незвичайне втручання держави в такі аспекти, як торговельна і фінансова політика, або обмеження щодо перерахунків валюти та дивідендів, а також коливання курсів валюти.
- Комерційна діяльність компонентів, що передбачає високий ризик, наприклад довгострокові контракти або продаж та купівля інноваційних чи складних фінансових інструментів.
- Невизначеність щодо того, яку фінансову інформацію компонентів потрібно включати у фінансову звітність групи відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, наприклад, чи існують будь-які суб'єкти господарювання спеціального призначення або будь-які суб'єкти господарювання, що не ведуть торгової діяльності, та чи потрібно їх включати.
- Незвичайні відносини та операції з пов'язаними сторонами.
- Наявність у минулому залишків на внутрішньогрупових рахунках, що не були визначені або не узгоджувалися під час консолідації.
- Наявність складних операцій, які обліковують у кількох компонентах.
- Застосування компонентами облікових політик, що відрізняються від облікових політик, застосованих до фінансової звітності групи.
- Компоненти з різними датами закінчення року, що може використовуватися для маніпуляцій із визначенням часу операцій.

- Наявність у минулому несанкціонованих або неповних коригувань із консолідації.
- Агресивне податкове планування в групі або значні операції з грошовими коштами у суб'єктів господарювання в країнах з низькими податками.
- Часті зміни аудиторів, які виконують аудит фінансової звітності компонентів.

Додаток 4

(див. параграф А35)

Приклади підтверджень аудитора компонента

Наведене нижче не є стандартним листом. Підтвердження можуть варіюватися залежно від аудиторів компонента та змінюватися в часі.

Підтвердження часто отримуються до початку роботи щодо фінансової інформації компонента.

[Фірмовий бланк аудитора компонента]

[Дата]

[Партнеру команди із завдання]

Цей лист надається у зв'язку з аудитом фінансової звітності групи [назва материнського підприємства] за рік, що закінчився [дата], з метою висловлення думки, чи відображає фінансова звітність групи достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або відображає достовірно й неупереджено) фінансовий стан групи на [дата], її фінансові результати і рух грошових потоків за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування].

Ми підтверджуємо отримання Ваших інструкцій, від [дата], які пропонують нам виконати вказану роботу щодо фінансової інформації [назва компонента] за рік, що закінчився [дата].

Ми підтверджуємо, що:

1. Ми зможемо виконати Ваші інструкції. / Ми повідомляємо, що не зможемо виконати такі інструкції [зазначити інструкції] з таких причин [зазначити причини].
2. Інструкції є зрозумілими і ми розуміємо їх. / Ми були б вдячні, якби Ви могли уточнити такі інструкції [зазначити інструкції].
3. Ми будемо співпрацювати з Вами та надамо Вам доступ до відповідної аудиторської документації.

Ми визнаємо, що:

1. Фінансова інформація [назва компонента] буде включена до складу фінансової звітності групи [назва материнського підприємства].
2. Ви можете вважати за потрібне взяти участь у роботі, яку ми виконуємо на Ваше прохання, щодо фінансової інформації [назва компонента] за рік, що закінчився [дата].

3. Ви маєте намір оцінити нашу роботу та використати її, якщо вона буде прийнятною, для аудиту фінансової звітності групи [назва материнського підприємства].

У зв'язку з роботою, яку ми виконаємо щодо фінансової інформації [назва компонента], [описати компонент, наприклад дочірнє підприємство, яке повністю належить материнському підприємству, дочірнє підприємство, спільне підприємство, об'єкт інвестування, який обліковується за методом участі в капіталі або за методом собівартості] материнського підприємства [назва материнського підприємства], ми підтверджуємо таке:

1. Ми розуміємо [зазначити відповідні етичні вимоги] достатньою мірою для виконання наших обов'язків під час проведення аудиту фінансової звітності групи та виконуватимемо їх. Зокрема, ми незалежні від [назва материнського підприємства] та інших компонентів групи згідно з вимогами [зазначити застосовні етичні вимоги] та дотримуємося застосовних вимог [посилання на правила], встановлених [назва регуляторного органу].

2. Ми розуміємо Міжнародні стандарти аудиту та [навести інші національні стандарти, застосовні до аудиту фінансової звітності групи] достатньою мірою для виконання наших обов'язків під час проведення аудиту фінансової звітності групи і виконаємо роботу щодо фінансової інформації [назва компонента] за рік, що закінчився [дата], відповідно до цих стандартів.

3. Ми маємо спеціальні навички (наприклад, знання цієї галузі), необхідні для виконання роботи щодо фінансової інформації конкретного компонента.

4. Ми розуміємо [зазначити застосовну концептуальну основу фінансового звітування або керівництво із процедур фінансового звітування групи] достатньою мірою для виконання наших обов'язків під час проведення аудиту фінансової звітності групи.

Ми повідомлятимемо Вам про будь-які зміни у наведених вище поясненнях протягом нашої роботи щодо фінансової інформації [назва компонента].

[Підпис аудитора]

[Дата]

[Адреса аудитора]

Додаток 5

(див. параграф А58)

Обов'язкові та додаткові питання, включені в лист-інструкцію команди із завдання для групи

Питання, про які потрібно повідомляти аудитору компонента відповідно до вимог цього МСА, виділено курсивом.

Питання, що стосуються планування роботи аудитора компонента:

- *прохання до аудитора компонента, який знає контекст, в якому команда із завдання для групи використовуватиме роботу аудитора компонента, підтвердити, що аудитор компонента співпрацюватиме з командою із завдання для групи;*
- графік завершення аудиту;
- дати запланованих відвідувань управлінським персоналом групи та командою із завдання для групи, а також дати запланованих зустрічей з управлінським персоналом компонента і аудитором компонента;
- перелік основних контактних осіб;
- *робота, якумаєвиконатиаудиторкомпонента, яквикористовуватиметься ця робота,* і домовленості про координацію роботи на початковому етапі та під час проведення аудиту, включаючи заплановану участь команди із завдання для групи в роботі аудитора компонента;
- *етичні вимоги, що стосуються аудиту групи, зокрема вимоги незалежності; наприклад, коли аудитору групи заборонено використовувати внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги, аудиторам групи доречно розглянути питання, чи не поширюється така заборона на аудиторів компонентів і, у разі, якщо це дійсно так, адресувати це у комунікації з аудиторами компонентів;*
- *у разі аудиту або огляду фінансової інформації компонента суттєвість компонента (та, якщо це доцільно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації) і поріг, вищим від якого викривлення не можна вважати беззаперечно незначними для фінансової звітності групи;*
- *перелік пов'язаних сторін, складений управлінським персоналом групи, та будь-яких інших пов'язаних сторін, про які відомо групі, а також прохання до аудитора компонента своєчасно повідомляти команді із завдання для групи про пов'язані сторони, які раніше не були ідентифіковані управлінським персоналом групи або командою із завдання для групи;*

- робота, яку необхідно виконати щодо внутрішньогрупових операцій і нереалізованих прибутків, а також внутрішньогрупових залишків рахунків;
- керівництво з іншої відповідальності за обов'язкову звітність, наприклад звітність про твердження управлінського персоналу групи щодо ефективності системи внутрішнього контролю;
- якщо ймовірна відмінність у часі між завершенням роботи щодо фінансової інформації компонентів та висновком команди із завдання для групи щодо фінансової звітності групи, конкретні інструкції з огляду подальших подій.

Питання, що стосуються проведення роботи аудитором компонента:

- результати тестування командою із завдання для групи заходів контролю системи обробки, яка є загальною для всіх або кількох компонентів, та тестування процедур контролю, які має виконати аудитор компонента;
- *ідентифіковані значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства чи помилки, що стосуються роботи аудитора компонента, і прохання до аудитора компонента своєчасно повідомляти команді із завдання для групи про будь-які інші значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства чи помилки, що їх було ідентифіковано в компоненті, та дії аудитора компонента у відповідь на такі ризики;*
- результати відділу внутрішнього аудиту, що ґрунтуються на роботі, виконаній щодо процедур контролю в компонентах або доречних компонентах;
- прохання своєчасно повідомляти про аудиторські докази, отримані внаслідок виконання роботи щодо фінансової інформації компонентів, які суперечать аудиторським доказам, на яких первісно команда із завдання для групи ґрунтувала визначення ризиків, виконане на рівні групи;
- прохання письмово пояснювати дотримання управлінським персоналом компонента застосовної концептуальної основи фінансового звітування або констатація того, що розкрито інформацію про відмінності між обліковими політиками, застосованими до фінансової інформації компонента, та обліковими політиками, застосованими до фінансової звітності групи;
- питання, які має документувати аудитор компонента.

Інша інформація

- прохання, щоб команді із завдання для групи своєчасно повідомляли:

  - суттєві питання обліку, фінансового звітування та аудиту, включаючи облікові оцінки і відповідні судження;
  - питання, що стосуються безперервності діяльності компонента;
  - питання, пов'язані із судовим процесом і позовами;
  - суттєві недоліки процедур контролю, які привернули увагу аудитора компонента під час виконання роботи щодо фінансової інформації компонента, та інформація, що вказує на існування шахрайства;

- прохання якнайшвидше інформувати команду із завдання для групи про будь-які значні чи незвичайні події;
- *прохання надавати команді із завдання для групи інформацію з питань, наведених у параграфі 41, якщо робота щодо фінансової інформації компонента завершується.*

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 610
(ПЕРЕГЛЯНУТИЙ В 2013 р.)

«ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2014 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1–5

Взаємозв'язок між МСА 315 (переглянутий) і МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) 6–10

Відповідальність зовнішнього аудитора за аудит 11

Дата набрання чинності 12

Цілі 13

Визначення 14

Вимоги

Визначення доцільності та обсягу використання роботи внутрішніх аудиторів 15–20

Використання роботи внутрішніх аудиторів 21–25

Визначення доцільності, зон та обсягу використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги 26–32

Використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги 33–35

Документація 36–37

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення дільності внутрішніх аудиторів A1–A4

Визначення доцільності та обсягу використання роботи внутрішніх аудиторів A5–A23

Використання роботи внутрішніх аудиторів A24–A30

ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ

Визначення доцільності, зон та обсягу використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги A31–A39

Використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги A40–A41

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 610 (переглянутий в 2013 р.) *«Використання роботи внутрішніх аудиторів»* слід розглядати разом із МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність зовнішнього аудитора, якщо використовується робота внутрішніх аудиторів включно з (а) використанням роботи відділу внутрішнього аудиту для отримання аудиторських доказів, та (б) використанням внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги під керівництвом і наглядом зовнішнього аудитора з подальшою перевіркою ним їх роботи.

2. Цей МСА не застосовується, якщо у суб'єкта господарювання немає відділу внутрішнього аудиту (див. параграф А2).

3. Якщо суб'єкт господарювання має відділ внутрішнього аудиту, вимоги цього МСА щодо використання їх роботи не застосовуються, якщо:
   (a) їхня відповідальність і діяльність не є доречними для аудиту; або
   (b) зовнішній аудитор не планує використовувати їхню роботу задля отримання аудиторських доказів виходячи з попереднього розуміння аудитором відділу внутрішнього аудиту, отриманого в результаті процедур, виконаних згідно з МСА 315 (переглянутий)[1].

   Ніщо в цьому МСА не вимагає, щоб зовнішній аудитор використовував роботу відділу внутрішнього аудиту з метою модифікації характеру або часу чи зменшення обсягу аудиторських процедур, які має здійснювати безпосередньо зовнішній аудитор; визначення загальної стратегії аудиту залишається рішенням зовнішнього аудитора.

4. Більш того, вимоги цього МСА стосовно прямої допомоги не застосовуються, якщо зовнішній аудитор не планує використовувати внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги.

5. У деяких юрисдикціях законодавчі або нормативні акти можуть забороняти або деякою мірою обмежувати використання зовнішнім аудитором роботи відділу внутрішнього аудиту або використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги. МСА не мають переважної сили над законодавчими чи нормативними актами, які регулюють аудит фінансової звітності.[2] Тому такі заборони чи обмеження не заважатимуть зовнішньому аудитору виконувати вимоги МСА (див. параграф А31).

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

[2] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграф А57.

Взаємозв'язок між МСА 315 (переглянутий) і МСА 610 (переглянутий в 2013 р.)

6. Багато суб'єктів господарювання запроваджують відділ внутрішнього аудиту як частину структур внутрішнього контролю та управління. Цілі та обсяг відділу внутрішнього аудиту, характер його відповідальності та його організаційний статус, включаючи повноваження і підзвітність, широко варіюються та залежать від розміру і структури суб'єкта господарювання і вимог управлінського персоналу та, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

7. МСА 315 (переглянутий) розглядає, як знання і досвід відділу внутрішнього аудиту можуть бути джерелом інформації для розуміння зовнішнім аудитором суб'єкта господарювання та його середовища й ідентифікації і оцінювання ризиків суттєвого викривлення. МСА 315 (переглянутий)[3] також пояснює, як ефективний обмін інформацією між внутрішніми і зовнішніми аудиторами створює також середовище, в якому зовнішній аудитор може отримувати інформацію про значущі питання, що можуть впливати на роботу зовнішнього аудитора.

8. Залежно від того, чи достатньо організаційний статус та відповідні політики і процедури відділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність відділу внутрішнього аудиту, рівень компетентності внутрішніх аудиторів та чи застосовують вони систематичний і дисциплінований підхід, зовнішній аудитор також може бути спроможний використовувати роботу відділу внутрішнього аудиту конструктивно та у спосіб, що доповнює роботу зовнішнього аудитора. Цей МСА розглядає відповідальність зовнішнього аудитора, якщо виходячи із свого попереднього розуміння відділу внутрішнього аудиту, отриманого в результаті процедур, виконаних згідно з МСА 315 (переглянутий), зовнішній аудитор планує використовувати роботу відділу внутрішнього аудиту як складову частину отриманих аудиторських доказів[4]. Таке використання цієї роботи модифікує характер або час чи зменшує обсяг аудиторських процедур, які має виконати безпо- середньо зовнішній аудитор.

9. Крім того, цей МСА розглядає також відповідальність зовнішнього аудитора, якщо він планує використати внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги під керівництвом та наглядом зовнішнього аудитора з подальшою перевіркою ним їх роботи.

10. Суб'єкт господарювання може мати працівників, які виконують процедури, подібні до процедур, виконуваних відділом внутрішнього аудиту. Проте якщо вони не виконуються об'єктивним і компетентним відділом, який застосовує систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості, такі процедури вважатимуться процедурами внутріш-

[3] МСА 315 (переглянутий), параграф А120.

[4] Див. параграфи 15–25.

нього контролю й отримання доказів стосовно ефективності цих заходів контролю буде частиною дій аудитора у відповідь на оцінені ризики відповідно до МСА 330[5].

Відповідальність зовнішнього аудитора за аудит

11. Зовнішній аудитор несе одноособову відповідальність за висловлену аудиторську думку, і ця відповідальність не зменшується внаслідок використання аудитором в завданні роботи відділу внутрішнього аудиту для надання ним прямої допомоги у виконанні завдання. Хоча вони й можуть виконувати аудиторські процедури, подібні до процедур, виконуваних зовнішнім аудитором, ні відділ внутрішнього аудиту, ні внутрішні аудитори не є незалежними від суб'єкта господарювання, як це вимагається від зовнішнього аудитора під час аудиту фінансової звітності відповідно до МСА 200[6]. Тому цей МСА визначає умови, які потрібні зовнішньому аудитору, щоб бути в змозі використовувати роботу внутрішніх аудиторів. У ньому також визначається робота, потрібна для отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі того, що робота відділу внутрішнього аудиту або внутрішніх аудиторів при наданні ними прямої допомоги є адекватною з метою аудиту. Вимоги призначені для надання концептуальної основи щодо суджень зовнішнього аудитора стосовно використання роботи внутрішніх аудиторів, щоб запобігти неналежному використанню цієї роботи.

Дата набрання чинності

12. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2014 р. або пізніше.

Цілі

13. 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:

    (a) 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:

    (b) визначити, чи є робота достатньою для цілей аудиту в разі використання роботи відділу внутрішнього аудиту, та

[5] МСА 330 «*Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики*».
[6] МСА 200, параграф 14.

(c) при використанні внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги – забезпечити відповідне керівництво і нагляд з подальшою перевіркою їх роботи.

Визначення

14. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:

(a) відділ внутрішнього аудиту *(internal audit function)* – 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 (див. параграфи А1–А4);

(b) пряма допомога *(direct assistance)* – використання внутрішніх аудиторів для виконання аудиторських процедур під керівництвом та наглядом зовнішнього аудитора з подальшою перевіркою ним їхньої роботи.

Вимоги

Визначення доцільності та обсягу використання роботи відділу внутрішнього аудиту

Оцінка відділу внутрішнього аудиту

15. Зовнішній аудитор повинен визначити, чи можна використати роботу відділу внутрішнього аудиту для цілей аудиту, оцінюючи таке:

(a) обсяг, в якому організаційний статус і відповідні політики та процедури відділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів (див. параграфи А5–А9);

(b) рівень компетентності відділу внутрішнього аудиту (див. параграфи А5–А9);

(c) чи застосовують відділ внутрішнього аудиту систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості (див. параграфи А10–А11).

16. Зовнішній аудитор не повинен використовувати роботу відділу внутрішнього аудиту, якщо він визначає, що:

(a) організаційний статус і відповідні політики та процедури відділу внутрішнього аудиту недостатньо сприяють об'єктивності внутрішніх аудиторів;

(b) відділ не має достатньої компетентності або

(c) відділ не застосовуєь систематичний і дисци- плінований підходи, включаючи контроль якості (див. параграфи А12–А14).

Визначення характеру та обсягу, в якому можна використати роботу відділу внутрішнього аудиту

17. Як основу для визначення ділянок та обсягу, в якому можна використати роботу відділу внутрішнього аудиту, зовнішній аудитор повинен розглянути характер і обсяг виконаної роботи або роботи, яку планується виконати відділом внутрішнього аудиту, та її доречність для загальної стратегії та плану аудиту (див. параграфи А15–А17).

18. Зовнішній аудитор повинен зробити всі значні судження під час виконання завдання з аудиту та для попередження надмірного використання роботи відділу внутрішнього аудиту спланувати менше використання його роботи та більше виконання роботи особисто (див. параграфи А15–А17) у таких випадках:

    (a) чим більше судження, пов'язане:

        (i) з плануванням і виконанням доречних аудиторських процедур;

        (ii) з оцінюванням зібраних аудиторських доказів (див. параграфи А18–А19);

    (b) чим вище оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень, причому особлива увага приділяється ризикам, ідентифікованим як значні (див. параграфи А20–А22);

    (c) чим менше організаційний статус і відповідні політика та процедури внутрішніх аудиторів підтверджують їхню об'єктивність;

    (d) чим нижчий рівень компетентності відділу внутрішнього аудиту.

19. Зовнішній аудитор повинен також оцінити, чи приведе в сукупності, використання роботи відділу внутрішнього аудиту у запланованому обсязі до достатньої участі зовнішнього аудитора в аудиті за умови його одноособової відповідальності за висловлену аудиторську думку (див. параграфи А15–А22).

20. Зовнішній аудитор повинен зазначити, повідомляючи інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про загальний огляд запланованого обсягу та часу аудиту відповідно до МСА 260 (переглянутий)[7], як він планує використати роботу відділу внутрішнього аудиту (див. параграф А23).

Використання роботи відділу внутрішнього аудиту

21. З метою використання роботи відділу внутрішнього аудиту зовнішній аудитор повинен обговорити з ними сплановане використання роботи як основу для координації відповідної діяльності (див. параграфи А24–А26).

[7] МСА 260 (переглянутий) «*Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями*», параграф 15.

22. Зовнішній аудитор повинен вивчити звіти відділу внутрішнього аудиту, пов'язані з роботою відділу, яку він планує використати для отримання розуміння характеру й обсягу аудиторських процедур, виконуваних цим відділом, і пов'язані з ними результати.

23. Зовнішній аудитор повинен виконати достатні аудиторські процедури щодо основної роботи відділу внутрішнього аудиту у цілому, яку він планує використати, щоб визначити її достатність для цілей аудиту, включаючи:
    (a) чи належно спланована і виконана його робота, чи належно здійснювався нагляд, перегляд і документування;
    (b) чи отримані прийнятні докази у достатньому обсязі, які дають змогу відділу внутрішнього аудиту дійти обґрунтованих висновків;
    (c) чи є прийнятними висновки, яких дійшли за конкретних обставин, і чи відповідають звіти, складені відділом внутрішнього аудиту, результатам виконаної роботи (див. параграфи A27–A30).

24. Характер і обсяг аудиторських процедур зовнішнього аудитора повинні відповідати оцінці зовнішнім аудитором:
    (a) ступеня використання суджень;
    (b) оціненого ризику суттєвого викривлення;
    (c) якою мірою організаційний статус і відповідні політики та процедури відділу внутрішнього аудиту підтверджують їхню об'єктивність;
    (d) рівня компетентності відділу внутрішнього аудиту [8] (див. параграфи A27–A29),

    а також повинні включати повторне виконання деякої роботи (див. параграф A30).

25. Зовнішній аудитор повинен також оцінити, чи залишаються доречними висновки зовнішнього аудитора стосовно відділу внутрішнього аудиту у параграфі 15 цього МСА і визначення характеру й обсягу використання роботи відділу внутрішнього аудиту для цілей аудиту в параграфах 18–19 цього МСА.

Визначення доцільності, зон та обсягу використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги

Визначення доцільності використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги для цілей аудиту

26. Зовнішньому аудитору законодавчими чи нормативними актами може заборонятись отримувати пряму допомогу від внутрішніх аудиторів. У такому випадку вимоги, викладені в параграфах 27–35 та 37, не застосовуються (див. параграф A31).

[8] Див. параграф 16.

27. 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 (див. параграфи А32–А34).

28. Зовнішній аудитор не повинен використовувати внутрішнього аудитора для надання прямої допомоги, якщо:

    (a) існують значні загрози для об'єктивності внутрішнього аудитора; або

    (b) у внутрішнього аудитора немає достатньої компетентності для виконання запропонованої роботи (див. параграфи А32–А34).

Визначення характеру та обсягу роботи, яку можна доручити внутрішньому аудитору, який надає пряму допомогу

29. Визначаючи характер та обсяг роботи, яку можна доручити внутрішнім аудиторам, а також характер, час і обсяг керівництва, нагляду і перевірки їх роботи відповідно до обставин завдання, зовнішній аудитор повинен враховувати:

    (a) ступінь використання судження під час:

        (i) планування й виконання доречних аудиторських процедур; та

        (ii) оцінювання отриманих аудиторських доказів;

    (b) оцінені ризики суттєвого викривлення; та

    (c) свою оцінку існування і значущості загроз для об'єктивності та рівень компетентності внутрішніх аудиторів, що надаватимуть йому таку допомогу (див. параграфи А35–А39).

30. Зовнішній аудитор не повинен використовувати внутрішніх аудиторів для надання йому прямої допомоги у виконанні процедур, які:

    (a) включають використання значних суджень під час аудиту (див. параграф А19);

    (b) стосуються більш значних оцінених ризиків суттєвого викривлення, коли застосування судження, необхідного під час виконання доречних аудиторських процедур або оцінці отриманих аудиторських доказів, є вкрай обмеженим (див. параграф А38);

    (c) стосуються роботи, якою займалися внутрішні аудитори, звіт щодо якої вже було надано чи буде надано ними управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями; або

(d) стосуються рішень, які зовнішній аудитор приймає відповідно до цього МСА щодо відділу внутрішнього аудиту та використання його роботи або прямої допомоги (див. параграфи А35–А39).

31. 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 відповідно до МСА 260 (переглянутий)[9] 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 (див. параграф А39).

32. 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.

Використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги

33. До того, як використовувати внутрішніх аудиторів для надання прямої допомоги для цілей аудиту, зовнішній аудитор повинен:

(a) 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; та

(b) отримати від внутрішніх аудиторів письмове підтвердження, що вонизберігатимуть конфіденційність конкретних питань відповідно до інструкцій зовнішнього аудитора та інформуватимуть його щодо будь-яких загроз для їх об'єктивності.

34. Зовнішній аудитор повинен управляти роботою, наглядати та перевіряти результати роботи, виконаної внутрішніми аудиторами під час аудиту, відповідно до вимог МСА 220[10]. При цьому:

(a) 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 відповідно до параграфа 29 цього МСА; та

(b) процедури перевірки мають включати перевірку зовнішнім аудитором аудиторських доказів, отриманих під час деяких робіт, виконаних внутрішніми аудиторами.

---

[9] МСА 260 (переглянутий), параграф 15.

[10] МСА 220 «*Контроль якості аудиту фінансової звітності*.

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 грунтуються на цій роботі (див. параграфи А40–А41).

35. Управляючи роботою, виконаною внутрішніми аудиторами, наглядаючи за нею та перевіряючи її, зовнішній аудитор повинен бути пильним щодо наявності ознак, що його оцінки відповідно до параграфа 27 можуть втратити свою актуальність.

Документація

36. За умови використання роботи відділу внутрішнього аудиту зовнішній аудитор повинен включити до аудиторської документації:
    (a) оцінку:
        (i) чи достатньо організаційний статус і відповідні політика та процедури відділу внутрішнього аудиту підтримують об'єктивність внутрішніх аудиторів;
        (ii) рівня компетентності відділу внутрішнього аудиту;
        (iii) чи застосовують відділ внутрішнього аудиту систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості;
    (b) характер та обсяг використаної роботи і підстави для такого рішення;
    (c) аудиторські процедури, виконані зовнішнім аудитором для оцінювання достатності використаної роботи.

37. Якщо зовнішній аудитор використовує внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги у виконанні аудиту, він повинен включити до аудиторської документації:
    (a) оцінку існування й суттєвості загроз для об'єктивності внутрішніх аудиторів, а також рівень компетентності внутрішніх аудиторів, використаних для надання ними прямої допомоги;
    (b) основу для рішення щодо характеру й обсягу роботи, виконаної внутрішніми аудиторами;
    (c) хто перевіряв виконану роботу, а також дату та обсяг такої перевірки відповідно до МСА 230[11];
    (d) письмові згоди, отримані від уповноваженого представника суб'єкта господарювання та внутрішніх аудиторів відповідно до параграфа 33 цього МСА; та
    (e) робочі документи, підготовлені внутрішніми аудиторами, які надавали пряму допомогу під час виконання завдання з аудиту.

[11] МСА 230 «*Аудиторська документація*».

***

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення діяльності внутрішніх аудиторів (див. параграфи 2, 14(а))

А1. 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 нижче:

Діяльність, пов'язана з управлінням

- Відділ внутрішнього аудиту може оцінювати процес управління під час досягнення цілей щодо етики і системи цінностей, управління результатами діяльності та підзвітності, повідомлення інформації про ризики і контроль відповідним рівням організації, а також ефективність обміну інформацією між тими, кого наділено найвищими повноваженнями, зовнішніми і внутрішніми аудиторами та управлінським персоналом.

Діяльність, пов'язана з управлінням ризиками

- Відділ внутрішнього аудиту може допомагати суб'єкту господарювання через ідентифікацію та оцінювання значущих загроз щодо ризиків, сприяючи поліпшенню управління ризиками і внутрішньому контролю (включаючи ефективність процесу фінансового звітування).
- Відділ внутрішнього аудиту може виконувати процедури для допомоги суб'єкту господарювання у виявленні шахрайства.

Діяльність, пов'язана з внутрішнім контролем

- Оцінювання внутрішнього контролю. Відділу внутрішнього аудиту можуть доручати конкретну відповідальність за огляд заходів контролю, оцінювання їх функціонування та надання рекомендацій з їх поліпшення. При цьому Відділ внутрішнього аудиту надають впевненість щодо контролю. Наприклад, Відділ внутрішнього аудиту може планувати та виконувати тести чи інші процедури, щоб надати впевненість управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно структури, впровадження й ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, включаючи заходи контролю, які є доречними для аудиту.
- Перевірка фінансової та операційної інформації. Відділу внутрішнього аудиту можуть доручати виконати огляд засобів, використаних для ідентифікації, визнання, оцінювання, класифікації та складання звітів про фінансову і операційну інформацію, та зробити конкретний запит про окремі статті, включаючи детальне тестування операцій, залишків і процедур.

- Огляд операційної діяльності. Відділу внутрішнього аудиту можуть доручати огляд економічності, результативності та ефективності операційної діяльності, включаючи нефінансову діяльність суб'єкта господарювання.
- Огляд дотримання законодавчих і нормативних актів. Внутрішнім аудиторам можуть доручати огляд дотримання законодавчих, нормативних актів та інших зовнішніх вимог, а також політик, директив управлінського персоналу й інших внутрішніх вимог.

А2. 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. Ані назва відділу внутрішнього аудиту, ні те, чи провадиться діяльність з внутрішнього аудиту суб'єктом господарювання або третьою стороною – постачальником послуг, не є єдиними визначальними чинниками того, чи може або не може зовнішній аудитор використовувати роботу внутрішніх аудиторів. Швидше за все доречними чинниками є: характер видів діяльності; ступінь, до якого організаційний статус, відповідні політики та процедури відділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів; компетентність; систематичний і дисциплінований підходи. Посилання в цьому МСА на роботу відділу внутрішнього аудиту охоплюють відповідні види діяльності інших відділів або третіх сторін – постачальників, які мають ці характеристики.

А3. Крім того, ті працівники суб'єкта господарювання, які виконують операційні та управлінські обов'язки та несуть відповідальність за межами відділу внутрішнього аудиту, зазвичай наражалися б на загрози їх об'єктивності, що не дає змоги вважати їх частиною відділу внутрішнього аудиту з метою цього МСА, хоча вони можуть виконувати роботу з контролю, яку можна перевіряти відповідно до МСА 330[12]. З цієї причини заходи контролю з моніторингу, виконувані менеджером-власником, не вважаються еквівалентом діяльності відділу внутрішнього аудиту.

А4. 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. 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)[13] вимагає, щоб зовнішній аудитор отримав розуміння характеру відповідаль-

[12] Див. параграф 10.
[13] МСА 315 (переглянутий), параграф 6(а).

ності 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); або

- 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[14].

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»)[15].

Визначення доцільності та обсягу використання роботи відділу внутрішнього аудиту

Оцінювання діяльності внутрішніх аудиторів

Об'єктивність і компетентність (див. параграф 15(a)–(b))

A5. Зовнішній аудитор застосовує професійне судження під час визначення, чи можна використати роботу відділу внутрішнього аудиту для цілей аудиту, а також характеру й обсягу, в якому роботу відділу внутрішнього аудиту можна використати за конкретних обставин.

A6. Ступінь, в якому організаційний статус і відповідні політики та процедури відділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів, і рівень компетентності відділу внутрішнього аудиту особливо важливі під час визначення, чи використовувати цю роботу, та, якщо це так, під час визначення характеру й обсягу використання роботи відділу внутрішнього аудиту, прийнятних за конкретних обставин.

A7. Об'єктивність стосується здатності виконувати ці завдання, не допускаючи упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб з метою нехтування професійними судженнями. Чинники, які можуть впливати на оцінку зовнішнього аудитора, охоплюють таке:

- чи сприяє організаційний статус відділу внутрішнього аудиту, включаючи його повноваження та підзвітність, спроможності внутрішніх аудиторів бути вільними від упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб з метою нехтування професійними судженнями. Наприклад, чи звітують відділ внутрішнього аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями, або

[14] Див. параграфи 15–25.
[15] Див. параграфи 26–35.

посадовцю з відповідними повноваженнями, або чи звітують відділ внутрішнього аудиту управлінському персоналу і чи мають він прямий доступ до тих, кого наділено найвищими повноваженнями;

- чи вільний відділу внутрішнього аудиту від будь-якої суперечливої відповідальності, наприклад, чи він має управлінські або операційні обов'язки чи відповідальність за межами діяльності з внутрішнього аудиту;
- чи здійснюють ті, кого наділено найвищими повноваженнями, нагляд за кадровими рішеннями, що стосуються відділу внутрішнього аудиту, наприклад щодо визначення прийнятної політики винагородження;
- чи існують будь-які перешкоди чи обмеження, встановлені для відділу внутрішнього аудиту управлінським персоналом, або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад щодо повідомлення результатів діяльності внутрішнього аудиту зовнішньому аудитору;
- чи є внутрішні аудитори членами відповідних професійних організацій та чи зобов'язує їх членство дотримуватися відповідних професійних стандартів, які стосуються об'єктивності, або чи досягають їх внутрішні політики таких самих цілей.

A8. Компетентність відділу внутрішнього аудиту стосується набуття та підтримання знань і навичок внутрішніх аудиторів у цілому на рівні, потрібному для забезпечення можливості виконувати доручені завдання ретельно і відповідно до застосовних професійних стандартів. Чинники, які можуть впливати на її визначення зовнішнім аудитором, охоплюють таке:

- чи має відділ внутрішнього аудиту достатні та прийнятні ресурси порівняно з розміром суб'єкта господарювання і характером діяльності;
- чи встановлені кадрові політики професійної підготовки та призначення внутрішніх аудиторів на завдання із внутрішніх аудитів;
- чи мають внутрішні аудитори достатню технічну професійну підготовку та досвід в аудиті. Відповідні критерії, які може розглядати зовнішній аудитор під час здійснення оцінювання, можуть охоплювати, наприклад, володіння внутрішніми аудиторами відповідною професійною спеціалізацією і досвідом;
- чи володіють внутрішні аудитори потрібним знанням стосовно фінансової звітності суб'єкта господарювання і застосовної концептуальної основи фінансового звітування та чи володіє відділу внутрішнього аудиту потрібними навичками (наприклад, знанням конкретної галузі) для виконання роботи, пов'язаної з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання;

- чи є внутрішні аудитори членами відповідних професійних організацій, що зобов'язує їх дотримуватися вимог відповідних професійних стандартів, включаючи вимоги до подальшої професійної освіти.

A9. 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 (див. параграф 15(c))

A10. 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.

A11. Чинники, які можуть впливати на визначення зовнішнім аудитором, чи застосовує відділу внутрішнього аудиту систематичний та дисциплінований підхід, охоплюють таке:

- наявність, достатність і використання документованих процедур внутрішнього аудиту чи рекомендацій, які охоплюють такі питання, як оцінювання ризиків, робочі програми, документація та звітність, характер і обсяг яких відповідає розміру й обставинам суб'єкта господарювання;
- чи має відділ внутрішнього аудиту прийнятні політики і процедури контролю якості, наприклад, такі як політики і процедури в МСКЯ1[16], які застосовуються до відділу внутрішнього аудиту (наприклад, ті, що стосуються керівництва, людських ресурсів і виконання завдання), або вимоги до контролю якості в стандартах, установлених відповідними професійними організаціями для внутрішніх аудиторів. Такі організації можуть також встановлювати інші прийнятні вимоги, наприклад проведення періодичних зовнішніх оцінок якості.

[16] 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*».

Обставини, за яких використовувати роботу відділу внутрішнього аудиту неприпустимо (див. параграф 16)

A12. Оцінювання зовнішнім аудитором, чи організаційний статус і відповідні політика та процедури відділу внутрішнього аудиту достатньо підтримують об'єктивність внутрішніх аудиторів, рівень компетентності відділу внутрішнього аудиту, та чи застосовують він систематичний і дисциплінований підхід, може засвідчити, що ризики для якості роботи відділу внутрішнього аудиту надто значні, тому використання будь-якої роботи відділу внутрішнього аудиту як аудиторських доказів неприйнятно.

A13. Розгляд чинників, індивідуально та в сукупності, в параграфах A7, A8 і A11 цього МСА є важливим, оскільки індивідуальний чинник часто є недостатнім для того, щоб дійти висновку, що роботу відділу внутрішнього аудиту не можна використати для цілей аудиту. Наприклад, організаційний статус відділу внутрішнього аудиту особливо важливий під час оцінювання загроз об'єктивності внутрішніх аудиторів. Якщо відділ внутрішнього аудиту підзвітний управлінському персоналу, це може вважатися значною загрозою об'єктивності внутрішніх аудиторів, якщо інші чинники, такі як описані в параграфі A7 цього МСА, в сукупності не забезпечують достатні застережні заходи для зменшення загроз до прийнятного рівня.

A14. Крім того, Кодекс РМСЕБ[17] зазначає, що загроза власного оцінювання виникає, якщо зовнішній аудитор приймає завдання надати послуги з внутрішнього аудиту клієнту з аудиту, і результати цих послуг використовуватимуться під час проведення аудиту. Причина полягає в можливості того, що команда із завдання використає результати послуг з внутрішнього аудиту без відповідного оцінювання цих результатів або без здійснення професійного скептицизму такого самого ступеня, який був би застосований, якби робота з внутрішнього аудиту виконувалася особами, які не є працівниками фірми. Кодекс РМСЕБ[18] розглядає заборони, які застосовуються за певних обставин, а також загрози та застережні заходи, які можна застосовувати для зменшення загроз до прийнятного рівня за інших обставин.

Визначення характеру та обсягу, в якому можна використати роботу внутрішніх аудиторів

Чинники, що впливають на визначення характеру та обсягу роботи відділу внутрішнього аудиту, яку можна використати (див. параграфи 17–19)

A15. Після того як зовнішній аудитор визначив, що роботу відділу внутрішнього аудиту можна використати для цілей аудиту, перше міркування

[17] Кодекс етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів (*Кодекс РМСЕБ*), розділ 290.194.

[18] *Кодекс РМСЕБ*, розділ 290.190–290.195.

полягає в тому, чи відповідає запланований характер і обсяг роботи відділу внутрішнього аудиту, яка виконана або планується для виконання, загальній стратегії та плану аудиту, які зовнішній аудитор розробив відповідно до МСА 300[19].

A16. Приклади роботи відділу внутрішнього аудиту, яку може використати зовнішній аудитор, охоплюють таке:

- тестування ефективності функціонування заходів контролю;
- процедури по суті, що передбачають застосування обмеженого судження;
- спостереження за інвентаризацією;
- простеження операцій в інформаційній системі, доречній для фінансового звітування;
- тестування дотримання регуляторних вимог;
- за деяких обставин аудити чи огляди фінансової інформації дочірніх підприємств, які не є компонентом, значущим для групи (якщо це не суперечить вимогам МСА 600[20]).

A17. На визначення зовнішнім аудитором запланованого характеру та обсягу використання роботи відділу внутрішнього аудиту впливатиме оцінка зовнішнім аудитором обсягу, в якому організаційний статус і відповідні політики та процедури відділу внутрішнього аудиту достатньо підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів, і рівень компетентності відділу внутрішнього аудиту у параграфі 18 цього МСА. Крім того, ступінь судження, потрібного під час планування, виконання й оцінювання такої роботи та оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень – це вихідні дані для визначення зовнішнім аудитором. Крім того, існують обставини, за яких зовнішній аудитор не може використовувати роботу відділу внутрішнього аудиту з метою аудиту, як наведено в параграфі 16 цього МСА.

Судження під час планування і виконання аудиторських процедур та оцінювання результатів (див. параграф 18(a), 30(a))

A18. Чим більше оціночних суджень потрібно робити під час планування і виконання аудиторських процедур та оцінювання аудиторських доказів, тим більше процедур зовнішньому аудитору потрібно буде виконати безпосередньо відповідно до параграфа 18 цього МСА, оскільки використання лише роботи відділу внутрішнього аудиту не надасть прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі.

A19. Оскільки зовнішній аудитор несе особисту відповідальність за висловлену аудиторську думку, йому потрібно здійснювати значні судження

[19] МСА 300 «*Планування аудиту фінансової звітності*».

[20] МСА 600 «*Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)*».

у завданні з аудиту відповідно до параграфа 18. Значні судження охоплюють таке:

- оцінювання ризиків суттєвого викривлення;
- оцінювання достатності виконаних тестів;
- оцінювання прийнятності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності;
- оцінювання суттєвих облікових оцінок;
- оцінювання достатності розкриття інформації в фінансовій звітності та інших питань, які впливають на звіт аудитора.

Оцінений ризик суттєвого викривлення (див. параграф 18(b))

A20. Що стосується певного залишку рахунку, класу операції або розкриття інформації, то чим вищий оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень, тим більше оціночних суджень використовується при плануванні й виконанні аудиторських процедур та оцінці їх результатів. За таких обставин зовнішньому аудитору буде потрібно виконати більше процедур безпосередньо відповідно до параграфа 18 цього МСА та, отже, менше використовувати роботу відділу внутрішнього аудиту під час отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі. Крім того, як пояснюється в МСА 200[21], чим вищі оцінені ризики суттєвого викривлення, тим більш переконливими мають бути аудиторські докази, потрібні зовнішньому аудитору, тому зовнішньому аудитору потрібно буде виконати більше роботи безпосередньо.

A21. Як пояснюється в МСА 315 (переглянутий)[22], значні ризики вимагають спеціального розгляду і тому спроможність зовнішнього аудитора використовувати роботу відділу внутрішнього аудиту щодо значних ризиків обмежуватиметься процедурами, які передбачають обмежене використання суджень. Крім того, якщо ризик суттєвого викривлення не є низьким, малоймовірно, що використання лише роботи внутрішніх аудиторів зменшить аудиторський ризик до прийнятно низького рівня та усуне необхідність виконання деяких тестів безпосередньо зовнішнім аудитором.

A22. Виконання процедур відповідно до цього МСА може змусити зовнішнього аудитора повторно виконати оцінювання ризиків суттєвого викривлення. Отже, це може вплинути на визначення зовнішнім аудитором, чи використовувати роботу відділу внутрішнього аудиту і чи потрібне подальше застосування цього МСА.

[21] МСА 200, параграф A31.
[22] МСА 315 (переглянутий), параграф 4(e).

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 20)

A23. Відповідно до МСА 260 (переглянутий)[23] вимагається, щоб зовнішній аудитор повідомляв тим, кого наділено найвищими повноваженнями, загальний запланований обсяг і час аудиту. Заплановане використання роботи відділу внутрішнього аудиту є невід'ємною частиною загальної стратегії аудиту зовнішнього аудитора і тому є доречним для тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо їх розуміння запропонованого аудиторського підходу.

Використання роботи відділу внутрішнього аудиту

Обговорення та координація з відділом внутрішнього аудиту (див. параграф 21)

A24. Під час обговорення з відділом внутрішнього аудиту запланованого використання його роботи з внутрішнього аудиту як основа для координації відповідної діяльності може бути корисним розгляд наведеного нижче:

- час такої роботи;
- характер виконаної роботи;
- обсяг аудиту;
- суттєвість для фінансової звітності в цілому (та, якщо застосовно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації) і суттєвість для виконання аудиторських процедур;
- запропоновані методи відбору статей та обсяги вибірки;
- документування виконаної роботи;
- процедури огляду та надання звіту.

A25. Координація між зовнішнім аудитором і відділом внутрішнього аудиту є ефективною, якщо, наприклад:

- обговорення проводяться через прийнятні проміжки часу протягом періоду;
- зовнішній аудитор інформує відділ внутрішнього аудиту про значущі питання, що можуть впливати на їх діяльність;
- зовнішній аудитор ознайомлюється з відповідними звітами відділу внутрішнього аудиту і має доступ до них; його інформують про будь-які значущі питання, що привернули увагу відділу внутрішнього аудиту, якщо такі питання можуть впливати на роботу зовнішнього аудитора, щоб він був спроможний розглянути наслідки таких питань для завдання з аудиту.

[23] МСА 260 (переглянутий), параграф 15.

A26. МСА 200[24] розглядає важливість планування і виконання аудиту аудитором із професійним скептицизмом, включаючи особливу уважність до інформації, яка ставить під сумнів достовірність документів і відповіді на запити, які слід використовувати як аудиторські докази. Відповідно обмін інформацією з відділом внутрішнього аудиту протягом усього завдання може дати можливість внутрішнім аудиторам привернути увагу зовнішнього аудитора до питань, які впливають на роботу зовнішнього аудитора[25]. Зовнішній аудитор у цьому випадку може врахувати таку інформацію при ідентифікації та оцінюванні ризиків суттєвого викривлення. Крім того, якщо така інформація може свідчити про підвищений ризик суттєвого викривлення фінансової звітності або може стосуватися фактичних, підозрюваних випадків шахрайства або таких випадків шахрайства, що розслідуються, зовнішній аудитор може брати її до уваги, якщо він ідентифікує ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства відповідно до МСА 240[26].

Процедури для визначення достатності роботи відділу внутрішнього аудиту (див. параграфи 23–24)

A27. 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.

A28. Процедури, які може виконати зовнішній аудитор для оцінювання якості виконаної роботи і висновків, зроблених відділом внутрішнього аудиту, крім повторного виконання відповідно до параграфа 24, охоплюють таке:

- запити відповідним працівникам з відділу внутрішнього аудиту;
- спостереження процедур, виконуваних відділом внутрішнього аудиту;
- огляд робочих програм і робочих документів відділу внутрішнього аудиту.

A29. 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.

[24] МСА 200, параграфи 15 і A20.
[25] МСА 315(переглянутий), параграф A120.
[26] МСА 315(переглянутий), параграф A11, який стосується МСА 240 «*Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності*».

Повторне виконання (див. параграф 24)

A30. Для цілей цього МСА 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 з іншими процедурами в параграфі A28, 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 використовувати відповідно до параграфа 24. Ймовірніше, що зовнішній аудитор зосередить повторне виконання на тих аспектах, де відділ внутрішнього аудиту застосовув значні судження під час планування, виконання й оцінювання результатів аудиторських процедур, й на аспектах підвищеного ризику суттєвого викривлення.

Визначення доцільності, зон та обсягу використання роботи внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги

Визначення можливості використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги для цілей аудиту (див. параграфи 5, 26–28)

A31. У юрисдикціях, де законодавчими чи нормативними актами зовнішньому аудитору заборонено використовувати внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги, аудиторам групи доречно розглянути питання, чи не поширюється така заборона на аудиторів компонентів і, якщо так, розглянути це питання під час спілкування з аудиторами компонентів[27].

A32. Як зазначено в параграфі A7 цього МСА, об'єктивність – це здатність виконати запропоновану роботу, не дозволяючи упередженості, конфлікту інтересів чи надмірному впливу інших осіб взяти гору над професійним судженням. При розгляді існування та важливості загроз для об'єктивності внутрішнього аудитора можуть виявитись доречними такі чинники:

- ступінь, до якого організаційний статус відділу внутрішнього аудиту і його політика та процедури забезпечують об'єктивність внутрішніх аудиторів[28];

[27] МСА600, параграф 40(b).
[28] Див. параграф A7.

- сімейні та особисті стосунки з особами, які займаються тими аспектами суб'єкта господарювання, яких стосується робота, або які несуть за них відповідальність;
- пов'язаність з відділом або департаментом суб'єкта господарювання, якого стосується робота;
- значні фінансові інтереси в суб'єкта господарювання крім оплати праці на умовах, подібних до тих, що стосуються інших працівників з подібним рівнем посад.

Матеріали, видані відповідними професійними органами для внутрішніх аудиторів, можуть надати додаткові корисні поради.

A33. Можуть існувати обставини, за яких значущість загроз для об'єктивності внутрішнього аудитора може бути такою, що жодні запобіжні заходи не зменшать їх до прийнятного рівня. Наприклад, оскільки значущість роботи в контексті аудиту впливає на адекватність запобіжних заходів, параграфом 30 (а) та (б) забороняється використовувати внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги стосовно виконання процедур, які потребують застосування значних оціночних суджень під час аудиту або стосуються оцінених високих ризиків суттєвого викривлення, якщо можливості застосування суджень, необхідних під час виконання доречних аудиторських процедур або оцінювання аудиторських доказів, вкрай обмежені. Таке може трапитись у випадку, якщо робота, що виконується, створює загрозу власного оцінювання; саме тому внутрішнім аудиторам заборонено виконувати процедури в обставинах, викладених у параграфі 30 (с) та (d).

A34. Під час оцінювання рівня компетентності внутрішнього аудитора доречними можуть виявитись деякі з чинників, наведених у параграфі Д8 цього МСА, якщо їх застосувати в контексті конкретних внутрішніх аудиторів та роботи, яку їм може бути доручено.

Визначення характеру та обсягу роботи, яку можна доручити внутрішнім аудиторам, що надають пряму допомогу (див. параграфи 29–31)

A35. У параграфах A15–A22 цього МСА наведено поради, доречні при визначенні характеру та обсягу роботи, яку можна доручити внутрішнім аудиторам.

A36. При визначенні характеру роботи, яку можна доручити внутрішнім аудиторам, зовнішній аудитор має обмежувати таку роботу зонами, де це буде прийнятним. Прикладами роботи та завдань, для яких недоречно використовувати внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги, можуть бути:

- Обговорення ризиків шахрайства. Втім зовнішні аудитори можуть звертатись із запитами до внутрішніх аудиторів щодо ризиків

шахрайства у суб'єкта господарювання відповідно до МСА 315 (переглянутий) [29].

- Визначення аудиторських процедур без попередження відповідно до МСА 240.

A37. Аналогічно цьому, оскільки відповідно до МСА 505[30] від зовнішнього аудитора вимагається забезпечення контролю за запитами щодо зовнішніх підтверджень та оцінювання результатів процедур зовнішнього підтвердження, передавати ці завдання внутрішнім аудиторам буде також недоречно. Однак внутрішні аудитори можуть надати допомогу в збиранні інформації, необхідної зовнішньому аудитору для розгляду винятків у відповідях із зовнішніми підтвердженнями.

A38. Ступінь необхідності використання суджень та ризик суттєвого викривлення також повинні враховуватись при визначенні роботи, яку можна доручити внутрішнім аудиторам, що надають пряму допомогу. Наприклад, за обставин, якщо дебіторська заборгованість розглядається як зона підвищеного ризику, зовнішній аудитор може доручити внутрішньому аудитору, який надає пряму допомогу, перевірити дотримання строків погашення. Проте оскільки оцінка адекватності резерву, що створюється на основі даних про строки сплати, потребує більш ніж обмеженого використання судження, доручити таку процедуру внутрішньому аудитору, який надає пряму допомогу, буде неприйнятним.

A39. Незважаючи на те що зовнішній аудитор виконує керівництво, нагляд та перевірку роботи внутрішнього аудитора, надмірне використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги може негативно вплинути на сприйняття незалежності під час виконання завдання із зовнішнього аудиту.

Використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги (див. параграф 34)

A40. Оскільки відділ внутрішнього аудиту не є незалежним від суб'єкта господарювання, як це вимагається від зовнішнього аудитора при висловленні думки щодо фінансової звітності, керівництво, нагляд та перевірка роботи, виконаної внутрішніми аудиторами, які надають пряму допомогу, будуть мати іншу природу й обсяг порівняно з тим, якби роботу виконували члени команди із завдання.

A41. Керуючи роботою внутрішніх аудиторів, зовнішній аудитор може, наприклад, нагадувати їм про повідомлення йому про питання, ідентифіковані під час аудиту, які стосуються обліку та аудиту. Під час перевірки роботи, виконаної внутрішніми аудиторами, зовнішній аудитор повинен розглянути, чи будуть отримані докази прийнятними та доречними за обставин завдання та чи підтримують вони висновки, яких він дійшов.

---

[29] МСА 315(переглянутий), параграф 6(а).
[30] МСА 505 «*Зовнішні підтвердження*», параграфи 7 та 16.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 620

«ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ЕКСПЕРТА АУДИТОРА»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1–2

Відповідальність аудитора за аудиторську думку 3

Дата набрання чинності 4

Цілі 5

Визначення 6

Вимоги

Визначення необхідності використання роботи експерта аудитора 7

Характер, час та обсяг аудиторських процедур 8

Компетентність, уміння та об'єктивність експерта аудитора 9

Отримання розуміння галузі спеціальних знань експерта аудитора 10

Угода з експертом аудитора 11

Оцінювання достатності роботи експерта аудитора 12–13

Посилання на експерта аудитора в звіті аудитора 14–15

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення експерта аудитора A1–A3

Визначення необхідності використання роботи експерта аудитора A4–A9

Характер, час та обсяг аудиторських процедур A10–A13

Компетентність, уміння та об'єктивність експерта аудитора A14–A20

ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ЕКСПЕРТА АУДИТОРА

Отримання розуміння галузі спеціальних знань експерта аудитора A21–A22

Угода з експертом аудитора A23–A31

Оцінювання достатності роботи експерта аудитора A32–A40

Посилання на експерта аудитора в звіті аудитора A41–A42

Додаток. Міркування щодо угоди між аудитором і зовнішнім 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»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 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.

2. Цей МСА не стосується:

   (c) випадків, якщо до складу групи із завдання входить особа або група консультує особу чи організацію, яка володіє спеціальними знаннями у спеціалізованій галузі бухгалтерського обліку чи аудиту, про що йдеться в МСА 220[1]; або

   (d) використання аудитором роботи особи чи організації, яка володіє спеціальними знаннями в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, і робота якої у цій галузі використовується суб'єктом господарювання для надання йому допомоги у складанні фінансової звітності (експерт від управлінського персоналу), про що йдеться в МСА 500[2].

Відповідальність аудитора за аудиторську думку

3. Аудитор несе одноосібну відповідальність за висловлену аудиторську думку, і ця відповідальність не зменшується при використанні ним роботи експерта. Незважаючи на це, якщо аудитор, який використовує роботу експерта, дотримуючись цього МСА, дійшов висновку, що робота цього експерта достатня для цілей аудитора, він може визнати результати або висновки цього експерта прийнятними аудиторськими доказами.

Дата набрання чинності

4. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Цілі

5. Цілі аудитора такі:

   (d) визначити, чи використовувати роботу експерта аудитора; та

   (e) при використанні роботи експерта аудитора встановити, чи є ця робота достатньою для цілей аудитора.

---

[1] МСА 220 «*Контроль якості аудиту фінансової звітності*», параграфи А10, А20–А22.

[2] МСА 500 «*Аудиторські докази*», параграфи А34–А48.

Визначення

6. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:

   (c) експерт аудитора (auditor's expert) – 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[3] або штатним працівником, у тому числі тимчасовим працівником фірми аудитора або мережевої фірми), або зовнішнім експертом аудитора (див. параграфи А1–А3);

   (d) спеціальні знання (expertise) – навички, знання та досвід у певній галузі;

   (e) експерт управлінського персоналу (management's expert) – 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.

Вимоги

Визначення необхідності використання роботи експерта аудитора

7. 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 (див. параграфи А4–А9).

Характер, час та обсяг аудиторських процедур

8. Характер, час та обсяг аудиторських процедур з урахуванням вимог параграфів 9–13 цього МСА варіюються залежно від конкретних обставин. При визначенні характеру, часу та обсягу цих процедур аудитор повинен розглянути такі питання (див. параграф А10):

   (d) характер питання, якого стосується робота експерта;

   (e) ризики суттєвого викривлення в питанні, якого стосується робота цього експерта;

   (f) значущість роботи цього експерта у контексті аудиту;

   (g) знання та досвід аудитора стосовно попередньої роботи, виконаної цим експертом; та

   (h) чи поширюються на цього експерта політики і процедури контролю якості фірми аудитора (див. параграфи А11–А13).

---

[3] Терміни «партнер» і «фірма» слід розуміти як такі, що означають відповідні еквіваленти у державному секторі, де це доречно.

Компетентність, уміння та об'єктивність експерта аудитора

9. Аудитор повинен оцінити, чи має експерт необхідну компетентність, уміння та об'єктивність для цілей аудитора. Якщо залучено зовнішнього експерта аудитора, оцінка об'єктивності має включати запит щодо часток участі та стосунків, які можуть створити загрозу для об'єктивності цього експерта (див. параграфи А14–А20).

Отримання розуміння галузі спеціальних знань експерта аудитора

10. Аудитор повинен отримати достатнє розуміння галузі спеціальних знань експерта аудитора, щоб мати змогу (див. параграфи А21–А22):
    (r) визначити характер, обсяг та цілі роботи цього експерта для цілей аудитора; та
    (s) оцінити достатність цієї роботи для цілей аудитора.

Угода з експертом аудитора

11. Аудитор повинен узгодити в письмовій формі, якщо це доцільно, з експертом аудитора такі питання (див. параграфи А23–А26):
    (a) характер, обсяг та цілі роботи цього експерта (див. параграф А27);
    (b) відповідні ролі та відповідальність аудитора і цього експерта (див. параграфи А28–А29);
    (c) характер, час та обсяг повідомлень між аудитором і цим експертом, включаючи форму будь-якого звіту, який має надати цей експерт; та (див. параграф А30)
    (d) необхідність дотримання експертом аудитора вимог до конфіденційності (див. параграф А31).

Оцінювання достатності роботи експерта аудитора

12. Аудитор оцінює достатність роботи експерта аудитора для цілей аудитора, включаючи (див. параграф А32):
    (a) відповідність і обґрунтованість результатів або висновків цього експерта та їх узгодженість з іншими аудиторськими доказами (див. параграфи А33–А34);
    (b) якщо робота цього експерта охоплює використання значущих припущень і методів, доречність та обґрунтованість цих припущень і методів за певних обставин (див. параграфи А35–А37); та
    (c) якщо робота цього експерта охоплює використання первинних даних, що є значущими для роботи цього експерта, доречність, повноту і точність цих первинних даних (див. параграфи А38–А39).

13. Якщо аудитор визначає, що робота експерта аудитора не є достатньою для цілей аудитора, він повинен (див. параграф А40):
    (a) узгодити з цим експертом характер та обсяг подальшої роботи, яку має виконати цей експерт; або

(b) виконати додаткові аудиторські процедури, що є прийнятними за певних обставин.

Посилання на експерта аудитора в звіті аудитора

14. 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 (див. параграф А41).

15. 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 (див. параграф А42).

***

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення експерта аудитора (див. параграф 6(а))

А1. Спеціальні знання в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік та аудит, можуть охоплювати спеціальні знання, що стосуються таких питань, як, наприклад:

- оцінка комплексних фінансових інструментів, землі та будівель, машин та обладнання, коштовностей, творів мистецтва, предметів антикваріату, нематеріальних активів, придбаних активів та прийнятих зобов'язань в об'єднаннях бізнесу і активів, корисність яких могла зменшитися;
- актуарний розрахунок зобов'язань, пов'язаних зі страховими контрактами або програмами виплат працівникам;
- оцінка запасів нафти і газу;
- оцінка зобов'язань за забруднення довкілля та витрат на очищення забрудненої території;
- тлумачення контрактів, законів і нормативних актів;
- аналіз складних або незвичайних питань, пов'язаних із дотриманням податкового законодавства.

А2. 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. Наприклад, особу зі спеціальними знаннями у сфері застосування методів бухгалтерського обліку відстроченого податку на прибуток часто можна легко

відрізнити від експерта у галузі податкового законодавства. Перша не є експертом для цілей цього МСА, оскільки має бухгалтерський досвід; друга є експертом для цілей цього МСА, оскільки має правовий досвід. Подібні розмежування можна також робити в інших сферах, наприклад між спеціальними знаннями у галузі методів бухгалтерського обліку, фінансових інструментів та спеціальними знаннями у галузі комплексного моделювання з метою оцінки фінансових інструментів. Проте в деяких випадках, зокрема тих, що пов'язані зі сферою бухгалтерського обліку або аудиту, яка розвивається, розмежування між спеціалізованими сферами бухгалтерського обліку або аудиту та спеціальними знаннями в іншій галузі буде питанням професійного судження. Застосовні професійні норми і стандарти щодо вимог до освіти і компетентності бухгалтерів та аудиторів можуть допомогти аудитору висловити це судження[4].

А3. Судження потрібно застосовувати при розгляді впливу на вимоги цього МСА того факту, що експерт аудитора може бути або особою, або організацією. Наприклад, при оцінці компетентності, вмінь та об'єктивності експерта аудитора може виявитися, що експерт є організацією, яку аудитор використовував раніше, але аудитор не має попереднього досвіду залучення індивідуального експерта, призначеного організацією для цілей певного завдання; або навпаки, аудитор може бути обізнаний з роботою індивідуального експерта, а не організації, до якої приєднався експерт. У будь-якому разі особисті якості працівника та управлінські якості організації (такі, як системи контролю якості, які впроваджує організація) можуть бути доречними для оцінки аудитора.

Визначення необхідності використання роботи експерта аудитора (див. параграф 7)

А4. Експерт аудитора може бути необхідний для надання допомоги аудитору у виконанні одного або кількох таких завдань:

- отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи його внутрішній контроль;
- ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення;
- визначення та впровадження загальних дій у відповідь на оцінені ризики на рівні фінансового звіту;
- розробка та виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики на рівні твердження, включаючи тести засобів контролю або процедури по суті;
- оцінка достатності та прийнятності аудиторських доказів, отриманих при формулюванні думки щодо фінансової звітності.

[4] Наприклад, допомогти в цьому може Міжнародний стандарт освіти (МСО) 8 *«Вимоги до компетентності фахівців з аудиту»*.

A5. Ризики суттєвого викривлення можуть збільшуватись, якщо спеціальні знання в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік, потрібні управлінському персоналу для складання фінансової звітності, наприклад, тому, що це може вказувати на певну складність, або тому, що управлінський персонал може не мати знань у спеціалізованій галузі. Якщо при складанні фінансової звітності управлінський персонал не має необхідних спеціальних знань, для розгляду цих ризиків можна використовувати експерта від управлінського персоналу. Відповідні засоби контролю, включаючи ті, що стосуються роботи експерта від управлінського персоналу, якщо вони є, можуть також зменшувати ризики суттєвого викривлення.

A6. Якщо складання фінансової звітності охоплює використання спеціальних знань в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік, аудитор, який є фахівцем у галузі бухгалтерського обліку та аудиту, може не мати необхідних спеціальних знань для проведення аудиту цієї фінансової звітності. Від партнера із завдання вимагається пересвідчитися, що група із завдання та будь-які експерти аудитора, які не входять до складу групи із завдання, разом мають прийнятну компетентність і вміння, потрібні для виконання завдання з аудиту[5]. Крім того, від аудитора вимагається з'ясувати характер, час та обсяг ресурсів, потрібних для виконання завдання[6]. Визначення аудитором необхідності використання роботи свого експерта і, якщо це так, коли і якою мірою, сприяє аудитору у виконанні цих вимог. У міру виконання аудиту або зміни обставин у аудитора може виникнути потреба переглянути попередні рішення про використання роботи експерта аудитора.

A7. 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[7];

---

[5] МСА 220, параграф 14.

[6] МСА 300 «*Планування аудиту фінансової звітності*», параграф 8 (е).

[7] МСА 220, параграф Д21.

- обговорення з аудиторами, які виконували подібні завдання.

A8. Проте в інших випадках аудитор може визначити, що необхідно або він може обрати використання свого експерта, щоб допомогти йому в отриманні достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Положення при вирішенні, чи використовувати експерта аудитора, можуть включати:

- чи використовував управлінський персонал свого експерта при складанні фінансової звітності (див. параграф A9);
- характер і значущість питання, включаючи його складність;
- ризики суттєвого викривлення в питанні;
- очікуваний характер процедур для дій у відповідь на ідентифіковані ризики, включаючи знання та досвід аудитора щодо роботи експертів стосовно цих питань і наявність альтернативних джерел аудиторських доказів.

A9. Якщо управлінський персонал використовував свого експерта при складанні фінансової звітності, на рішення аудитора про те, чи використовувати експерта аудитора, можуть впливати також такі чинники, як:

- характер, обсяг та цілі роботи експерта від управлінського персоналу;
- чи експерт від управлінського персоналу є найнятим суб'єктом господарювання або стороною, залученою ним для надання відповідних послуг;
- міра, якою управлінський персонал може здійснювати контроль або вплив на роботу експерта від управлінського персоналу;
- компетентність і вміння експерта від управлінського персоналу;
- чи поширюються на експерта від управлінського персоналу технічні стандарти або інші професійні чи галузеві вимоги;
- будь-які заходи контролю у суб'єкта господарювання за роботою експерта від управлінського персоналу.

МСА 500[8] містить вимоги та керівництво стосовно впливу компетентності, вмінь та об'єктивності експертів від управлінського персоналу на достовірність аудиторських доказів.

Характер, час та обсяг аудиторських процедур (див. параграф 8)

A10. Характер, час та обсяг аудиторських процедур з урахуванням вимог параграфів 9–13 цього МСА варіюватимуться залежно від обставин. Наприклад, необхідність інших або більш розширених процедур, ніж ті, що використовувалися б в іншому випадку, зумовлена такими чинниками:

- робота експерта аудитора стосується суттєвого питання, яке охоплює суб'єктивні та комплексні судження;

[8] МСА 500, параграф 8.

- аудитор не використовував раніше роботу експерта аудитора і не має попереднього знання компетентності, вмінь та об'єктивності цього експерта;
- експерт аудитора виконує процедури, що є невід'ємною частиною аудиту, а не отримує консультації для надання рекомендацій щодо окремого питання;
- експерт є зовнішнім експертом аудитора і, отже, на нього не поширюються політики та процедури фірми стосовно контролю якості.

Політики і процедури фірми аудитора стосовно контролю якості (див. параграф 8(е))

A11. Зовнішній експерт аудитора може бути партнером або штатним працівником, у тому числі тимчасовим штатним працівником, фірми аудитора і, отже, на нього поширюються політики і процедури контролю якості цієї фірми відповідно до МСКЯ 1[9] або національні вимоги, які, принаймні, такі ж суворі[10]. В іншому випадку внутрішній експерт аудитора може бути партнером або штатним працівником, у тому числі тимчасовим штатним працівником, мережевої фірми, яка може проводити загальноприйняті політики і процедури контролю якості з фірмою аудитора.

A12. Зовнішній експерт аудитора не є членом групи із завдання і на нього не поширюються політики та процедури стосовно контролю якості відповідно до МСКЯ 1[11]. Проте в деяких юрисдикціях закон або нормативний акт можуть вимагати, щоб зовнішній експерт аудитора розглядався як член групи із завдання і, отже, на нього могли б поширюватися відповідні етичні вимоги, включаючи ті, що стосуються незалежності, та інші професійні вимоги, як визначено цим законом або нормативним актом.

A13. Групам із завдання надано право покладатися на систему контролю якості фірми, якщо інформація, надана цією фірмою або іншими сторонами, не тлумачить інше[12]. Ступінь цієї довіри змінюється залежно від обставин і може впливати на характер, час та обсяг процедур аудитора щодо питань, наприклад:

- Компетентність і вміння за допомогою програм працевлаштування та професійного навчання.
- Об'єктивність. На внутрішніх експертів аудитора поширюються відповідні етичні вимоги, включаючи ті, що стосуються незалежності.
- Оцінка аудитором достатності роботи експерта аудитора. Наприклад, програми професійної підготовки фірми можуть надавати внутрішнім експертам аудитора прийнятне розуміння взаємозв'язку їх

[9] МСКЯ 1 *«Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»*, параграф 12(f).

[10] МСА 220, параграф 2.

[11] МСКЯ 1, параграф 12(f).

[12] МСА 220, параграф 4.

спеціальних знань із процесом аудиту. Довіра до такої професійної підготовки та інших процесів фірми, таких як протоколи визначення обсягу роботи внутрішніх експертів аудитора, може впливати на характер, час та обсяг аудиторських процедур для оцінки достатності роботи експерта аудитора.

- Дотримання нормативних і законодавчих вимог за допомогою моніторингу.
- Угода з експертом аудитора.

Така довіра не зменшує відповідальності аудитора за дотримання вимог цього МСА.

Компетентність, уміння та об'єктивність експерта аудитора (див. параграф 9)

A14. 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.

A15. Інформація стосовно компетентності, вмінь та об'єктивності експерта аудитора може надходити з багатьох джерел, наприклад:

- особистий досвід попередньої роботи цього експерта;
- обговорення з цим експертом;
- обговорення з іншими аудиторами або іншими особами, які обізнані з роботою цього експерта;
- знання кваліфікації цього експерта, членства у професійному органі або галузевій асоціації, ліцензії на практику або інших форм зовнішнього визнання;
- опубліковані документи або книги, написані цим експертом;
- політики і процедури контролю якості фірми аудитора (див. параграфи A11–A13).

A16 Питання, що стосуються оцінки компетентності, вмінь та об'єктивності експерта аудитора, охоплюють визначення того, чи відповідає робота цього експерта технічним стандартам або іншим професійним чи галузевим вимогам, наприклад етичним стандартам та іншим вимогам до членства в професійній чи галузевій організації, стандартам акредитації органу, який видає ліцензії, або вимогам законодавчих і нормативних актів.

A17. Інші питання, які можуть бути доречними, охоплюють:

- Відповідність компетентності експерта аудитора питанню, для якого використовуватиметься робота цього експерта, включаючи будь-які сфери спеціалізації у галузі діяльності цього експерта. Наприклад, певний актуарій може спеціалізуватися на страхуванні майна і страхуванні від нещасних випадків, але мати обмежені спеціальні знання у галузі пенсійних розрахунків.
- Компетентність експерта аудитора стосовно відповідних вимог бухгалтерського обліку та аудиту, наприклад знання припущень і методів, включаючи моделі, де це доречно, які відповідають застосовній концептуальній основі фінансового звітування.
- Якщо неочікувані події, зміни умов або аудиторські докази, отримані з результатів аудиторських процедур, вказують, що може бути потрібно переглянути первинну оцінку компетентності, вмінь та об'єктивності експерта аудитора у міру виконання аудиту.

A18. Широке коло обставин може ставити під загрозу об'єктивність, наприклад загроза власного інтересу, захисту, особистих стосунків, власної оцінки та тиску. Застережні заходи можуть усунути або зменшити такі загрози і можуть бути створені зовнішніми структурами (наприклад, професія експерта аудитора, законодавчий чи нормативний акт) або умовами роботи експерта аудитора (наприклад, політики і процедури стосовно контролю якості). Можуть також бути застережні заходи, пов'язані зі специфікою завдання з аудиту.

A19. Оцінка значущості загроз об'єктивності та потреби в застережних заходах може залежати від ролі експерта аудитора і значущості роботи експерта у сфері аудиту. Можуть бути деякі обставини, за яких застережні заходи не можуть зменшити загрози до прийнятного рівня, наприклад, якщо пропонований експерт аудитора є особою, яка відігравала значну роль у підготовці інформації, що перевіряється аудитором, тобто якщо експерт аудитора є експертом від управлінського персоналу.

A20. При оцінці об'єктивності зовнішнього експерта аудитора може бути доречно:

(a) зробити запит до суб'єкта господарювання про будь-які відомі інтереси або стосунки, які суб'єкт господарювання має із зовнішнім експертом аудитора, що може впливати на об'єктивність аудитора;

(b) обговорити з цим експертом будь-які застосовні застережні заходи, включаючи будь-які професійні вимоги, що застосовуються до цього експерта, та оцінити, чи є застережні заходи достатніми, щоб зменшити загрози до прийнятного рівня. Інтереси та стосунки, які можуть бути доречними для обговорення з експертом аудитора, охоплюють:

- фінансові інтереси;
- ділові та особисті стосунки;

- надання інших послуг експертом, у тому числі організацією, в разі, якщо зовнішній експерт є організацією.

У деяких випадках також може бути доцільним, щоб аудитор отримав письмові запевнення від зовнішнього експерта аудитора про будь-які інтереси або стосунки із суб'єктом господарювання, про якого цьому експерту відомо.

Отримання розуміння галузі спеціальних знань експерта аудитора (див. параграф 10)

A21. Аудитор може отримати розуміння галузі спеціальних знань експерта аудитора за допомогою способів, описаних в параграфі A7, або через обговорення із цим експертом.

A22. Галузь спеціальних знань експерта аудитора стосовно розуміння аудитора може охоплювати такі аспекти:

- чи має галузь спеціальних знань цього експерта сфери спеціалізації, що є доречними для аудиту (див. параграф A17);
- чи застосовуються будь-які професійні або інші стандарти та нормативні чи законодавчі вимоги;
- які припущення та методи, включаючи моделі, це доречно, використовуються експертом аудитора та чи є вони загальноприйнятими у межах галузі спеціальних знань цього експерта і прийнятними для цілей фінансової звітності;
- характер внутрішніх та зовнішніх даних чи інформації, яку використовує експерт аудитора.

Угода з експертом аудитора (див. параграф 11)

A23. Характер, обсяг та цілі роботи експерта аудитора можуть істотно варіюватись залежно від конкретних обставин, так само як відповідні ролі та відповідальність аудитора і експерта аудитора та характер, час і обсяг обміну інформацією між аудитором та експертом аудитора. Тому потрібно узгоджувати ці питання між аудитором та експертом аудитора незважаючи на те, чи є експерт зовнішнім або внутрішнім експертом аудитора.

A24. Питання, зазначені в параграфі 8, можуть впливати на рівень деталізації та формалізації угоди між аудитором і експертом аудитора, включаючи прийнятність оформлення угоди в письмовій формі. Наприклад, наведені нижче чинники можуть означати необхідність укладання більш детальної угоди, ніж та, яку буде укладено в іншому випадку, або угоди, яку потрібно укласти в письмовій формі:

- експерт аудитора матиме доступ до чутливої або конфіденційної інформації суб'єкта господарювання;
- відповідні ролі або відповідальність аудитора та експерта аудитора є відмінними від звичайно очікуваних;

- законодавчі або нормативні вимоги застосовуються в багатьох юрисдикціях;
- питання, з яким пов'язана робота експерта аудитора, є дуже комплексним;
- аудитор раніше не використовував роботу, яку виконував цей експерт;
- більший обсяг роботи експерта аудитора та її значущість у контексті аудиту.

A25. Угода між аудитором та зовнішнім експертом аудитора часто має форму листа-зобов'язання. В Додатку перелічені питання, які аудитор може розглядати для включення в такий лист-зобов'язання або в будь-яку іншу форму угоди із зовнішнім експертом аудитора.

A26. Якщо письмової угоди між аудитором та експертом аудитора немає, дані про угоду можна включити, наприклад:

- У меморандуми планування або відповідні робочі документи, наприклад програму аудиту.
- У політики і процедури фірми аудитора. У разі залучення внутрішнього експерта аудитора встановлені політики і процедури, які поширюються на цього експерта, можуть охоплювати певні політики і процедури, що стосуються роботи цього експерта. Обсяг документації в робочих документах аудитора залежить від характеру таких політик і процедур. Наприклад, документація може бути не потрібна в робочих документах аудитора, якщо фірма аудитора має детальні протоколи обставин, у яких використовувалася робота такого експерта.

Характер, сфера застосування та цілі роботи (див. параграф 11(a))

A27. Часто може бути доречним при узгодженні характеру, сфери застосування та цілей роботи експерта аудитора включати обговорення будь-яких відповідних технічних стандартів або інших професійних чи галузевих вимог, яких дотримуватиметься експерт.

Відповідні ролі та відповідальність (див. параграф 11(b))

A28. Угода про відповідні ролі та відповідальність аудитора і експерта аудитора може включати таке:

- чи виконуватиме аудитор або експерт аудитора детальне тестування первинних даних;
- згоду аудитора обговорювати результати або висновки експерта аудитора із суб'єктом господарювання та іншими особами і включати деталі результатів або висновків цього експерта в основу модифікованої думки в звіті аудитора, якщо необхідно (див. параграф Д42);
- будь-яку угоду, щоб поінформувати експерта аудитора про висновки аудитора стосовно роботи цього експерта.

Робочі документи

A29. Угода про відповідні ролі та відповідальність аудитора і експерта аудитора може також включати домовленість сторін про доступ до робочих документів та їх зберігання. Якщо експерт аудитора є членом групи із завдання, робочі документи цього експерта становлять частину аудиторської документації. Якщо сторони не домовилися про інше, робочі документи зовнішніх експертів аудитора є їх власними документами і не є частиною аудиторської документації.

Повідомлення інформації (див. параграф 11(c))

A30. Ефективне двостороннє повідомлення сприяє належному інтегруванню характеру, часу й обсягу процедур експерта аудитора в іншу роботу з аудиту та прийнятній модифікації цілей експерта аудитора під час проведення аудиту. Наприклад, якщо робота експерта аудитора стосується висновків аудитора щодо значного ризику, можуть бути прийнятними як офіційний письмовий звіт на заключному етапі роботи цього експерта, так і усні звіти у міру виконання роботи. Ідентифікація конкретних партнерів або штатних працівників, які підтримуватимуть зв'язок з експертом аудитора, та процедур повідомлення між цим експертом і суб'єктом господарювання сприяє вчасному й ефективному повідомленню, зокрема під час виконання більших завдань.

Конфіденційність (див. параграф 11(d))

A31. Положення про конфіденційність відповідних етичних вимог, які застосовуються до аудитора, потрібно також застосовувати до експерта аудитора. Додаткові вимоги можуть бути встановлені законом або нормативним актом. Суб'єкта господарювання можуть також просити узгоджувати конкретні положення про конфіденційність із зовнішніми експертами аудитора.

Оцінювання достатності роботи експерта аудитора (див. параграф 12)

A32. Оцінка аудитором компетентності, вмінь і об'єктивності, обізнаність аудитора із галуззю спеціальних знань експерта аудитора та характером роботи, виконаної експертом аудитора, впливає на характер, час і обсяг аудиторських процедур, необхідних для того, щоб оцінити достатність роботи цього експерта для цілей аудитора.

Результати та висновки експерта аудитора (див. параграф 12(a))

A33. Конкретні процедури, необхідні для того, щоб оцінити достатність роботи експерта аудитора для цілей аудитора, можуть включати:

- запити експерта аудитора;
- перегляд робочих документів і звітів експерта аудитора;
- підтвердні процедури, наприклад:
  - спостереження роботи експерта аудитора;

  - дослідження опублікованих даних, таких як статистичні звіти з авторитетних, достовірних джерел;
  - підтвердження доречних питань третіми сторонами;
  - виконання детальних аналітичних процедур;
  - повторне виконання розрахунків;
- обговорення з іншим експертом, який володіє відповідними спеціальними знаннями, якщо, наприклад, результати або висновки експерта аудитора не відповідають іншим аудиторським доказам;
- обговорення звіту експерта аудитора з управлінським персоналом.

A34. Важливі чинники при оцінці доречності й обґрунтованості результатів або висновків експерта аудитора у звіті або іншій формі такі:

- відображені у спосіб, що відповідає будь-яким стандартам професії або галузі спеціальних знань експерта аудитора;
- чітко виражені, включаючи посилання на цілі, узгоджені з аудитором, обсяг виконаної роботи та застосованих стандартів;
- що на основі прийнятного періоду та з урахуванням подій після звітного періоду, де це доречно;
- що з урахуванням будь-яких застережень, обмежень або обмежень на використання і, якщо так, чи має це наслідки для аудитора; та
- на основі прийнятного розгляду помилок або відхилень, з якими зіткнувся експерт аудитора.

Припущення, методи та джерела даних

Припущення та методи (див. параграф 12(b))

A35. Якщо робота експерта аудитора полягає в тому, щоб оцінити основні припущення та методи, включаючи моделі, де це доречно, використані управлінським персоналом при складанні облікової оцінки, процедури аудитора, ймовірно, мають насамперед бути спрямовані на оцінку того, чи достатньо розглянув ці припущення та методи експерт аудитора. Якщо робота експерта аудитора передбачає здійснення аудитором точкової оцінки чи діапазону оцінок для порівняння з точковою оцінкою управлінського персоналу, аудиторські процедури можуть бути спрямовані на оцінку припущень і методів, включаючи моделі, де це доречно, використані експертом аудитора.

A36. У МСА 540[13] розглядаються припущення та методи, використані управлінським персоналом при здійсненні облікових оцінок, включаючи використання в деяких випадках високоспеціалізованих моделей, розроблених суб'єктами господарювання. Незважаючи на те що обговорення викладено у контексті отримання аудитором прийнятних

[13] МСА 540 «*Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації*», параграфи 8, 13 і 15.

аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно припущень і методів управлінського персоналу, воно також може допомагати аудитору при оцінці припущень і методів експерта аудитора.

A37. Якщо робота експерта аудитора охоплює використання суттєвих припущень і методів, чинники, важливі для оцінки аудитором цих припущень та методів, охоплюють, чи є вони:

- загальноприйнятими у галузі спеціальних знань експерта аудитора;
- такими, що відповідають вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- залежними від використання спеціалізованих моделей; та
- такими, що відповідають вимогам управлінського персоналу, а якщо не відповідають, підстави, наслідки та відмінності цієї невідповідності.

Первинні дані, які використовує експерт аудитора (див. параграф 12(c))

A38. Якщо робота експерта аудитора охоплює використання первинних даних, тобто є суттєвою для роботи цього експерта, і процедур, то для тестування цих даних можна використовувати:

- перевірку правильності джерела даних, включаючи отримання розуміння, та, де це доречно, тестування засобів внутрішнього контролю за даними і, якщо доречно, їх передачу експерту;
- огляд даних щодо їх повноти та внутрішньої відповідності.

A39. У багатьох випадках аудитор може тестувати первинні дані. Проте в інших випадках, якщо характер первинних даних, які використовує експерт аудитора, є високотехнічним відносно галузі знань експерта, цей експерт може тестувати первинні дані. Якщо експерт аудитора протестував первинні дані, запит до цього експерта з боку аудитора або нагляд чи перегляд тестів цього експерта може бути прийнятним способом для аудитора оцінити доречність, повноту і точність цих даних.

Недостатня робота (див. параграф 13)

A40. Якщо аудитор доходить висновку, що робота експерта аудитора недостатня для цілей аудитора і аудитор не може вирішити питання за допомогою додаткових процедур аудиту, яких вимагає параграф 13, що може спричинити виконання подальшої роботи як експертом, так і аудитором, або вважає необхідним залучення чи наймання іншого експерта, потрібно висловити модифіковану думку в звіті аудитора відповідно до МСА 705 (переглянутий), оскільки аудитор не отримав прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі[14].

[14] МСА 705 (переглянутий) «*Модифікації думки у звіті незалежного аудитора*», пара- граф 69(b).

Посилання на експерта аудитора в звіті аудитора (див. параграфи 14–15)

A41. У деяких випадках закон або нормативний акт вимагає посилання на роботу експерта аудитора, наприклад для цілей прозорості в державному секторі.

A42. Може бути прийнятно за деяких обставин робити посилання на експерта аудитора в звіті аудитора, що містить модифіковану думку, для пояснення характеру модифікації. За таких обставин аудитору може знадобитися дозвіл експерта аудитора на здійснення такого посилання.

Додаток

(див. параграф А25)

Положення щодо угоди між аудитором і зовнішнім експертом аудитора

У цьому Додатку 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.

Характер, обсяг і цілі роботи зовнішнього експерта аудитора:

- характер та обсяг процедур, які повинен виконувати зовнішній експерт аудитора;
- цілі роботи зовнішнього експерта аудитора у контексті суттєвості та розгляду ризику стосовно питання, до якого має відношення робота зовнішнього експерта аудитора і, де це доречно, застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- будь-які доречні технічні стандарти або інші професійні чи галузеві вимоги, яких дотримуватиметься зовнішній експерт аудитора;
- припущення та методи, включаючи моделі, де це доречно, які використовуватиме зовнішній експерт аудитора, та їх статус;
- чинна дата або, де це застосовно, період тестування предмета перевірки роботи зовнішнього експерта аудитора і вимоги стосовно подальших дій.

Відповідні ролі та відповідальність аудитора і зовнішнього експерта аудитора:

- відповідні стандарти аудиту та бухгалтерського обліку, а також відповідні нормативні або законодавчі вимоги;
- згода зовнішнього експерта аудитора на використання аудитором звіту цього експерта за призначенням, включаючи будь-яке посилання на нього, або розкриття інформації про нього іншим особам, наприклад посилання на нього в основі модифікованої думки в звіті аудитора, якщо це потрібно, або розкриття інформації про нього управлінському персоналу чи аудиторському комітету;
- характер та обсяг огляду аудитором роботи зовнішнього експерта аудитора;

- чи аудитор або зовнішній експерт аудитора тестуватиме первинні дані;
- доступ зовнішнього експерта аудитора до облікових записів суб'єкта господарювання, файлів, персоналу та експертів, залучених суб'єктом господарювання;
- процедури повідомлення між зовнішнім експертом аудитора та суб'єктом господарювання;
- спільний доступ аудитора та зовнішнього експерта аудитора до робочих документів;
- право власності та контроль за робочими документами під час і після завдання, включаючи будь-які вимоги до збереження файлів;
- відповідальність зовнішнього експерта аудитора за виконання роботи з належним умінням та ретельністю;
- компетентність і спроможність зовнішнього експерта аудитора виконувати роботу;
- очікування, що зовнішній експерт аудитора використовуватиме всі знання, що є доречними для аудиту, або, якщо їх немає, поінформує про це аудитора;
- будь-які обмеження щодо причетності зовнішнього експерта аудитора до аудиторського звіту;
- будь-яка угода про інформування зовнішнього експерта аудитора про висновки аудитора стосовно роботи експерта.

Повідомлення інформації та звітність:

- методи і періодичність повідомлень, у тому числі:
  - як повідомлятимуться результати або висновки зовнішнього експерта аудитора (наприклад, письмовий звіт, усний звіт, вихідні дані, які слід надати групі із завдання);
  - ідентифікація конкретних осіб у межах групи із завдання, які підтримуватимуть зв'язок із зовнішнім експертом аудитора;
- коли зовнішній експерт аудитора виконає роботу та надасть результати або висновки звіту аудитору;
- відповідальність зовнішнього експерта аудитора за вчасне повідомлення про будь-яку можливу затримку у виконанні роботи та будь-яке можливе застереження або обмеження щодо результатів чи висновків експерта;
- відповідальність зовнішнього експерта аудитора стосовно вчасного повідомлення про випадки, коли суб'єкт господарювання обмежує доступ цього експерта до облікових записів, файлів, персоналу або експертів, залучених суб'єктом господарювання;

- відповідальність зовнішнього експерта аудитора за повідомлення аудитору всієї інформації, яку він вважає доречною для аудиту, включаючи будь-які зміни в раніше повідомлених обставинах;
- відповідальність зовнішнього експерта аудитора за повідомлення обставин, які можуть створити загрози для об'єктивності цього експерта, та будь-яких відповідних застережних заходів, які можуть усунути або зменшити такі загрози до прийнятного рівня.

Конфіденційність

- Необхідність дотримання вимог до конфіденційності експертом аудитора, включаючи:
  - положення про конфіденційність відповідних етичних вимог, які застосовуються до аудитора;
  - додаткові вимоги, які можуть бути встановлені законодавством чи нормативними актами, якщо вони є;
  - конкретні положення про конфіденційність, яких вимагає суб'єкт господарювання, якщо вони є.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 700 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)

«ФОРМУВАННЯ ДУМКИ ТА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1–4

Дата набрання чинності 5

Цілі 6

Визначення 7–9

Вимоги

Формування думки щодо фінансової звітності 10–15

Форма думки. 16–19

Звіт аудитора 20–52

Додаткова інформація, що наведена разом із фінансовою звітністю 53–54

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання A1–A3

Облікові політики, що у прийнятний спосіб розкриті у фінансовій звітності A4

Інформація, наведена у фінансовій звітності, є доречною, надійною, порівнюваною та зрозумілою A5

Розкриття інформації про вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, що подається у фінансовій звітності A6

Оцінювання того, чи досягнуто достовірне подання у фінансовій звітності A7–A9

Опис застосовної концептуальної основи фінансового звітування A10–A15

Форма думки. A16–A17

Звіт аудитора A18–A77

ФОРМУВАННЯ ДУМКИ ТА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ
ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Додаткова інформація, що наведена разом
із фінансовою звітністю..... A78-A84

Додаток. Приклади звітів незалежного аудитора щодо фінансової звітності

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*».

ФОРМУВАННЯ ДУМКИ ТА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ
ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за формування думки щодо фінансової звітності. Він також розглядає форму і зміст звіту аудитора, що надається за результатами аудиту фінансової звітності.

2. МСА 701[1] розглядає відповідальність аудитора за надання інформації з ключових питань аудиту в звіті аудитора. МСА 705 (переглянутий)[2] та МСА 706 (переглянутий)[3] розглядають, як впливає на форму та зміст звіту аудитора висловлення ним модифікованої думки або включення до звіту аудитора пояснювального параграфа або параграфа з інших питань. Інші МСА також містять вимоги, застосовні до звіту аудитора в процесі його випуску.

3. Цей МСА застосовується до повного комплекту фінансової звітності загального призначення та викладений у цьому контексті. МСА 800 (переглянутий)[4] розглядає спеціальні положення, якщо фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення. МСА 805 (переглянутий)[5] розглядає спеціальні положення, які є доречними для аудиту окремого фінансового звіту або окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту. Цей МСА також застосовується для завдань з аудиту, до яких застосовується МСА 800 (переглянутий) або МСА 805 (переглянутий).

4. Вимоги цього МСА націлені на досягнення прийнятного балансу між потребою в послідовності та порівнянності звіту аудитора на глобальному ринку і потребою в підвищенні цінності звіту аудитора за рахунок підвищення значущості інформації, яку містить звіт, для користувачів. Роблячи наголос на послідовності, цей МСА також визнає необхідність гнучкості, яка б дала змогу враховувати особливі обставини окремих юрисдикцій. Послідовність звіту аудитора, якщо аудит проводився відповідно до МСА, підвищує ступінь довіри до нього на глобальному ринку, полегшуючи можливість ідентифікації тих аудитів, які проводились відповідно до визнаних на міжнародному рівні стандартів. Вона також допомагає поліпшити розуміння фінансової звітності користувачем та виявити незвичайні обставини, якщо такі мають місце.

---

1 МСА 701 «*Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора*».

2 МСА 705 (переглянутий) «*Модифікації думки у звіті незалежного аудитора*».

3 МСА 706 (переглянутий) «*Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора*».

4 МСА 800 (переглянутий) «*Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення*».

5 МСА 805 (переглянутий) «*Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту*».

Дата набрання чинності

5. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше.

Цілі

6. Цілями аудитора є:
   (a) сформувати думку щодо фінансової звітності виходячи з оцінювання висновків на основі отриманих аудиторських доказів; та
   (b) чітко висловити таку думку у письмовому звіті.

Визначення

7. Для цілей МСА наведені нижче терміни мають такі значення:
   (a) фінансова звітність загального призначення (general purpose financial statements) – фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи загального призначення;
   (b) концептуальна основа загального призначення (general purpose framework) – концептуальна основа фінансового звітування, яка відповідає загальним потребам широкого кола користувачів у фінансовій інформації. Концептуальна основа фінансового звітування може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог.

   Термін «концептуальна основа достовірного подання (fair presentation framework)» вживається для зазначення концептуальної основи фінансового звітування, яка вимагає дотримання вимог концептуальної основи та:

   - визнає, прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може виявитись необхідним надати розкриття інформації додатково до тієї, яку конкретно вимагає концептуальна основа; або
   - прямо визнає, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може виявитись необхідним відхилитися від вимоги концептуальної основи. Очікується, що такі відхилення необхідні лише за надзвичайно рідкісних обставин.

   Термін «концептуальна основа дотримання вимог (compliance framewor)» уживається для зазначення концептуальної основи фінансового звітування, яка вимагає дотримання, але не містить підтверджень, що наведені вище у підпунктах (i) та (ii)[6].

[6] МСА 200 «*Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту*», параграф 13 (a).

(c) немодифікована думка (unmodified opinion) – думка, висловлена аудитором, якщо аудитор дійшов висновку про те, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування[7].

8. Посилання на «фінансову звітність» у цьому МСА означає «повний комплект фінансової звітності загального призначення»[8]. Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування визначають подання, структуру і зміст фінансової звітності, а також склад повного комплекту фінансової звітності.

9. Посилання на Міжнародні стандарти фінансової звітності у цьому МСА означає Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а посилання на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі означає Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Вимоги

Формування думки щодо фінансової звітності

10. Аудитор повинен сформувати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування[9], [10].

11. Для того щоб сформувати таку думку, аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки. Такий висновок повинен враховувати:

(a) висновок аудитора відповідно до МСА 330 щодо того, чи були отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі [11];

(b) висновок аудитора відповідно до МСА 450 щодо суттєвості невиправлених викривлень (окремо або в сукупності)[12]; та

(c) оцінювання, що вимагаються параграфами 12–15.

---

[7] У параграфах 25–26 розглядаються формулювання, що використовуються з метою висловлення такої думки у разі застосування концептуальної основи достовірного подання та концептуальної основи дотримання вимог відповідно.

[8] МСА 200 «*Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту*», параграф 13 (f) встановлює зміст фінансової звітності.

[9] МСА 200, параграф 11.

[10] У параграфах 25–26 розглядаються формулювання, що використовуються з метою висловлення такої думки у разі застосування концептуальної основи достовірного подання та концептуальної основи дотримання вимог відповідно.

[11] МСА 330 «*Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики*», параграф 26.

[12] МСА 450 «*Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту*», параграф 11.

12. Аудитор повинен оцінити, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Таке оцінювання повинно включати розгляд якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання, в тому числі ознаки можливої упередженості суджень управлінського персоналу (див. параграфи А1–А3).

13. Зокрема, аудитор повинен оцінити з огляду на вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування:

    (a) чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття стислого викладу обраних та застосованих значущих облікових політик. Оцінюючи це, аудитор повинен розглянути доречність облікових політик для суб'єкта господарювання та чи викладені вони зрозуміло (див. параграф А4);

    (b) чи відповідають обрані й застосовані облікові політики вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування та є належними;

    (c) чи є обґрунтованими облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом;

    (d) чи є інформація, подана у фінансовій звітності, доречною, надійною, порівнюваною і зрозумілою. При цьому аудитор повинен оцінити, чи

        - було включено ту інформацію, яка мала бути включеною, та чи класифіковано, узагальнено чи відокремлено й охарактеризовано таку інформацію;
        - не було погіршене загальне подання фінансової звітності включенням інформації, що є недоречною або такою, яка ускладнює правильне розуміння розкритих питань (див. параграф А5);

    (e) чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття даних у такий спосіб, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану у фінансовій звітності; та (див. параграф А6)

    (f) чи є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту.

14. Якщо фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, то оцінювання, що вимагається згідно з параграфами 12–13, також повинно включати оцінювання того, чи забезпечено достовірне її подання. Оцінювання аудитором достовірності подання фінансової звітності включає розгляд таких аспектів (див. параграфи А7–А9):

    (a) загальне подання, структура і зміст фінансової звітності; та

    (b) чи показує фінансова звітність операції та події, покладені в основу її складання, у спосіб, що забезпечує достовірне подання.

15. Аудитор повинен оцінити, чи зроблено у фінансовій звітності належне посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування або її описання (див. параграфи А10–А15).

Форма висловлення думки

16. Аудитор повинен висловити немодифіковану думку, якщо він доходить висновку, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

17. Якщо аудитор:

    (a) доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; або

    (b) не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень,

    то аудитор повинен висловити модифіковану думку в звіті аудитора відповідно до МСА 705 (переглянутий).

18. Якщо фінансова звітність, складена згідно з вимогами концептуальної основи достовірного подання, не забезпечує достовірне подання, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і залежно від вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування та результату того, як це питання вирішено, визначити, чи потрібно висловлювати модифіковану думку в звіті аудитора відповідно до МСА 705 (переглянутий) (див. параграф А16).

19. 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 (див. параграф А17).

Звіт аудитора

20. Звіт аудитора надається у письмовому вигляді (див. параграфи А18–А19).

Звіт аудитора для завдань з аудиту, проведених відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

Назва

21. Звіт аудитора має назву, яка чітко вказує на те, що це є звіт незалежного аудитора (див. параграфи А20).

Адресат

22. Звіт аудитора потрібно належно адресувати відповідно до обставин завдання (див. параграфи А21).

Думка аудитора

23. Перший розділ звіту аудитора повинен містити думку аудитора та мати заголовок «Думка».

24. Розділ «Думка» звіту аудитора повинен також:
    (a) вказувати суб'єкт господарювання, фінансова звітність якого підлягала аудиту;
    (b) зазначати, що фінансова звітність підлягала аудиту;
    (c) вказувати назву кожного фінансового звіту, що входить до складу фінансової звітності;
    (d) робити посилання на примітки до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик; та
    (e) вказувати дату або період, за який складено кожен фінансовий звіт, що входить до складу фінансової звітності (див. параграфи А22–А23).

25. Якщо висловлюється немодифікована думка щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання, в думці аудитора, якщо інше не вимагається законодавчим або нормативним актом, використовується одне з двох наведених нижче формулювань, які вважаються рівноцінними:
    (a) на нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах […] відповідно до [застосована концептуальна основа фінансового звітування]; або
    (b) на нашу думку, фінансова звітність, що додається, надає правдиву та неупереджену інформацію про […] відповідно до [застосована концептуальна основа фінансового звітування] (див. параграфи А24–А31).

26. Якщо висловлюється немодифікована думка щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, думка аудитора повинна зазначати, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до [застосована концептуальна основа фінансового звітування] (див. параграфи А26–А31).

27. Якщо посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування в думці аудитора не є посиланням на МСФЗ, що видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, або на МСБОДС, що видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, то в думці аудитора має бути зазначена юрисдикція походження концептуальної основи.

ФОРМУВАННЯ ДУМКИ ТА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Основа для думки

28. Звіт аудитора повинен безпосередньо після розділу «Думка» містити розділ «Основа для думки», в якому (див. параграф А32):
    (a) зазначається, що аудит було проведено у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту (див. параграф А33);
    (b) міститься посилання на той розділ в звіті аудитора, де викладено відповідальність аудитора відповідно до МСА;
    (c) міститься твердження, що аудитор є незалежним від суб'єкта господарювання відповідно до застосовних до аудиту етичних вимог, і 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*, виданий Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ) (див. параграфи А34–А39); та
    (d) стверджується, що аудитор вважає, що отримані ним аудиторські докази є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для висловлення думки аудитора.

Безперервність діяльності

29. Там, де це застосовно, аудитор повинен звітувати відповідно до вимог МСА 570 (переглянутий)[13].

Ключові питання аудиту

30. Для завдань з аудиту повного комплекту фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, аудитор повинен відобразити інформацію з ключових питань аудиту в звіті аудитора відповідно до МСА 701.

31. У разі, якщо це вимагається від аудитора законодавчим чи нормативним актом, або якщо аудитор самостійно вирішив відобразити в звіті аудитора інформацію з ключових питань аудиту, він повинен зробити це відповідно до МСА 701 (див. параграфи А40–А42).

Інша інформація

32. Там, де це застосовно, аудитор повинен звітувати відповідно до МСА 720 (переглянутий)[14].

Відповідальність за фінансову звітність

33. Звіт аудитора повинен містити розділ під заголовком «Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність». У звіті аудито-

[13] МСА 570 (переглянутий) «*Безперервність діяльності*», параграфи 21–23.
[14] МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації _____».

ра має використовуватись термін, прийнятний у контексті правової системи конкретної юрисдикції, а не міститись конкретне посилання на «управлінський персонал». У деяких юрисдикціях прийнятним може бути посилання на тих, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф А44).

34. Цей розділ звіту аудитора повинен описувати відповідальність управлінського персоналу за (див. параграфи А45–А48):

(a) 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

(b) оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі[15], 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. Пояснення відповідальності управлінського персоналу за таку оцінку повинно містити опис, якщо використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є прийнятним (див. параграф А48).

35. Цей розділ звіту аудитора також повинен зазначити тих, хто несе відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування, якщо особи, які відповідають за такий нагляд, не є тими, хто несе відповідальність, викладену вище в параграфі 34. В такому випадку заголовок цього розділу повинен також містити посилання на «тих, кого наділено найвищими повноваженнями» або використовувати інший термін, прийнятний у контексті правової системи конкретної юрисдикції (див. параграф А49).

36. Якщо фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, то пояснення щодо відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність у звіті аудитора повинно містити або посилання на «складання та достовірне подання цієї фінансової звітності», або посилання на «складання фінансової звітності, яка надає правдиву та неупереджену інформацію» залежно від обставин.

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

37. Звіт аудитора повинен містити розділ під заголовком «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності».

38. Цей розділ звіту аудитора повинен (див. параграф А50):

(a) вказувати, що цілями аудитора є:

[15] МСА 570 (переглянутий), параграф 2.

(i) отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки; та

(ii) складання звіту аудитора, що містить думку аудитора (див. параграф А51).

(b) вказувати, що хоча обґрунтована впевненість означає високий рівень впевненості, це не є гарантією, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди дає змогу виявити суттєве викривлення, якщо таке існує; та

(c) вказувати, що викривлення можуть бути наслідком шахрайства або помилки, і:

(i) пояснювати, що вони вважаються суттєвими, якщо, взяті окремо або в сукупності, вони, як обґрунтовано очікується, можуть впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі цієї фінансової звітності[16]; або

(ii) містити визначення чи опис суттєвості відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграф А52).

39. Розділ «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» також повинен (див. параграф А50):

(a) вказувати, що під час проведення аудиту відповідно до МСА аудитор використовує професійне судження та дотримується професійного скептицизму протягом усього завдання з аудиту; та

(b) описувати аудит, зазначаючи, що відповідальність аудитора включає:

(i) ідентифікацію й оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки; розробку та виконання аудиторських процедур у відповідь на ці ризики; отримання аудиторських доказів, що є достатніми та прийнятними для використання як основи для висловлення думки аудитора. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може включати змову, підробку, навмисні пропуски, неправильні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю;

(ii) отримання розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. За обставин, якщо аудитор також несе відповідальність за висловлення думки щодо ефективності системи

[16] МСА 320 «*Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту*», параграф 2.

внутрішнього контролю в поєднанні з аудитом фінансової звітності, аудитор повинен пропустити фразу, що розгляд аудитором заходів внутрішнього контролю виконувався не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;

(iii) оцінювання прийнятності застосованих облікових політик, обґрунтованості облікових оцінок та відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом;

(iv) дійти висновку щодо прийнятності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та на основі отриманих аудиторських доказів, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, яка може викликати значні сумніви щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність на безперервній основі. Якщо аудитор доходить висновку, що така суттєва невизначеність дійсно існує, аудитор повинен привернути в звіті аудитора увагу до відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності або, якщо вони не є належними, модифікувати свою думку. Висновки аудитора ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до самої дати звіту аудитора. Проте майбутні обставини або умови можуть змусити суб'єкт господарювання припинити свою діяльність на безперервній основі;

(v) якщо фінансову звітність складено відповідно до концептуальної основи достовірного подання – оцінювання загального подання, структури та змісту фінансової звітності, включаючи розкриття інформації, та чи показано у фінансовій звітності операції та події, покладені в основу її складання, у спосіб, що забезпечує достовірне подання;

(c) у разі застосовності МСА 600[17] – додатково викласти відповідальність аудитора для завдання з аудиту групи через твердження, що:

(i) відповідальністю аудитора є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо фінансової інформації суб'єктів господарювання або господарської діяльності групи для висловлення думки щодо фінансової звітності групи;

(ii) відповідальністю аудитора є керування, нагляд та проведення аудиту групи; та

(iii) те, що висловлення думки аудитора залишається відповідальністю аудитора, який відповідає за аудит групи.

40. Розділ «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» звіту аудитора повинен також (див. параграф А50):

[17] МСА 600 «*Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)*».

(a) вказувати, що аудитор повідомляє тим, кого наділено найвищими повноваженнями, крім інших питань інформацію про запланований обсяг і час проведення аудиту та значні аудиторські результати, виявлені під час аудиту, включаючи будь-які значні недоліки заходів внутрішнього контролю, виявлені аудитором під час аудиту;

(b) для завдань з аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, – вказувати, що аудитор надає тим, кого наділено найвищими повноваженнями, твердження, що аудитор виконав відповідні етичні вимоги щодо незалежності, та повідомляє їх про всі стосунки й інші питання, які могли б обґрунтовано вважатись такими, що впливають на незалежність аудитора, а також, де це застосовно, щодо відповідних застережних заходів; та

(c) для завдань з аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, та будь-яких інших суб'єктів господарювання, під час аудиту яких ключові питання аудиту повідомляються відповідно до МСА 701, – вказувати, що з питань, про які було поінформовано тих, кого наділено найвищими повноваженнями, аудитор відібрав ті питання, які були найбільш значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду, тобто ті, які є ключовими питаннями аудиту. Аудитор викладає ці питання в звіті аудитора крім випадків, якщо законодавчим чи нормативним актом заборонено публічне розкриття такого питання, або вкрай рідких випадків, якщо аудитор доходить висновку, що про таке питання не слід повідомляти в звіті аудитора, оскільки негативні наслідки такого розкриття, як обґрунтовано очікується, можуть переважити переваги надання інформації з точки зору інтересів громадськості (див. параграф А53).

Розміщення викладення відповідальності аудитора за аудит фінансової звітності

41. Викладення відповідальності аудитора за аудит фінансової звітності, яка вимагається відповідно до параграфів 39–40, повинно включатись (див. параграф А54):

(a) у текст самого звіту аудитора;

(b) у додаток до звіту аудитора; при цьому в звіті аудитора повинно міститись посилання на розміщення такого додатка (див. параграфи А55–А57); або

(c) звіт аудитора повинен містити конкретне посилання на розміщення такого викладення на веб-сайті відповідного органу, де зазначено, що законом, регуляторним актом або національними стандартами аудиту аудитору безумовно дозволено таке посилання (див. параграфи А54, А56–А57).

42. Якщо аудитор посилається на викладення відповідальності аудитора на веб-сайті відповідного органу, він повинен визначити, чи відповідає таке викладення вимогам, наведеним у параграфах 39–40 цього МСА та не суперечить їм (див. параграф А56).

Інша відповідальність щодо звітування

43. 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 та 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 із МСА; в такому випадку про іншу відповідальність щодо звітування можна вказати в розділі, який є одним з елементів звіту відповідно до вимог МСА (див. параграфи А58–А60).

44. Якщо іншу відповідальність щодо звітування викладено в 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 (див. параграф А60).

45. Якщо звіт аудитора містить окремий розділ, де розкривається інша відповідальність щодо звітування, вимоги, викладені в параграфах 21–40 цього МСА, повинні враховуватись у розділі під заголовком «Звіт щодо аудиту фінансової звітності». Розділ «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів» повинен йти після розділу під заголовком «Звіт щодо аудиту фінансової звітності» (див. параграф А60).

Повне ім'я партнера із завдання

46. Повне ім'я партнера із завдання повинно вказуватись у звіті аудитора, який надається для завдань з аудиту повного комплекту фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, крім тих вкрай рідких випадків, якщо таке розкриття може очікувано призвести до значної загрози особистій безпеці. У рідких випадках, якщо аудитор не планує включати в звіт аудитора повне ім'я партнера із завдання, аудитор повинен обговорити це з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, щоб поінформувати їх стосовно оцінки аудитором вірогідності та ступеня значущості такої загрози особистій безпеці (див. параграфи А61–А63).

Підпис аудитора

47. Звіт аудитора повинен бути підписаним (див. параграфи А64–А65).

Адреса аудитора

48. Звіт аудитора повинен вказувати адресу в юрисдикції, де аудитор провадить свою діяльність.

Дата звіту аудитора

49. Звіт аудитора повинен бути датований не раніше від дати, на яку аудитор отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, на основі яких буде ґрунтуватися думка аудитора щодо фінансової звітності, включаючи докази того, що (див. параграфи А66–А69):

    (a) було складено всі звіти та розкриття інформації, що входять до складу фінансової звітності; та

    (b) ті, кого наділено визнаними повноваженнями, підтвердили, що вони несуть відповідальність за цю фінансову звітність.

Звіт аудитора, встановлений законодавчим або нормативним актом

50. Якщо від аудитора законодавчим чи нормативним актом конкретної юрисдикції вимагається дотримуватись конкретної структури або формулювань у звіті аудитора, звіт аудитора повинен містити посилання на Міжнародні стандарти аудиту лише у випадку, коли звіт аудитора включає, як мінімум, кожний із таких елементів (див. параграфи А70–А71):

    (a) Назва.

    (b) Адресат відповідно до обставин завдання.

    (c) Розділ «Думка», в якому містилася б висловлена думка щодо фінансової звітності та посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування, яка використовувалась для складання фінансової звітності (включаючи зазначення юрисдикції походження концептуальної основи фінансового звітування, яка не є Міжнародними стандартами фінансової звітності або Міжнародними стандартами фінансової звітності в державному секторі (див. параграф 27)).

    (d) Ідентифікація фінансової звітності суб'єкта господарювання, що підлягала аудиту.

    (e) Твердження, що аудитор є незалежним від суб'єкта господарювання відповідно до етичних вимог, які стосуються аудиту, та виконав вимоги інших обов'язків з етики, встановлених цими вимогами. Таке твердження повинно включати зазначення юрисдикції походження відповідних етичних вимог або містити посилання на Кодекс РМСЕБ.

    (f) Там, де це застосовно, – розділ, в якому розглядаються питання, які не суперечать вимогам до звітування, викладеним у параграфі 22 МСА 570 (переглянутий).

    (g) Там, де це застосовно, – розділ «Основа для думки із застереженням (або негативної думки)», в якому розглядалися б питання, які не суперечать вимогам до звітування, викладеним у параграфі 23 МСА 570 (переглянутий).

(h) Там, де це застосовно, – розділ, який би містив інформацію відповідно до вимог МСА 701 або додаткову інформацію щодо аудиту, встановлену законодавчим чи нормативним актом, яка б враховувала вимоги до звітування цього МСА[18] (див. параграфи А72–А75).

(i) Там, де це застосовно, – розділ, в якому б розглядались вимоги до звітування, викладені в параграфі 24 МСА 720 (переглянутий).

(j) Опис відповідальності управлінського персоналу за складання фінансової звітності та зазначення осіб, які відповідають за нагляд над процесом складання фінансової звітності, що не суперечить вимогам, викладеним у параграфах 33–36.

(k) Посилання на Міжнародні стандарти аудиту та законодавчий чи нормативний акт та опис відповідальності аудитора за аудит фінансової звітності, що не суперечить вимогам, викладеним у параграфах 37–40 (див. параграфи А50–А53).

(l) Для завдань з аудиту повного комплекту фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, – повне ім'я партнера із завдання, крім тих вкрай рідких випадків, якщо таке розкриття може очікувано призвести до значної загрози особистій безпеці.

(m) Підпис аудитора.

(n) Адреса аудитора.

(o) Дата звіту аудитора.

Звіт аудитора для завдання з аудиту, виконаного відповідно до стандартів аудиту конкретної юрисдикції та Міжнародних стандартів аудиту

51. Від аудитора може вимагатись виконання завдання відповідно до стандартів аудиту конкретної юрисдикції (національних стандартів аудиту) з додатковим дотриманням вимог МСА під час проведення завдання. В такому випадку звіт аудитора на додаток до посилання на національні стандарти аудиту може містити посилання на Міжнародні стандарти аудиту лише тоді, якщо (див. параграфи А76–А77):

(a) немає конфлікту між вимогами національних стандартів аудиту та вимогами МСА, який би призвів до того, що аудитор (i) сформував би іншу думку або (ii) не включив у звіт аудитора пояснювальний параграф чи параграф з інших питань, який за конкретних обставин вимагається МСА; та

(b) звіт аудитора містить, як мінімум, кожен з елементів, наведених вище в параграфі 50 (a) – (o), якщо аудитор використовує структуру або формулювання відповідно до національних стандартів аудиту. При цьому посилання на законодавчий чи нормативний акт у параграфі 50 (k) має розглядатись як посилання на національні

[18] МСА 701, параграфи 11–16.

стандарти аудиту. Саме тому такий звіт аудитора повинен зазначити такі національні стандарти аудиту.

52. Якщо звіт аудитора посилається як на національні стандарти аудиту, так і на Міжнародні стандарти аудиту, звіт аудитора повинен містити зазначення юрисдикції походження національних стандартів аудиту.

Додаткова інформація, що наведена разом із фінансовою звітністю (див. параграфи А78–А84)

53. Якщо разом із фінансовою звітністю, яка підлягає аудиту, наводиться додаткова інформація, яка не вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування, аудитор повинен оцінити, чи є тим не менш на його професійне судження ця додаткова інформація невід'ємною частиною фінансової звітності внаслідок її характеру чи способу подання. Якщо ця додаткова інформація є невід'ємною частиною фінансової звітності, думка аудитора повинна поширюватись також на додаткову інформацію.

54. 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.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання (див. параграф 12)

А1. Управлінський персонал робить низку суджень щодо сум і розкриття інформації у фінансовій звітності.

А2. МСА 260 розглядає якісні аспекти облікових практик[19]. Розглядаючи якісні аспекти існуючих у суб'єкта господарювання облікових практик, аудитор може дізнатися про можливу упередженість суджень, зроблених управлінським персоналом. Аудитор може дійти висновку, що сукупний

[19] МСА 260 (переглянутий) *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»*, Додаток 2.

вплив відсутності нейтральності разом з впливом невиправлених викривлень спричиняє суттєві викривлення у фінансовій звітності в цілому. Ознаки відсутності нейтральності, що можуть вплинути на оцінку аудитором наявності суттєвих викривлень у фінансовій звітності в цілому, включають:

- вибіркове коригування викривлень, які були доведені до відома управлінського персоналу під час аудиту (наприклад, здійснено коригування викривлень, що приводять до збільшення суми прибутків, відображеної у фінансовій звітності, але відсутні коригування викривлень, що призводять до зменшення суми прибутків, відображеної у фінансовій звітності);
- можливість упередженості управлінського персоналу при здійсненні облікових оцінок.

A3. МСА 540 розглядає можливу упередженість управлінського персоналу при здійсненні облікових оцінок[20]. Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу не є викривленням для цілей формування висновку щодо обґрунтованості окремих облікових оцінок. Проте вони можуть впливати на оцінювання аудитором наявності суттєвих викривлень у фінансовій звітності в цілому.

Облікові політики, що у прийнятний спосіб розкриті у фінансовій звітності (див. параграф 13(a))

A4. Оцінюючи, чи у відповідний спосіб розкриті у фінансовій звітності обрані та застосовані значущі облікові політики, аудитор розглядає такі питання, як:

- чи були здійснені всі розкриття інформації, що стосуються значущих облікових політик, включення яких вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування;
- чи є доречною розкрита інформація щодо значущих облікових політик та чи відображає вона внаслідок цього, як критерії визнання, вимірювання та подання, які містяться в застосовній концептуальній основі фінансового звітування, застосовувались для класів операцій, залишків рахунків та розкриттів інформації у фінансовій звітності в конкретних умовах роботи суб'єкта господарювання і його середовища; та
- зрозумілість подання значущих облікових політик.

Інформація, наведена у фінансовій звітності, є доречною, надійною, порівнюваною та зрозумілою (див. параграф 13(d))

A5. Оцінювання зрозумілості фінансової звітності включає розгляд таких питань, чи:

[20] МСА 540 *«Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»*, параграф 21.

- подано інформацію у фінансовій звітності у чіткий та стислий спосіб;
- розміщення в тексті важливих розкриттів інформації дає змогу виділити їх у належний спосіб (наприклад, якщо інформація, що стосується конкретного суб'єкта господарювання, має цінність для користувачів) та чи містять розкриття інформації посилання у такий спосіб, який би не викликав у користувачів значних труднощів у ідентифікації необхідної інформації.

Розкриття інформації про вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, що подається у фінансовій звітності (див. параграф 13(е))

А6. Зазвичай у фінансовій звітності, складеній відповідно до концептуальної основи загального призначення, відображається фінансовий стан суб'єкта господарювання, його фінансові результати та грошові потоки. За таких обставин оцінювання аудитором, чи забезпечує фінансова звітність з точки зору застосовної концептуальної основи фінансового звітування належне розкриття даних так, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки суб'єкта господарювання, включає розгляд таких питань, як:

- ступінь, до якого інформація у фінансовій звітності є доречною і відповідною до обставин суб'єкта господарювання; та
- чи є розкриття інформації належним для того, щоб визначені користувачі могли зрозуміти:
  - характер та розмір потенційних активів і зобов'язань суб'єкта господарювання, які виникають з операцій або подій та не відповідають критеріям визнання (або критеріям припинення визнання), встановленим застосовною концептуальною основою фінансового звітування;
  - характер та рівень ризиків суттєвого викривлення, що виникають внаслідок операцій і подій;
  - використані методи, а також зроблені припущення та судження і зміни в них, які впливають на показані або розкриті в інший спосіб суми, включаючи доречний аналіз чутливості.

Оцінювання того, чи досягнуто достовірне подання у фінансовій звітності (див. параграф 14)

А7. Деякі концептуальні основи фінансового звітування прямо чи опосередковано визнають концепцію достовірного подання [21]. Як зазначено в параграфі 7(b) цього МСА, концептуальна основа достовірного подання [22]

[21] Наприклад, Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) вказують, що достовірне подання вимагає правильного відображення впливу операцій, інших подій та умов відповідно до визначення та критеріїв визнання активів, зобов'язань, доходів і видатків.

[22] Див. МСА 200, параграф 13(а).

не тільки вимагає дотримання вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, а й визнає прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може виявитись необхідним надати розкриття інформації, крім тієї, яку конкретно вимагає концептуальна основа [23].

A8. Оцінювання аудитором, чи досягла фінансова звітність достовірного подання як з погляду подання, так і з погляду розкриття інформації, є питанням професійного судження. Це оцінювання враховує такі питання, як факти та обставини суб'єкта господарювання, включаючи зміни в них, на основі розуміння аудитором суб'єкта господарювання та аудиторських доказів, отриманих під час проведення аудиту. Оцінювання також включає розгляд, наприклад, розкриттів інформації, необхідних для досягнення достовірного подання, які викликаються питаннями, що можуть виявитись суттєвими (наприклад, у цілому викривлення вважаються суттєвими, якщо вони можуть очікувано впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності в цілому), наприклад, вплив вимог до фінансової звітності, які постійно розвиваються, або економічне середовище, яке змінюється.

A9. Оцінювання того, чи досягає фінансова звітність достовірного подання, може включати, наприклад, обговорення з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, їх думок, чому було вибрано конкретне подання, а також альтернатив, які могли при цьому розглядатись. Такі обговорення можуть включати:

- ступінь, до якого суми у фінансовій звітності узагальнені або деталізовані, та того, чи не роблять подання сум або розкриття інформації корисну інформацію незрозумілою або чи не призводять вони до того, що вона стає оманливою;
- відповідність прийнятній галузевій практиці або чи є будь-які відступлення доречними до умов суб'єкта господарювання прийнятними й тому виправданими.

Опис застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграф 15)

A10. Як зазначено в МСА 200, складання фінансової звітності управлінським персоналом та, де це доречно, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, вимагає включення належного опису застосовної концептуальної основи фінансового звітування у фінансовій звітності [24]. Такий

[23] Наприклад, МСФЗ вимагають від суб'єкта господарювання надання додаткового розкриття інформації, якщо дотримання конкретних вимог МСФЗ недостатньо для того, щоб користувачі отримали змогу зрозуміти вплив конкретної операції, іншої події або умови на фінансовий стан та фінансові результати суб'єкта господарювання (Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «*Подання фінансової звітності*», параграф 17(с)).

[24] МСА 200, параграфи А4–А5.

опис повідомляє користувачів фінансової звітності про концептуальну основу, на якій ґрунтується фінансова звітність.

A11. Опис того, що фінансова звітність складена відповідно до конкретної застосовної концептуальної основи фінансового звітування, буде прийнятним лише у випадку, якщо у фінансовій звітності дотримано всіх вимог цієї концептуальної основи, що діяли протягом періоду, покритого фінансовою звітністю.

A12. Опис застосовної концептуальної основи фінансового звітування, що містить неточні. умовні або обмежувальні висловлення (наприклад, «фінансова звітність значною мірою відповідає Міжнародним стандартам фінансової звітності»), не є належним описом цієї концептуальної основи, оскільки він може ввести в оману користувачів цією фінансовою звітністю.

Посилання на більш ніж одну концептуальну основу фінансового звітування

A13. У деяких випадках у фінансовій звітності може робитися твердження, що вона складена відповідно до двох концептуальних основ фінансового звітування (наприклад, національної концептуальної основи фінансового звітування та МСФЗ). Це може мати місце тому, що від управлінського персоналу вимагалось або він вирішив сам скласти фінансову звітність відповідно до обох концептуальних основ. У такому випадку обидві концептуальні основи є застосовними концептуальними основами фінансового звітування. Зазначене твердження є доречним лише у випадку, якщо фінансова звітність відповідає кожній із двох концептуальних основ, узятих окремо. Для того щоб фінансова звітність могла розглядатись як така, що складена відповідно до обох концептуальних основ, вона має відповідати водночас обом концептуальним основам без потреби вносити до неї твердження, що забезпечували б узгодженість між двома концептуальними основами. На практиці відповідність водночас двом концептуальним основам фінансового звітування є малоймовірною, якщо тільки друга концептуальна основа (наприклад, МСФЗ) не була прийнята у цій юрисдикції як її власна національна концептуальна основа або якщо у цій юрисдикції не було усунуто всі перешкоди, що заважають її дотриманню.

A14. Фінансова звітність, що складена відповідно до однієї концептуальної основи фінансового звітування та містить примітку або додатковий звіт, в якому результати узгоджуються з тими, які були б відображені у фінансовій звітності, складеній відповідно до іншої концептуальної основи, не є фінансовою звітністю, складеною відповідно до зазначеної іншої концептуальної основи. Причиною цього є те, що фінансова звітність не містить усієї інформації, яка має розкриватися так, як цього вимагає інша концептуальна основа.

A15. Однак фінансова звітність може бути складена відповідно до однієї застосовної концептуальної основи і, крім того, у примітках до неї може бути описаний ступінь відповідності зазначеної фінансової звітності

іншій концептуальній основі (наприклад, фінансова звітність, складена відповідно до національної концептуальної основи, може також містити описання ступеня її відповідності МСФЗ). Таке описання може являти собою допоміжну фінансову інформацію, як зазначено у параграфі 54, на яке буде поширюватись думка аудитора, якщо його неможливо чітко відрізнити від самої фінансової звітності.

Форма думки

A16. Можливі випадки, коли фінансова звітність, незважаючи на те що вона складена згідно з вимогами концептуальної основи достовірного подання, не забезпечує достовірного подання. У таких випадках управлінський персонал може розкривати у фінансовій звітності додаткову інформацію, що виходить за рамки конкретних вимог відповідної концептуальної основи або, за надзвичайно рідкісних обставин, відійти від вимог концептуальної основи для того, щоб забезпечити достовірне подання фінансової звітності (див. параграф 18).

A17. Аудитор лише за надзвичайно рідкісних обставин вважатиме фінансову звітність, яка складена відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, такою, що вводить в оману, якщо згідно з МСА 210 він визначить, що зазначена концептуальна основа є прийнятною[25] (див. параграф 19).

Звіт аудитора (див. параграф 20)

A18. Письмовий звіт охоплює звіти, випущені у паперовому вигляді та в електронній формі.

A19. У Додатку до цього МСА наведені ілюстративні приклади звітів аудитора щодо фінансової звітності, які включають елементи, про які йдеться в параграфах 21–49. За винятком розділів «Думка» та «Основа для думки» цей МСА не встановлює вимог щодо порядку елементів звіту аудитора. Однак цей МСА вимагає застосування конкретних заголовків, які мають допомогти чіткіше ідентифікувати звіти аудитора, які стосуються завдань з аудиту, проведених відповідно до МСА, особливо в ситуаціях, коли елементи звіту аудитора наведено в порядку, що відрізняється від порядку, застосованого в ілюстративних прикладах звітів аудитора в Додатку до цього МСА.

Звіт аудитора для завдань з аудиту, проведених відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

Назва (див. параграф 21)

A20. Назва, яка вказує, що звіт є звітом незалежного аудитора, наприклад «Звіт незалежного аудитора», відрізняє звіт незалежного аудитора від звітів, оприлюднених іншими особами.

[25] МСА 210 «*Узгодження умов завдань з аудиту*», параграф 6(а).

Адресат (див. параграф 22)

A21. 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 аудитора (див. параграф 24–26)

Посилання на фінансову звітність, що підлягала аудиту

A22. У звіті аудитора вказується, наприклад, що аудитор провів аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання, що складається з [вказується назва кожного фінансового звіту, що входить до повного комплекту фінансової звітності відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, із зазначенням дати або періоду, що покривається кожним фінансовим звітом] та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

A23. Якщо аудитору відомо, що фінансова звітність, що підлягала аудиту, буде включена в документ, який міститиме й іншу інформацію, наприклад, річний звіт, аудитор може розглянути необхідність зазначення номерів сторінок, на яких подана фінансова звітність, що підлягала аудиту, якщо це дозволяє форма презентації інформації. Це допоможе користувачам ідентифікувати фінансову звітність, якої стосується звіт аудитора.

Формулювання «відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах» або «надає правдиву та неупереджену інформацію»

A24. Формулювання «відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах» або формулювання «надає правдиву та неупереджену інформацію» вважаються повністю еквівалентними. Яке з цих двох формулювань – «відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах» або «надає правдиву та неупереджену інформацію» – використовується в будь-якій конкретній юрисдикції, визначається законом або нормативним актом, що регулює аудит фінансової звітності в такій юрисдикції, або загальноприйнятою практикою у такій юрисдикції. У випадку, якщо закон або нормативний акт вимагає використання іншого формулювання, це в жодному разі не змінює вимогу параграфа 14 цього МСА щодо оцінювання аудитором достовірності подання фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання.

A25. Якщо аудитор висловлює немодифіковану думку, буде неприйнятним використання таких формулювань, як «з урахуванням вищезазначеного пояснення» або «за умови», щодо думки аудитора, оскільки вони натякають на умовність думки або послаблення рівня впевненості чи на модифікацію думки.

Опис фінансової звітності та поданих у ній питань

A26. Думка аудитора стосується повного комплекту фінансової звітності, визначеного застосовною концептуальною основою фінансового звітування. Наприклад, у випадку багатьох концептуальних основ загального призначення фінансова звітність може включати: звіт про фінансовий стан, звіт про сукупні доходи, звіт про зміни у власному капіталі, звіт про рух грошових коштів та відповідні примітки, які зазвичай містять стислий виклад значущих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію. В деяких юрисдикціях додаткова інформація може вважатися невід'ємною частиною фінансової звітності.

A27. У випадку фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання, в думці аудитора зазначається, що фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або надають правдиву та неупереджену інформацію з питань, для подання яких розрахована фінансова звітність. Наприклад, у випадку фінансової звітності, складеної відповідно до МСФЗ, цими питаннями є *фінансовий стан суб'єкта господарювання на кінець періоду та фінансовий результат і грошові потоки суб'єкта господарювання за період, який закінчується цією датою*. Внаслідок цього пропуски в дужках «[…]» в параграфі 25 та інших місцях цього МСА замінюється словами, наведеними курсивом у попередньому реченні, якщо застосовною концептуальною основою фінансового звітування є МСФЗ, або у випадку інших застосовних концептуальних основ фінансового звітування замінюється словами, що описують питання, для подання яких і розрахована фінансова звітність.

Опис застосовної концептуальної основи фінансового звітування та її можливого впливу на думку аудитора

A28. Зазначення застосовної концептуальної основи фінансового звітування в думці аудитора має надати користувачам звіту аудитора інформацію про контекст, в якому висловлюється думка аудитора; вона не спрямована на обмеження оцінювання згідно з вимогами параграфа 14. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування ідентифікується за допомогою таких формулювань:

«…відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності» або

«…відповідно до принципів бухгалтерського обліку, які є загальноприйнятими в юрисдикції X…».

A29. Якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування охоплює стандарти фінансової звітності та правові чи регуляторні вимоги, її ідентифікують за допомогою такого формулювання: « відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності та вимог Закону про корпорації юрисдикції X». МСА 210 визначає обставини, за яких існують

конфлікти між стандартами фінансової звітності та правовими або регуляторними вимогами[26].

A30. Як зазначено у параграфі A13, фінансова звітність може бути складена відповідно до двох концептуальних основ фінансового звітування і, отже, обидві вони є застосовними концептуальними основами фінансового звітування. Відповідно кожна концептуальна основа розглядається окремо при формуванні думки аудитора щодо фінансової звітності, а думка аудитора, про яку йдеться у параграфах 25–27, стосується обох концептуальних основ таким чином:

(a) якщо фінансова звітність відповідає кожній концептуальній основі окремо, висловлюються дві думки: тобто думка про те, що фінансова звітність складена відповідно до однієї із застосовних концептуальних основ фінансового звітування (наприклад, національної концептуальної основи), та думка про те, що вона складена відповідно до іншої застосовної концептуальної основи фінансового звітування (наприклад, МСФЗ). Ці думки можуть бути висловлені окремо або одним реченням (наприклад, «фінансова звітність подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до принципів бухгалтерського обліку, які є загальноприйнятими в юрисдикції X, та відповідно до МСФЗ»);

(b) якщо фінансова звітність відповідає одній концептуальній основі, але не відповідає іншій концептуальній основі, може бути висловлена немодифікована думка про те, що фінансова звітність складена відповідно до однієї концептуальної основи (наприклад, національної концептуальної основи), але прицьому щодо дотримання іншої концептуальної основи (наприклад, МСФЗ) може бути висловлена модифікована думка згідно з МСА 705 (переглянутий).

A31. Як зазначено в параграфі A15, фінансова звітність може містити твердження про її відповідність застосовній концептуальній основі фінансового звітування і, крім того, у ній може розкриватися ступінь дотримання вимог іншої концептуальної основи фінансового звітування. Думка аудитора буде поширюватись і на таку допоміжну інформацію, якщо її не можна чітко відокремити від фінансової звітності (див. відповідно параграфи 53–54 та відповідні матеріали для застосування в параграфах A78–A84). Відповідно:

(a) якщо розкриття інформації щодо дотримання іншої концептуальної основи вводить в оману, то відповідно до МСА 705 (переглянутий) висловлюється модифікована думка;

(b) якщо розкриття інформації не вводить в оману, але, на думку аудитора, є настільки важливим, що буде фундаментальним для розуміння фінансової звітності її користувачами, то в звіт аудитора

[26] МСА 210, параграф 18

додається пояснювальний параграф, що привертає увагу до такого розкриття інформації, відповідно до МСА 706 (переглянутий).

Основа для думки (див. параграф 28)

A32. Розділ «Основа для думки» забезпечує важливий контекст для розуміння думки аудитора. Внаслідок цього цей МСА вимагає, щоб розділ «Основа для думки» наводився у звіті аудитора відразу за розділом «Думка».

A33. Посилання на використані стандарти показує користувачам звіту аудитора, що аудит було проведено відповідно до вимог встановлених стандартів.

Відповідні етичні вимоги (див. параграф 28(c))

A34. Зазначення юрисдикції походження відповідних етичних вимог підвищує їх прозорість та застосовність для конкретного завдання з аудиту. В МСА 200 пояснюється, що відповідні етичні вимоги зазвичай включають вимоги, викладені в частинах А та Б Кодексу РМСЕБ, застосовних до аудиту фінансової звітності, разом з національними вимогами, які є жорсткішими[27]. Якщо відповідні етичні вимоги включають вимоги Кодексу РМСЕБ, можна також зробити посилання на Кодекс РМСЕБ. Якщо вимоги, що містяться в Кодексі РМСЕБ, являють собою всі етичні вимоги, що застосовні до завдання з аудиту, твердження аудитора щодо незалежності може не зазначатися юрисдикція походження.

A35. У деяких юрисдикціях відповідні етичні вимоги можуть походити з кількох різних джерел, наприклад кодексу чи кодексів етики та додаткових вимог, які висуваються законодавчими або регуляторними актами. Якщо вимоги до незалежності та інші відповідні етичні вимоги містяться в обмеженій кількості джерел, аудитор може вирішити вказати таке джерело (такі джерела) (наприклад, зазначити назву кодексу, правила або регуляторного акта, застосовного в юрисдикції) або зробити посилання на зрозумілий для загалу термін, який у відповідний спосіб описує ці джерела (наприклад, вимоги до незалежності для завдань з аудиту приватних підприємств в юрисдикції X).

A36. Законодавчим чи нормативним актом, національними стандартами аудиту або умовами завдання від аудитора може вимагатись наведення в звіті аудитора більш детальної інформації щодо джерел відповідних етичних вимог, включаючи вимоги щодо незалежності, застосовні до завдань з аудиту фінансової звітності.

A37. При визначенні прийнятної для включення в звіт аудитора кількості інформації, якщо є кілька джерел відповідних етичних вимог, застосовних до аудиту фінансової звітності, важливо врахувати баланс між прозорістю та ризиком завуалювання іншої корисної інформації в звіті аудитора.

[27] МСА 200, параграф A16.

Особливі положення щодо завдань з аудиту групи

A38. У завданні з аудиту групи, якщо існує багато різних джерел відповідних етичних вимог, включаючи вимоги до незалежності, посилання в звіті аудитора на юрисдикцію зазвичай стосується відповідних етичних вимог, застосовних до команди з аудиту групи, оскільки під час аудиту групи до аудиторів компонентів також застосовуються етичні вимоги, доречні для аудиту групи[28].

A39. МСА не встановлюють конкретних етичних вимог та вимог до незалежності аудиторів, включаючи аудиторів компонентів, і внаслідок цього не змінюють або не впливають на вимоги до незалежності Кодексу РМСЕБ або інші етичні вимоги, які стосуються команди із завдання для групи; при цьому МСА не вимагають, щоб у всіх випадках до аудиторів компонентів застосовувались такі самі конкретні вимоги до незалежності, як і вимоги, застосовні до команди із завдання для групи. В результаті відповідні етичні вимоги, включаючи вимоги до незалежності, у випадку аудиту групи можуть виявитись складними. У МСА 600[29] містяться поради для аудиторів стосовно виконання роботи над фінансовою інформацією компонента під час аудиту групи, включаючи випадки, якщо аудитор компонента не відповідає відповідним етичним вимог, доречним для аудиту групи.

Ключові питання аудиту (див. параграф 31)

A40. Законодавчим чи нормативним актом від аудитора може вимагатись надання інформації з ключових питань аудиту під час проведення аудитів не тільки для суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, а й суб'єктів господарювання, визначених законодавчим чи нормативним актом такими, як суб'єкти суспільного інтересу.

A41. Аудитор може також прийняти рішення щодо надання інформації з ключових питань аудиту також для інших суб'єктів господарювання, включаючи ті, що можуть викликати значний суспільний інтерес, враховуючи, наприклад, те, що вони мають велику кількість та широкий діапазон зацікавлених осіб, та їх характер розмір бізнесу. Прикладами таких суб'єктів господарювання можуть бути фінансові установи (наприклад, банки, страхові компанії і пенсійні фонди) та інші суб'єкти господарювання, наприклад благодійні організації.

A42. МСА 210 вимагає від аудитора узгодження умов завдання з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, залежно від обставин та пояснює, що ролі управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в узгодженні умов завдання з аудиту залежать від структури управління суб'єкта госпо-

[28] МСА 600, параграф A37.
[29] МСА 600, параграфи 19–20.

дарювання та відповідного законодавчого чи нормативного акта[30]. МСА 210 також вимагає, щоб лист-угода для завдання з аудиту або письмова угода в іншій прийнятній формі містила посилання на очікувану форму та зміст будь-яких звітів, що будуть випускатись аудитором[31]. Якщо від аудитора не вимагається надання інформації з ключових питань аудиту, МСА 210[32] пояснює, що можливо це буде корисним, якщо аудитор зробить посилання в умовах завдання з аудиту на можливість надання інформації з ключових питань аудиту в звіті аудитора, а в деяких юрисдикціях включення в умови завдання посилання на можливість такого надання може виявитись необхідним для збереження цієї можливості.

Особливі положення щодо суб'єктів господарювання в державному секторі

A43. Суб'єкти господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, нечасто зустрічаються в державному секторі. Однак суб'єкти господарювання в державному секторі можуть бути важливими з погляду їх розміру, складності або суспільного інтересу. За таких обставин від аудитора суб'єкта господарювання в державному секторі може вимагатись законодавчим чи нормативним актом надання інформації з ключових питань аудиту в звіті аудитора або аудитор може сам прийняти таке рішення.

Відповідальність за фінансову звітність (див. параграфи 33–35)

A44. У МСА 200 роз'яснюється передумова для визначення відповідальності управлінського персоналу і, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, згідно з якою проводиться аудит відповідно до МСА[33]. Управлінський персонал і, де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть на себе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи, де це доречно, її достовірне подання. Управлінський персонал також бере на себе відповідальність за таку систему внутрішнього контролю, яку він вважає потрібною для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки. Опис відповідальності управлінського персоналу в звіті аудитора включає посилання як на першу, так і на другу відповідальність, зазначені вище, оскільки це допомагає роз'яснити користувачам передумови, на яких проводиться аудит. У МСА 260 (переглянутий) термін «ті, кого наділено найвищими повноваженнями» використовується для позначення особи (осіб) або організації (організацій), на яких покладено відповідальність за нагляд

[30] МСА 210, параграфи 9 та A22.
[31] МСА 210, параграф 10.
[32] МСА 210, параграф A25.
[33] МСА 200, параграф 13(j).

за суб'єктом господарювання, та пояснюється, що структура управління значно відрізняється в різних юрисдикціях та суб'єктах господарювання.

A45. Можуть існувати обставини, коли для аудитора буде доречно навести додаткову інформацію стосовно відповідальності управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, крім тієї, яку вказано в параграфах 34–35 для відображення додаткової відповідальності за складання фінансової звітності в контексті конкретної юрисдикції або характеру суб'єкта господарювання.

A46. МСА 210 вимагає від аудитора узгодити відповідальність управлінського персоналу в листі-угоді або іншій письмовій угоді прийнятної форми[34]. МСА 210 забезпечує деяку гнучкість, пояснюючи, що, якщо законодавчим чи нормативним актом встановлено відповідальність управлінського персоналу та, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо фінансового звітування, аудитор може визнати, що такий законодавчий чи нормативний акт включає відповідальність, яка на його судження є еквівалентною тій відповідальності, яку викладено в МСА 210. Для описання такої еквівалентної відповідальності у листі-угоді або в іншій доречній формі письмової угоди аудитор може використовувати формулювання закону або нормативного акта. У таких випадках наведені формулювання можуть також використовуватися в звіті аудитора для описання відповідальності управлінського персоналу згідно з параграфом 34(a) цього МСА. За інших обставин, у тому числі в разі, якщо аудитор вирішує не використовувати формулювання закону або нормативного акта, викладені у листі-угоді, застосовується формулювання, що міститься у параграфі 34(a) цього МСА. На додаток до включення в звіт аудитора опису відповідальності управлінського персоналу відповідно до вимог параграфа 34 аудитор може послатись на більш детальний опис такої відповідальності, включивши посилання на те, де можна отримати таку інформацію (наприклад, у річному звіті суб'єкта господарювання або на веб-сайті відповідного органу).

A47. У деяких юрисдикціях законом або нормативним актом, які визначають відповідальність управлінського персоналу, може встановлюватися відповідальність за належну якість облікових регістрів і записів або системи бухгалтерського обліку. Оскільки облікові регістри, записи і системи є складовою системи внутрішнього контролю (як визначено в МСА 315 (переглянутий)[35]), в описі у МСА 210 і параграфі 34 немає конкретного посилання на них.

A48. У Додатку до цього МСА наведено приклади, як можна застосовувати вимоги, що містяться в параграфі 34(b), у разі, якщо застосовною концептуальною основою фінансового звітування будуть МСФЗ. У випадку

[34] МСА 210, параграф 6(b)(i)–(ii).

[35] МСА 315 «*Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища*», параграф 4 (c).

застосування іншої, ніж МСФЗ, концептуальної основи фінансового звітування може виявитись необхідним адаптувати ілюстративні приклади, наведені в Додатку до цього МСА, для того, щоб показати, як застосовувати цю іншу концептуальну основу фінансового звітування.

Нагляд за процесом фінансового звітування (див. параграф 35)

A49. Якщо деякі, але не всі з осіб, зайнятих у нагляді за процесом фінансового звітування, є також зайнятими в складанні фінансової звітності, для правильного відображення конкретних обставин суб'єкта господарювання опис відповідно до вимог параграфа 35 цього МСА можливо потрібно буде модифікувати. Якщо особами, які відповідають за нагляд за процесом фінансового звітування, є ті самі особи, що відповідають за складання фінансової звітності, посилання на відповідальність за нагляд не вимагається.

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності (див. параграфи 37–40)

A50. Для відображення особливого характеру суб'єкта господарювання опис відповідальності аудитора відповідно до вимог параграфів 37–40 цього МСА можливо потрібно модифікувати, якщо, наприклад, звіт аудитора стосується консолідованої фінансової звітності. Приклад 2 в Додатку до цього МСА містить приклад того, як це можна зробити.

Цілі аудитора (див. параграф 38(а))

A51. У звіті аудитора пояснюється, що цілями аудитора є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, в якому міститься думка аудитора. Ці цілі контрастують з відповідальністю управлінського персоналу за складання фінансової звітності.

Опис суттєвості (див. параграф 38(с))

A52. У Додатку до цього МСА наведено приклади того, як вимоги щодо надання опису суттєвості, викладені в параграфі 38(с), можна застосовувати, якщо застосовною концептуальною основою фінансового звітування є МСФЗ. У випадку застосування концептуальної основи фінансового звітування іншої, ніж МСФЗ, ілюстративні приклади, наведені в Додатку до цього МСА, можливо потрібно буде адаптувати для відображення застосування цієї іншої концептуальної основи фінансового звітування.

Відповідальність аудитора відповідно до вимог МСА 701 (див. параграф 40(с))

A53. Аудитор може вважати корисним включити додаткову інформацію в опис відповідальності аудитора понад те, що вимагається параграфом 40(с). Наприклад, аудитор може послатись на вимоги параграфа 9 МСА 701 щодо визначення питань, які потребують значної уваги аудитора під час проведення аудиту, з урахуванням зон оціненого підвищеного

ризику суттєвого викривлення або значних ризиків, ідентифікованих відповідно до МСА 315 (переглянутий); важливі судження аудитора щодо тих аспектів фінансової звітності, які потребували значних суджень управлінського персоналу, включаючи облікові оцінки, ідентифіковані як такі, що мають значну невизначеність; а також вплив на аудит важливих подій або операцій, які мали місце протягом періоду.

Розміщення опису відповідальності аудитора за аудит фінансової звітності (див. параграфи 41, 50(k))

A54. Включення інформації, яка вимагається параграфами 39–40 цього МСА у додаток до звіту аудитора, або посилання на веб-сайт відповідного органу, де б містилась така інформація, якщо це прямо дозволено законодавчим або нормативним актом чи національними стандартами аудиту, може бути корисним способом упорядкування змісту звіту аудитора. Однак оскільки опис відповідальності аудитора містить інформацію, необхідну для інформування користувачів та задоволення їх очікувань щодо аудиту, проведеного відповідно до МСА, в звіт аудитора потрібно включити посилання на те, де така інформація може бути доступна.

Розміщення в додатку (див. параграфи 41(b), 50(j))

A55. Параграф 41 дозволяє аудитору включити твердження, які вимагаються параграфами 39–40 та описують відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності, в додаток до звіту аудитора за умови, що в тексті звіту аудитора робиться посилання на розміщення додатка. Нижче наведено приклад, як можна зробити таке посилання на додаток у звіті аудитора:

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

Нашою метою є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність в цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, який, проте, не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, якщо воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства чи помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності вони, як обґрунтовано очікується, можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї фінансової звітності.

Подальший опис нашої відповідальності за аудит фінансової звітності включено в додаток X цього звіту аудитора. Цей опис, розміщений на [*вказати номер сторінки чи дати інше конкретне посилання на розміщення опису*], є частиною нашого звіту аудитора.

Посилання на веб-сайт відповідного органу (див. параграфи 41(c), 42)

A56. У параграфі 41 пояснюється, що аудитор може посилатись на опис відповідальності аудитора, розміщений на веб-сайті відповідного органу, лише в разі, якщо це прямо дозволено йому законом, регуляторним актом або національними стандартами аудиту. Інформація на веб-сайті, яка включається в звіт аудитора через конкретне посилання на розміщення цього веб-сайта, де можна знайти таку інформацію, може надавати ширший опис роботи аудитора або аудиту відповідно до вимог МСА, але вона не повинна суперечити опису, який вимагається параграфами 39–40 цього МСА. Це означає, що формулювання в описі відповідальності аудитора на веб-сайті можуть бути детальнішими або такими, що стосуються інших питань аудиту фінансової звітності, якщо вони відображають питання, розглянуті в параграфах 39–40, та не суперечать їм.

A57. Відповідними організаціями може бути національний орган впровадження стандартів аудиту, регуляторний орган або орган з нагляду за аудитом. Такі організації займають певне положення, щоб забезпечити точність, повноту та наявність доступу до стандартизованої інформації. Такий веб-сайт не повинен підтримуватися безпосередньо самим аудитором. Нижче наводиться приклад, як можна зробити таке посилання на веб-сайт в звіті аудитора:

> **Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності**
>
> Нашою метою є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, якщо воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства чи помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності вони, як обґрунтовано очікується, можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї фінансової звітності.
>
> Подальший опис нашої відповідальності за аудит фінансової звітності наведено на веб-сайті [*Організація*] – [*адреса веб-сайта*]. Цей опис є частиною нашого звіту аудитора.

Інша відповідальність щодо звітування (див. параграфи 43–45)

A58. У деяких юрисдикціях аудитор може мати додаткову відповідальність за звітування з інших питань, яка б доповнювала відповідальність аудитора відповідно до МСА. Наприклад, аудитора можуть просити повідомити про деякі питання, якщо вони стануть йому відомі під час проведення аудиту фінансової звітності. З іншого боку, аудитора можуть просити

виконати додаткові конкретні процедури та звітувати про їх результати, або висловити думку щодо конкретних питань, наприклад щодо належної якості облікових регістрів і записів, заходів внутрішнього контролю щодо фінансового звітування чи іншої інформації. Стандарти аудиту конкретної юрисдикції часто містять пояснення відповідальності аудитора щодо конкретної додаткової відповідальності аудитора щодо звітування в цій юрисдикції.

A59. У деяких випадках застосовним законодавчим чи нормативним актом від аудитора може вимагатись або дозволятись надавати звіт щодо цієї іншої відповідальності як складову частину звіту аудитора щодо фінансової звітності. В інших випадках від аудитора може вимагатись або дозволятись звітувати в окремому звіті.

A60. Параграфами 43–45 цього МСА дозволено разом подавати інформацію щодо іншої відповідальності зі звітування та відповідальності аудитора відповідно до МСА лише в тому випадку, якщо вони стосуються тих самих питань, і формулювання в звіті аудитора чітко відрізняють таку іншу відповідальність від відповідальності відповідно до вимог МСА. Для цього може виявитись необхідним зробити в звіті аудитора посилання на джерело цієї іншої відповідальності щодо звітування та зазначити, що ця відповідальність є додатковою і перевищує ту відповідальність, яка вимагається МСА. В іншому випадку іншу відповідальність щодо звітування потрібно розглянути в окремому розділі звіту аудитора, який мав би заголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів» або інший прийнятний заголовок відповідно до змісту розділу. В подібних випадках параграфом 44 від аудитора вимагається включити опис відповідальності за вимогами МСА в розділ під заголовком «Звіт щодо аудиту фінансової звітності».

Повне ім'я партнера із завдання (див. параграф 46)

A61. МСКЯ 1 [36] вимагає, щоб фірма запровадила політику та процедури забезпечення обґрунтованої впевненості в тому, що завдання з аудиту виконуються відповідно до вимог професійних стандартів та застосовних законодавчих і регуляторних актів. Незалежно від цих вимог МСКЯ 1, наведення повного імені партнера із завдання в звіті аудитора надає додаткову прозорість користувачам звіту аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності загального призначення суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів.

A62. Законодавчим чи нормативним актом або національними стандартами аудиту може вимагатись, щоб звіт аудитора містив повне ім'я партнера із завдання, який відповідає за завдання з аудиту, інші ніж аудит повного комплекту фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів.

[36] МСКЯ 1 «*Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги*», параграф 32.

Від аудитора законодавчим чи нормативним актом або національними стандартами аудиту може також вимагатись включення в звіт аудитора додаткової інформації, крім повного імені партнера із завдання, для кращої ідентифікації партнера із завдання, наприклад номер професійної ліцензії партнера із завдання, виданої в юрисдикції, де аудитор провадить свою діяльність, або він сам може прийняти таке рішення.

A63. За вкрай рідкісних обставин аудитор може ідентифікувати інформацію або ситуацію, які б за його попереднім досвідом могли вказувати на можливість існування загрози особистій безпеці, яка б за умови оприлюднення повного імені партнера із завдання могла призвести до тілесного ушкодження самого партнера із завдання, інших членів команди із завдання або їх близьких осіб. При цьому слід враховувати, що така загроза не включає, наприклад, загрози правової відповідальності або загрози правових, регуляторних чи професійних санкцій. Обговорення з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, обставин, які б могли призвести до тілесних ушкоджень, може надати додаткову інформацію щодо ймовірності або серйозності значної загрози особистій безпеці. Законодавчим чи нормативним актом або національними стандартами аудиту можуть встановлюватись додаткові вимоги, які слід враховувати при визначенні того, чи можна в звіті не розкривати повного імені партнера із завдання.

Підпис аудитора (див. параграф 47)

A64. Підпис аудитора робиться від імені аудиторської фірми, власним повним іменем або двома підписами, як це доречно в 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 у цій юрисдикції.

A65. У деяких випадках законодавчим чи нормативним актом може дозволятись використання в звіті аудитора електронних підписів.

Дата звіту аудитора (див. параграф 49)

A66. Дата звіту аудитора вказує користувачеві звітом аудитора на те, що аудитором було розглянуто вплив подій та операцій, про які стало відомо аудитору, і які мали місце до зазначеної дати. Відповідальність аудитора за події та операції після дати аудиторського звіту розглядається в МСА 560[37].

A67. Оскільки думка аудитора висловлюється щодо фінансової звітності, а відповідальність за фінансову звітність покладається на управлінський персонал, аудитор не може дійти висновку про те, що він отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, допоки він не отримає

[37] МСА 560 «*Подальші події*», параграфи 10–17.

докази того, що було складено всі звіти та розкриття інформації, які входять до складу фінансової звітності, а управлінський персонал не підтвердить, що він несе відповідальність за них.

A68. У деяких юрисдикціях законодавчим чи нормативним актом визначаються особи або органи (наприклад, директори), які несуть відповідальність за формулювання висновку про те, що було складено всі звіти та розкриття інформації, які входять до складу фінансової звітності, і визначається необхідний процес їх затвердження. У таких випадках потрібно отримати докази такого затвердження до дати звіту аудитора щодо фінансової звітності. Проте в інших юрисдикціях процес затвердження не передбачено законодавчим чи нормативним актом. При цьому процедури, яких дотримується суб'єкт господарювання при складанні й остаточному изгодженні своєї фінансової звітності з огляду на думку управлінського персоналу і структур, наділених найвищими повноваженнями, розглядаються з метою встановити особу чи орган, що має повноваження зробити висновок про те, що було складено всі звіти, які входять до фінансової звітності, включаючи відповідні примітки. У деяких випадках законодавчий чи нормативний акт визначає момент у процесі складання та подання фінансової звітності, на який очікується завершення аудиту.

A69. У деяких юрисдикціях вимагається остаточне затвердження акціонерами фінансової звітності перед її оприлюдненням. У цих юрисдикціях не вимагається остаточного затвердження акціонерами для того, щоб аудитор міг дійти висновку про те, що були отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі. Датою затвердження фінансової звітності для цілей МСА є більш рання дата, якщо ті, кого наділено визнаними повноваженнями, встановлять, що були складені всі звіти й розкриття інформації, які входять до складу фінансової звітності, та ті, кого наділено визнаними повноваженнями, заявлять про свою відповідальність за них.

Звіт аудитора, встановлений законодавчим або нормативним актом (див. параграф 50)

A70. МСА 200 пояснює, що від аудитора, крім дотримання МСА, може вимагатися дотримання інших правових або нормативних вимог[38]. У випадках, якщо відмінності між правовими або нормативними вимогами та МСА стосуються лише структури або формулювання звіту аудитора і, як мінімум, кожен з елементів, які визначаються в параграфі 50 (а) – (о), включається до звіту аудитора, в звіті аудитора можна посилатися на Міжнародні стандарти аудиту. За таких обставин вимоги, викладені в параграфах 21–49, які не включено до параграфа 50 (а) – (о), можна не застосовувати, включаючи, наприклад, вимоги до структури розділів «Думка» та «Основа для думки».

[38] МСА 200, параграф А57.

A71. Якщо конкретні вимоги в конкретній юрисдикції не суперечать МСА, структура та формулювання, вимоги щодо яких містяться в параграфах 21–49 цього МСА, допоможуть користувачам звітом аудитора легше визнати звіт аудитора як звіт за результатами аудиту, проведеного відповідно до МСА.

Інформація, яка вимагається МСА 701 (див. параграф 50(h))

A72. Законодавчим чи нормативним актом від аудитора може вимагатись надання додаткової інформації щодо проведеного завдання з аудиту, яка б відповідала цілям МСА 701, або встановлюватись характер та обсяг надання інформації з таких питань.

A73. МСА не мають переважної сили над законодавчими чи нормативними актами, які регулюють аудит фінансової звітності. Якщо застосовується МСА 701, посилання на МСА може робитись у звіті аудитора, у разі, якщо при застосуванні такого законодавчого чи нормативного акта розділ, який вимагається параграфом 50(h) цього МСА, не суперечить вимогам до звітування, наведеним у МСА 701. За таких обставин аудитору може виявитись необхідним модифікувати в звіті аудитора деякі аспекти повідомлення інформації з ключових питань аудиту, яке вимагається МСА 701, наприклад:

- модифікуючи заголовок «Ключові питання аудиту», якщо законодавчим чи нормативним актом встановлюється конкретний заголовок;
- пояснюючи, чому в звіті аудитора наводиться інформація, яка вимагається законодавчим чи нормативним актом через, наприклад, посилання на відповідний законодавчий чи нормативний акт та опис, як така інформація стосується ключових питань аудиту;
- де законодавчим чи нормативним актом встановлено характер та обсяг опису – доповнюючи встановлену інформацію для досягнення узагальненого опису кожного з ключових питань аудиту, яке б не суперечило вимогам, наведеним у параграфі 13 МСА 701.

A74. У МСА 210 розглядаються обставини, коли законодавчим чи регуляторним актом відповідної юрисдикції встановлено структуру або формулювання у звіті аудитора в термінах, які значно відрізняються від вимог МСА, що особливо стосується думки аудитора. За таких обставин МСА 210 вимагає від аудитора оцінити:

(a) чи можуть користувачі неправильно зрозуміти рівень впевненості, отриманої за результатами аудиту фінансової звітності, та, якщо це так,

(b) чи зможуть додаткові пояснення в звіті аудитора зменшити можливість неправильно розуміння.

Якщо аудитор доходить висновку, що додаткове пояснення в звіті аудитора не може зменшити можливість неправильного розуміння, МСА 210

вимагає від нього не приймати завдання з аудиту крім випадків, якщо прийняття завдання вимагається від нього законодавчим чи нормативним актом. Відповідно до МСА 210 аудит, що виконувався згідно із таким законодавчим чи нормативним актом, не вважається таким, що відповідає вимогам МСА. Внаслідок цього аудитор не може включати в звіт аудитора будь-які посилання на те, що аудит виконувався відповідно до Міжнародних стандартів аудиту[39].

Особливі положення щодо суб'єктів господарювання в державному секторі

A75. Аудитори суб'єктів господарювання в державному секторі можуть відповідно до законодавчого або нормативного акта мати можливість публічного висвітлення деяких питань або безпосередньо в звіті аудитора або в додатковому звіті, в якому можна наводити інформацію, яка збігається з цілями МСА 701. За таких обставин аудитору може виявитись необхідним модифікувати в звіті аудитора деякі аспекти повідомлення інформації з ключових питань аудиту, як вимагається МСА 701, або включити в звіт аудитора посилання на опис питання в додатковому звіті.

Звіт аудитора для завдань з аудитів, проведених відповідно як до стандартів аудиту конкретної юрисдикції, так і до Міжнародних стандартів аудиту (див. параграф 41)

A76. Аудитор у звіті аудитора може робити посилання на аудит, що був проведений згідно як з Міжнародними стандартами аудиту, так і національними стандартами аудиту, якщо поряд з національними стандартами аудиту аудитор також дотримується кожного з МСА, який є доречним для аудиту[40].

A77. Посилання на Міжнародні стандарти аудиту поряд з національними стандартами аудиту не є доречним у випадку, якщо між вимогами МСА і вимогами національних стандартів аудиту існують суперечності, в результаті яких аудитор висловив би іншу думку або не включив би до звіту аудитора пояснювальний параграф чи параграф з інших питань, що за окремих обставин вимагається МСА. У такому разі в звіті аудитора посилаються тільки на ті стандарти аудиту (Міжнародні стандарти аудиту або національні стандарти аудиту), відповідно до яких був складений звіт аудитора.

Додаткова інформація, що наведена разом із фінансовою звітністю (див. параграфи 53–54)

A78. 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

[39] МСА 210, параграф 21.
[40] МСА 200, параграф A58.

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.

A79. У параграфі 53 цього МСА пояснюється, що думка аудитора поширюється і на допоміжну інформацію, яка є невід'ємною частиною фінансової звітності внаслідок або свого характеру, або способу її подання. Оцінювання цього є питанням професійного судження. Наприклад:

- якщо примітки до фінансової звітності містять пояснення або порівняння ступеня відповідності фінансової звітності іншій концептуальній основі фінансового звітування, аудитор може вважати це додатковою інформацією, яку неможливо чітко відокремити від фінансової звітності. Думка аудитора також поширюватиметься на примітки або додаткові таблиці, які містять перехресні посилання на фінансову звітність.
- якщо додатковий рахунок прибутків і збитків, який розкриває конкретні статті витрат, наводиться у окремій таблиці та включений як додаток до фінансової звітності, аудитор може вважати це додатковою інформацією, яку можна чітко відокремити від фінансової звітності.

A80. 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.

A81. 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.

A82. Оцінювання аудитором того, чи додаткова інформація, що не підлягала аудиту, подана в 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».

A83. 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 у 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 і 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.

A84. Той факт, що додаткова інформація не підлягала аудиту, не звільняє аудитора від відповідальності, викладеної в МСА 720 (переглянутий)[41].

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

Додаток

(див. параграф А19)

Приклади звітів незалежного аудитора щодо фінансової звітності

- Приклад 1. Звіт аудитора щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання.
- Приклад 2. Звіт аудитора щодо консолідованої фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання.
- Приклад 3. Звіт аудитора щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання (в якій міститься посилання на матеріал, розміщений на веб-сайті відповідного органу).
- Приклад 4. Звіт аудитора щодо фінансової звітності звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог загального призначення.

Приклад 1. Звіт аудитора щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності за фінансову звітність управлінського персоналу відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту, включають вимоги, наведені в Кодексі етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів, та етичні вимоги, застосовні до аудиту в конкретній юрисдикції, причому аудитор посилається на обидва джерела.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Ключові питання аудиту були повідомлені відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор отримав всю іншу інформацію до дати звіту аудитора та не виявив суттєвого викривлення в цій іншій інформації.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності[1]

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «*Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності*» нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з *Кодексом етики професійних бухгалтерів* Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (*Кодекс РМСЕБ*) та етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог та Кодексу РМСЕБ. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту – це питання, які, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядались у контексті нашого аудиту фінансової звітності в цілому та враховувались при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань.

[*Опис кожного ключового питання аудиту відповідно до МСА 701.*]

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад, «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 720 (переглянутий) – див. приклад 1 у Додатку 2 до МСА 720 (переглянутий).*]

[1] Підзаголовок «Звіт щодо аудиту фінансової звітності» не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів».

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність[2]

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання фінансової звітності відповідно до МСФЗ [3] та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

При складанні фінансової звітності управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати Компанію чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Компанії.

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї фінансової звітності.

У параграфі 41(b) цього МСА пояснюється, що виділений нижче сірим кольором матеріал може розміщуватися в Додатку до звіту аудитора. У параграфі 41(c) пояснюється, що, якщо законом, регуляторним актом або національними стандартами аудиту аудитору безумовно дозволено робити посилання на веб-сайт відповідного органу, де б містився опис відповідальності аудитора, а не включати цей матеріал у звіт аудитора, за умови, що цей опис на веб-сайті стосується опису відповідальності аудитора, наведеного нижче, та не суперечить йому.

---

[2] В усіх прикладах звіту аудитора терміни «управлінський персонал» та «ті, кого наділено найвищими повноваженнями» можуть у разі потреби замінюватись іншими термінами, прийнятними в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

[3] За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, яка надає правдиву та неупереджену інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає правдиву та неупереджену інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, і за таку...».

ФОРМУВАННЯ ДУМКИ ТА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА, ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом усього завдання з аудиту. Крім того, ми:

- ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки, розробляємо й виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, а також отримуємо аудиторські докази, що є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може включати змову, підробку, навмисні пропуски, неправильні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю;
- отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю[4];
- оцінюємо прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок і відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом;
- доходимо висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та, на основі отриманих аудиторських доказів, робимо висновок, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми доходимо висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, ми повинні привернути увагу в нашому звіті аудитора до відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності або, якщо такі розкриття інформації є неналежними, модифікувати свою думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого звіту аудитора. Втім майбутні події або умови можуть примусити Компанію припинити свою діяльність на безперервній основі.
- оцінюємо загальне подання, структуру та зміст фінансової звітності включно з розкриттями інформації, а також те, чи показує фінансова звітність операції та події, що покладені в основу її складання, так, щоб досягти достовірного подання.

Ми повідомляємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, разом з іншими питаннями інформацію про запланований обсяг і час проведення аудиту та суттєві аудиторські результати, включаючи будь-які суттєві недоліки заходів внутрішнього контролю, виявлені нами під час аудиту.

[4] Це речення може бути модифіковано за обставин, якщо відповідальністю аудитора є також висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю у поєднанні з аудитом фінансової звітності.

Ми також надаємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, твердження, що ми виконали відповідні етичні вимоги щодо незалежності, та повідомляємо їм про всі стосунки й інші питання, які могли б обґрунтовано вважатись такими, що впливають на нашу незалежність, а також, де це застосовно, щодо відповідних застережних заходів.

З переліку всіх питань, інформація щодо яких надавалась тим, кого наділено найвищими повноваженнями, ми визначили ті, що були найбільш значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду, тобто ті, які є ключовими питаннями аудиту. Ми описуємо ці питання в нашому звіті аудитора крім випадків, якщо законодавчим чи регуляторним актом заборонено публічне розкриття такого питання, або коли за вкрай виняткових обставин ми визначаємо, що таке питання не слід висвітлювати в нашому звіті, оскільки негативні наслідки такого висвітлення можуть очікувано переважити його корисність для інтересів громадськості.

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Форма та зміст цього розділу звіту аудитора змінюються залежно від характеру інших обов'язків аудитора щодо звітування відповідно до вимог місцевих законодавчих та нормативних актів або національних стандартів аудиту. Питання, що розглядаються місцевими законодавчими та нормативними актами або національними стандартами аудиту (далі – інші обов'язки щодо звітування), описуються в цьому розділі крім випадків, якщо такі інші обов'язки стосується тих самих питань, що й питання, розкриття яких вимагається МСА в розділі «Звіт щодо аудиту фінансової звітності». Звітування з цих питань може виконуватись разом зі звітуванням щодо цих питань відповідно до МСА (тобто включатись у розділ «Звіт щодо аудиту фінансової звітності» під відповідними підзаголовками), якщо формулювання в звіті аудитора чітко відрізняють інші обов'язки щодо звітування від звітування відповідно до МСА, якщо така відмінність існує.*]

Партнером завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [*повне ім'я*].

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

Приклад 2. Звіт аудитора щодо консолідованої фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту консолідованої фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання є аудитом групи суб'єкта господарювання та його дочірніх підприємств (тобто застосовується МСА 600).**
- **Консолідована фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності за консолідовану фінансову звітність управлінського персоналу відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- ***Кодекс етики професійних бухгалтерів* Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів містить усі відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Ключові питання аудиту були повідомлені відповідно до вимог МСА 701.**
- **Аудитор отримав всю іншу інформацію до дати звіту аудитора та не виявив суттєвого викривлення в цій іншій інформації.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо консолідованої фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання консолідованої фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту консолідованої фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту консолідованої фінансової звітності [5]

Думка

Ми провели аудит консолідованої фінансової звітності компанії ABC та її дочірніх підприємств («Група»), що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та консолідованого звіту про сукупний дохід, консолідованого звіту про зміни у власному капіталі та консолідованого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до консолідованої фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, консолідована фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) консолідований фінансовий стан Групи на 31 грудня 20X1 р., та її консолідовані фінансові результати і консолідовані грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Групи згідно з *Кодексом етики професійних бухгалтерів* Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (*Кодекс РМСЕБ*) та виконали інші обов'язки з етики відповідно до Кодексу РМСЕБ. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту – це питання, що, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту консолідованої фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядались у контексті нашого аудиту консолідованої фінансової звітності в цілому та враховувались при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань.

[*Опис кожного ключового питання аудиту відповідно до МСА 701.*]

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад, «Інформація, що не є консолідованою фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 720 (переглянутий) – див. приклад 1 у Додатку 2 до МСА 720 (переглянутий).*]

[5] Підзаголовок «Звіт щодо аудиту консолідованої фінансової звітності» не потрібне за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів».

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за консолідовану фінансову звітність[6]

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання консолідованої фінансової звітності відповідно до МСФЗ [7] та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання консолідованої фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

При складанні консолідованої фінансової звітності управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Групи продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати Групу чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Групи.

Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що консолідована фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї консолідованої фінансової звітності.

У параграфі 41(b) цього МСА пояснюється, що виділений нижче сірим кольором матеріал може розміщуватися в Додатку до звіту аудитора. У параграфі 41(c) пояснюється, що, якщо законом, регуляторним актом або національними стандартами аудиту аудитору безумовно дозволено робити посилання на веб-сайт відповідного органу, де б містився опис відповідальності аудитора, а не включати цей матеріал у звіт аудитора за умови, що цей опис на веб-сайті стосується опису відповідальності аудитора, наведеного нижче, та не суперечить йому.

Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА, ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом усього завдання з аудиту. Крім того, ми:

[6] Або інші терміни, прийнятні в контексті правової системи певної юрисдикції.

[7] За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання консолідованої фінансової звітності, яка надає правдиву та неупереджену інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання консолідованої фінансової звітності, що надає правдиву та неупереджену інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, і за таку...».

- ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки, розробляємо й виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, а також отримуємо аудиторські докази, що є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може включати змову, підробку, навмисні пропуски, неправильні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю;
- отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю[8];
- оцінюємо прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок і відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом;
- доходимо висновку щодо прийнятності використання управлін-ським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та на основі отриманих ауди- торських доказів робимо висновок, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність Групи продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми доходимо висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, ми повинні привернути увагу в нашому звіті аудитора до відповідних розкриттів інформації у консолідованій фінансовій звітності або, якщо такі розкриття інформації є неналежними, модифікувати свою думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого звіту аудитора. Втім майбутні події або умови можуть примусити Групу припинити свою діяльність на безперервній основі;
- оцінюємо загальне подання, структуру та зміст консолідованої фінансової звітності включно з розкриттями інформації, а також те, чи показує консолідованої фінансова звітність операції та події, що покладені в основу її складання, так, щоб досягти достовірного подання;
- отримуємо прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо фінансової інформації суб'єктів господарювання або господарської діяльності Групи для висловлення думки щодо консолідованої фінансової звітності. Ми несемо відповідальність за керування, нагляд та виконання аудиту Групи. Ми несемо відповідальність за висловлення нами аудиторської думки.

[8] Це речення може бути модифіковано за обставин, якщо відповідальністю аудитора є також висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю у поєднанні з аудитом консолідованої фінансової звітності.

Ми повідомляємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, разом з іншими питаннями інформацію про запланований обсяг та час проведення аудиту та суттєві аудиторські результати, включаючи будь-які суттєві недоліки заходів внутрішнього контролю, виявлені нами під час аудиту.

Ми також надаємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, твердження, що ми виконали відповідні етичні вимоги щодо незалежності, та повідомляємо їм про всі стосунки й інші питання, які могли б обґрунтовано вважатись такими, що впливають на нашу незалежність, а також, де це застосовно, щодо відповідних застережних заходів.

З переліку всіх питань, інформація щодо яких надавалась тим, кого наділено найвищими повноваженнями, ми визначили ті, що були найбільш значущими під час аудиту консолідованої фінансової звітності поточного періоду, тобто ті, які є ключовими питаннями аудиту. Ми описуємо ці питання в нашому звіті аудитора, крім випадків, якщо законодавчим чи регуляторним актом заборонено публічне розкриття такого питання, або коли за вкрай виняткових обставин ми визначаємо, що таке питання не слід висвітлювати в нашому звіті, оскільки негативні наслідки такого висвітлення можуть очікувано переважити його корисність для інтересів громадськості.

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Форма та зміст цього розділу звіту аудитора змінюються залежно від характеру інших обов'язків аудитора щодо звітування відповідно до місцевих законодавчих та нормативних актів або національних стандартів аудиту. Питання, що розглядаються місцевими законодавчими та нормативними актами або національними стандартами аудиту (далі – інші обов'язки щодо звітування), описуються в цьому розділі крім випадків, якщо такі інші обов'язки стосуються тих самих питань, що й питань, розкриття яких вимагається МСА в розділі «Звіт щодо аудиту консолідованої фінансової звітності». Звітування з цих питань може виконуватись разом зі звітуванням щодо цих питань відповідно до МСА (тобто включатися в розділ «Звіт щодо аудиту консолідованої фінансової звітності» під відповідними підзаголовками), якщо формулювання в звіті аудитора чітко відрізняють інші обов'язки щодо звітування від звітування відповідно до МСА, якщо така відмінність існує.*]

Партнером завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [*повне ім'я*].

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

Приклад 3. Звіт аудитора щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора та не виявив суттєвого викривлення в цій іншій інформації.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства.**
- **Аудитор вирішив зробити посилання на опис відповідальності аудитора, розміщений на веб-сайті відповідного органу.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад, «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 720 (переглянутий) – див. приклад 1 у Додатку 2 до МСА 720 (переглянутий).*]

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність[9]

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання фінансової звітності відповідно до МСФЗ [10] та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

[9] Або інший термін, прийнятний у такій юрисдикції.

[10] За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, яка надає правдиву та неупереджену інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає правдиву та неупереджену інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, і за таку...».

При складанні фінансової звітності управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати Компанію чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Компанії.

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї фінансової звітності.

Подальший опис відповідальності аудитора за аудит фінансової звітності міститься на веб-сайті [*Організація*] – [*посилання на веб-сайт*]. Цей опис є частиною нашого звіту аудитора.

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

Приклад 4. Звіт аудитора щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог загального призначення

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням вимог законодавчих чи нормативних актів. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до концептуальної основи фінансового звітування (Закон XYZ) юрисдикції X (тобто концептуальної основи фінансового звітування відповідно до закону чи нормативного акта, розрахованої на задоволення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів, яка не є концептуальною основою достовірного подання).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності за фінансову звітність управлінського персоналу відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора та не виявив суттєвого викривлення в цій іншій інформації.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Аудитор не має іншої відповідальності щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Належний адресат]

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається з балансу станом на 31 грудня 20X1 р., та звіту про фінансові результати, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність Компанії, що додається, складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до Закону XYZ юрисдикції X.

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад, «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 720 (переглянутий) – див. приклад 1 у Додатку 2 до МСА 720 (переглянутий).*]

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність[11]

Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до Закону XYZ юрисдикції X[12] та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

При складанні фінансової звітності управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперервність

[11] Або інший термін, прийнятний у такій юрисдикції.

[12] За обставин, якщо відповідальністю управлінського персоналу є складання фінансової звітності, що надає правдиву та неупереджену інформацію, може використовуватися таке формулювання: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, що надає правдиву та неупереджену інформацію відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, і за таку...».

діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати Компанію чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Компанії.

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, який містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї фінансової звітності.

У параграфі 41(b) цього МСА пояснюється, що виділений нижче сірим кольором матеріал може розміщуватися в Додатку до звіту аудитора. У параграфі 41(c) пояснюється, що, якщо законом, регуляторним актом або національними стандартами аудиту аудитору безумовно дозволено робити посилання на веб-сайт відповідного органу, де б містився опис відповідальності аудитора, а не включати цей матеріал у звіт аудитора за умови, що цей опис на веб-сайті стосується опису відповідальності аудитора, наведеного нижче, та не суперечить йому.

Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА, ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом усього завдання з аудиту. Крім того, ми:

- ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки, розробляємо й виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, а також отримуємо аудиторські докази, що є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може включати змову, підробку, навмисні пропуски, неправильні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю;
- отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю[13];

[13] Це речення може бути модифіковано за обставин, якщо відповідальністю аудитора є також висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю у поєднанні з аудитом фінансової звітності.

- оцінюємо прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок і відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом;
- доходимо висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та на основі отриманих аудиторських доказів робимо висновок, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми доходимо висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, ми повинні привернути увагу в нашому звіті аудитора до відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності або, якщо такі розкриття інформації є неналежними, модифікувати свою думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого звіту аудитора. Втім майбутні події або умови можуть примусити Компанію припинити свою діяльність на безперервній основі.

Ми повідомляємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, разом з іншими питаннями інформацію про запланований обсяг і час проведення аудиту та суттєві аудиторські результати, включаючи будь-які значні недоліки системи внутрішнього контролю, виявлені нами під час аудиту.

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 701

«ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З КЛЮЧОВИХ ПИТАНЬ АУДИТУ В ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1–5

Дата набрання чинності 6

Цілі 7

Визначення 8

Вимоги

Визначення ключових питань аудиту 9–10

Повідомлення інформації з ключових питань аудиту 11–16

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями 17

Документація 18

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МСА A1–A8

Визначення ключових питань аудиту A9–A30

Повідомлення інформації з ключових питань аудиту A31–A59

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями A60–A63

Документація A64

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 701 «*Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора*» слід розглядати разом із МСА 200 «*Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту*».

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 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.

2. Метою повідомлення інформації з ключових питань аудиту є підвищення інформаційної цінності звіту аудитора через більшу прозорість завдання з аудиту, яке було виконано. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту забезпечує додатковою інформацією визначених користувачів фінансової звітності («визначені користувачі») для допомоги їм у розумінні питань, які, на професійне судження аудитора, були значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту може також допомогти визначеним користувачам у розумінні суб'єкта господарювання та зони застосування значного судження управлінського персоналу у фінансовій звітності, що підлягала аудиту (див. параграфи А1–А4).

3. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті аудитора може також надати визначеним користувачам основу для подальшого спілкування з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно певних питань щодо суб'єкта господарювання, фінансової звітності, що підлягала аудиту, або самого завдання з аудиту.

4. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті аудитора відбувається в контексті того, що аудитор сформував думку щодо фінансової звітності в цілому. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті аудитора не є:
   (a) заміною розкриттів у фінансовій звітності, які або вимагаються від управлінського персоналу застосовною концептуальною основою фінансового звітування, або в інший спосіб є необхідними для досягнення достовірного подання;
   (b) заміною висловлення аудитором модифікованої думки, якщо це вимагається обставинами конкретного завдання з аудиту відповідно до МСА 705 (переглянутий)[1];
   (c) заміною для повідомлення інформації у звіті аудитора відповідно до МСА 570 (переглянутий)[2] про існування суттєвої невизначеності щодо подій або умов, яка б могла поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі; або
   (d) окремою думкою з конкретних питань (див. параграфи А5–А8).

---

[1] МСА 705 (переглянутий) «*Модифікації думки у звіті незалежного аудитора*».
[2] МСА 570 (переглянутий) «*Безперервність діяльності*», параграфи 22–23.

5. Цей МСА застосовується до завдань з аудиту повних комплектів фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, та обставин, за яких аудитор приймає рішення щодо повідомлення інформації з ключових питань аудиту в своєму звіті. Цей МСА застосовується також у тих випадках, якщо від аудитора законодавчим чи нормативним актом вимагається повідомлення в своєму звіті інформації з ключових питань аудиту[3]. Однак МСА 705 (переглянутий) забороняє аудитору повідомляти інформацію з ключових питань аудиту, якщо аудитор висловлює відмову від висловлення думки щодо фінансової звітності, крім випадків якщо таке повідомлення вимагається законодавчим чи нормативним актом[4].

Дата набрання чинності

6. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше.

Цілі

7. 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.

Визначення

8. Для цілей МСА поданий далі термін має таке значення:

Ключові питання аудиту *(*key audit matters*)* – питання, які, на професійне судження аудитора, були значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду. Ключові питання аудиту відбираються з-поміж тих питань, інформація щодо яких повідомлялась тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Вимоги

Визначення ключових питань аудиту

9. Аудитор повинен визначити з числа питань, інформація щодо яких повідомлялась тим, кого наділено найвищими повноваженнями, ті питання, які вимагали від нього значної уваги під час виконання аудиту. Під час такого визначення аудитор повинен враховувати таке (див. параграфи А9–А18):

   (а) зони оціненого підвищеного ризику суттєвого викривлення або значні ризики, ідентифіковані відповідно до МСА 315 (переглянутий) [5] (див. параграфи А19–А22);

[3] МСА 700 (переглянутий) «*Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності*», параграфи 30–31.

[4] МСА 705 (переглянутий), параграф 29.

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

(b) значні судження, зроблені ним щодо питань у фінансовій звітності, які містили значні судження управлінського персоналу включно з обліковими оцінками, ідентифікованими ним як такі, що мають високу невизначеність (див. параграфи А23–А24);

(c) вплив на аудит важливих подій або операцій, що відбулись протягом періоду (див. параграфи А25–А26).

10. Аудитор повинен визначити, які з питань, визначених ним відповідно до параграфа 9, були значущими для аудиту фінансової звітності поточного періоду і відповідно, чому вони є ключовими питаннями аудиту (див. параграфи А9–А11, А27–А30).

Повідомлення інформації з ключових питань аудиту

11. Аудитор повинен описати кожне ключове питання аудиту з використанням відповідного підзаголовку в окремому розділі звіту аудитора під заголовком «Ключові питання аудиту», крім випадків, коли враховуються обставини, зазначені у параграфах 14 або 15. У вступній частині цього розділу в звіті аудитора має зазначатися, що:

(a) ключові питання аудиту – це питання, які, на професійне судження аудитора, були значущими під час аудиту фінансової звітності [поточного періоду]; та

(b) ці питання розглядались у контексті аудиту фінансової звітності в цілому та під час формування відповідної думки аудитора щодо неї, а також що аудитор не висловлює окремої думки щодо цих питань (див. параграфи А31–А33).

Ключові питання аудиту не є заміною висловлення модифікованої думки

12. Аудитору забороняється повідомляти про будь-яке питання в розділі «Ключові питання аудиту» звіту аудитора, якщо від нього вимагається модифікація думки відповідно до МСА 705 (переглянутий) у результаті розгляду цього питання (див. параграф А5).

Опис окремих ключових питань аудиту

13. Опис кожного з ключових питань аудиту в розділі «Ключові питання аудиту» звіту аудитора повинен містити посилання на відповідне розкриття, якщо таке є, у фінансовій звітності та пояснювати (див. параграфи А34–А41):

(a) чому це питання вважалося одним із значущих для аудиту та як наслідок було визначене як одне з ключових питань аудиту (див. параграфи А42–А45); та

(b) як це питання вирішувалося під час аудиту (див. параграфи А46–А51).

Обставини, за яких інформація про питання, визначене як одне з ключових питань аудиту, не повідомляється в звіті аудитора

14. Аудитор повинен описати кожне з ключових питань аудиту в своєму звіті, крім випадків якщо (див. параграфи А53–А56):
    (a) законодавчим чи нормативним актом заборонено публічне розкриття такого питання (див. параграф А52); або
    (b) за вкрай виняткових обставин аудитор вирішує, що це питання не слід повідомляти в своєму звіті, оскільки негативні наслідки від такого повідомлення можуть, за оцінками, перевершити вигоди від такого висвітлення в інтересах громадськості. Ця умова не стосується випадків, якщо суб'єкт господарювання сам публічно розкрив інформацію з цього питання.

Взаємозв'язок між описом ключових питань аудиту та іншими елементами, які слід включати до звіту аудитора

15. Питання, яке призводить до висловлення модифікованої думки відповідно до МСА 705 (переглянутий), або суттєва невизначеність стосовно подій або умов, що можуть викликати значні сумніви щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий), є по своїй суті ключовими питаннями аудиту. Однак, за таких обставин, ці питання не описують у розділі «Ключові питання аудиту» звіту аудитора, а вимоги параграфів 13–14 не застосовуються. У цьому випадку аудитор повинен:
    (a) включити у звіт ці питання відповідно до вимог застосовного МСА; та
    (b) включити посилання на розділ «Основа для висловлення думки із застереженням (негативної думки)» або розділ «Суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності» до розділу «Ключові питання аудиту» (див. параграфи А6–А7).

Форма та зміст розділу «Ключові питання аудиту» за інших обставин

16. Якщо залежно від фактів та обставин суб'єкта господарювання і завдання з аудиту, аудитор визначає, що не існує ключових питань аудиту, інформацію про які слід повідомити, або що єдиними ключовими питаннями аудиту є питання, про які йдеться в параграфі 15, аудитор повинен включити твердження про це окремим розділом під заголовком «Ключові питання аудиту» в звіт аудитора (див. параграфи А57–А59).

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

17. Аудитор повинен повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо:
    (a) тих питань, які він визначив як ключові питання аудиту; або
    (b) якщо це застосовно, залежно від фактів та обставин суб'єкта господарювання та завдання з аудиту – визначення аудитором відсутно-

сті ключових питань аудиту, інформацію про які потрібно було б повідомити у звіті аудитора (див. параграфи А60–А63).

Документація

18. Аудитор повинен включити в аудиторську документацію (див. параграф А64)[6]:

(a) питання, що вимагали від нього значної уваги, які було визначено відповідно до параграфа 9, та пояснення причин щодо визначення ним, чи є або ні кожне з цих питань ключовим питанням аудиту відповідно до параграфа 10;

(b) там, де це застосовно, пояснення причин щодо визначення ним відсутності ключових питань аудиту, інформація щодо яких повідомлялась би в звіті аудитора, або щодо того, що єдиними ключовими питаннями аудиту, про які необхідно було б повідомляти, є питання, про які йдеться в параграфі 15; та

(c) там, де це застосовно, пояснення причин щодо прийняття ним рішення не повідомляти в своєму звіті про питання, визначене як ключове питання аудиту.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МСА (див. параграф 2)

А1. Значущість може розглядатись як відносна вагомість питання, визначена в контексті завдання. Судження щодо значущості питання приймається аудитором у контексті, в якому воно розглядається. Значущість може розглядатись у контексті кількісних та якісних чинників, наприклад відносної величини, характеру і впливу на предмет завдання та виражених інтересів визначених користувачів або отримувачів. При цьому застосовується об'єктивний аналіз фактів та обставин включно з характером та обсягом повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

А2. Користувачі фінансової звітності висловили зацікавленість у питаннях, які аудитор всебічно обговорював із тими, кого наділено найвищими повноваженнями, у рамках двостороннього спілкування, яке вимагається відповідно до вимог МСА 260 (переглянутий)[7] та закликали до додаткової прозорості таких повідомлень інформації. Наприклад, користувачі висловили особливий інтерес до розуміння значних суджень, зроблених аудитором під час формування думки щодо фінансової звітності у цілому,

[6] МСА 230 «*Аудиторська документація*», параграфи 8–11 та А6.

[7] МСА 260 (переглянутий) «*Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями*».

оскільки вони часто стосуються питань значних суджень управлінського персоналу під час складання фінансової звітності.

A3. Вимога до аудитора повідомляти інформацію з ключових питань аудиту в своєму звіті може також поліпшити спілкування між аудитором і тими, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно цих питань та підвищити увагу управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до розкриття інформації у фінансовій звітності, на які робляться посилання у звіті аудитора.

A4. У МСА 320 [8] пояснюється, що для аудитора доречним буде припустити, що користувачі фінансової звітності:

(a) мають достатнє бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку, а також готові вивчати інформацію у фінансовій звітності з належною ретельністю;

(b) розуміють, що фінансова звітність складена, подана та пройшла аудиторську перевірку відповідно до рівнів суттєвості;

(c) визнають наявність випадків невизначеності, властивих для кількісного визначення сум на основі використання оцінок, суджень і розгляді майбутніх подій; та

(d) приймають обґрунтовані економічні рішення на основі інформації у фінансовій звітності.

Оскільки звіт аудитора подається разом з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, користувачі звіту аудитора також вважаються визначеними користувачами фінансової звітності.

Взаємозв'язок між описом ключових питань аудиту, думкою аудитора та іншими елементами, які слід включати в звіт аудитора (див. параграфи 4, 12, 15)

A5. У МСА 700 (переглянутий) встановлено вимоги та надано рекомендації стосовно формування думки щодо фінансової звітності[9]. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту не є заміною розкриття інформації у фінансовій звітності, надання якої вимагається згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування або яке є необхідним для досягнення достовірного подання. В МСА 705 (переглянутий) розглядаються обставини, за яких аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення, яке стосується або прийнятності, або достатності розкриття інформації у фінансовій звітності[10].

A6. Якщо аудитор висловлює думку із застереженням або негативну думку відповідно до МСА 705 (переглянутий), наведення опису питання, яке викликало модифікацію думки, в розділі «Основа для думки із застереженням (негативної думки)» допоможе визначеним користувачам

[8] МСА 320 «*Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту*», параграф 4.

[9] МСА 700 (переглянутий), параграфи 10–15 та A1–A15.

[10] Див. параграф A7 МСА 705 (переглянутий).

у розумінні й ідентифікації таких обставин, якщо вони виникають. Повідомлення про це питання окремо від інших ключових питань аудиту, викладених у розділі «Ключові питання аудиту», відповідно привертає належну увагу до цього питання у звіті аудитора (див. параграф 15). Додаток до МСА 705 (переглянутий) містить приклади впливу на вступні формулювання розділу «Ключові питання аудиту» висловлення аудитором думки із застереженням або негативної думки та висвітлення інших ключових питань в звіті аудитора. У параграфі А58 цього МСА висвітлено, як подається розділ «Ключові питання аудиту», якщо аудитор визначив, що немає інших ключових питань аудиту, про які слід повідомити у його звіті, крім питань, розглянутих у розділі «Основа для думки із застереженням (негативної думки)» або в розділі «Невизначеність стосовно здатності продовжувати діяльність на безперервній основі» звіту аудитора.

А7. Якщо аудитор висловлює думку із застереженням або негативну думку, повідомлення інформації з інших ключових питань аудиту може бути доречним для поліпшення розуміння аудиту визначеними користувачами, а тому вимоги щодо визначення ключових питань аудиту залишаються застосовними. Однак, оскільки негативна думка висловлюється за обставин, якщо аудитор дійшов висновку, що викривлення, взяті окремо або в сукупності, є суттєвими та всеохоплюючими для фінансової звітності [11]:

(a) залежно від важливості питання (питань), які викликали висловлення негативної думки, аудитор може визначити, що немає інших питань, які були б ключовими питаннями аудиту. За таких обставин застосовується вимога, наведена у параграфі 15 (див. параграф А58);

(b) якщо одне чи кілька питань, крім того (тих), що викликали висловлення негативної думки, визначаються як ключові питання аудиту, вкрай важливо, щоб опис таких інших ключових питань аудиту не передбачав, що фінансова звітність у цілому є більш достовірною стосовно цих питань, ніж це було б доречно за обставин з урахуванням висловлення негативної думки (див. параграф А47).

А8. МСА 706 (переглянутий) [12] встановлює для аудиторів фінансової звітності всіх суб'єктів господарювання механізми для включення додаткової інформації в звіт аудитора завдяки використанню пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань, якщо, на його розсуд, це необхідно. У таких випадках ці параграфи подаються окремо від розділу «Ключові питання аудиту» в звіті аудитора. Якщо будь-яке питання визначається як ключове питання аудиту, використання цих параграфів не є заміною опису конкретного ключового питання аудиту відповідно до

[11] МСА 705 (переглянутий), параграф 8.

[12] МСА 706 (переглянутий) «*Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора*».

параграфа 13[13]. МСА 706 (переглянутий) надає подальше керівництво щодо зв'язку між ключовими питаннями аудиту та пояснювальними параграфами відповідно до цього МСА[14].

Визначення ключових питань аудиту (див. параграфи 9–10)

A9. 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.

A10. 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)[15].

A11. Незважаючи на те, що визначення аудитором ключових питань аудиту стосується аудиту фінансової звітності поточного періоду, а цей МСА не вимагає від аудитора оновлення ключових питань аудиту, які включались до звіту аудитора за попередній період, для аудитора може виявитись доречним розглянути, чи залишається питання, яке було одним із ключових питань аудиту під час аудиту фінансової звітності за попередній період, одним з ключових питань аудиту фінансової звітності поточного періоду.

Питання, що вимагають значної уваги аудитора (див. параграф 9)

A12. Концепція значної уваги аудитора визнає, що аудит грунтується на аналізі ризиків та фокусується на ідентифікації й оцінюванні ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, розробці та виконанні аудиторських процедур у відповідь на ці ризики, а також на отриманні достатніх і прийнятних аудиторських доказів, які б надали основу для висловлення думки аудитора. Для конкретного залишку рахунку, класу операцій або розкриття інформації чим вищим є ризик суттєвого викривлення на рівні твердження, тим більше судження часто вимагається під час планування і виконання аудиторських процедур, а також оцінювання їх результатів. Під час розробки подальших аудиторських процедур від аудитора вимагаються тим переконливіші аудиторські докази, чим вища оцінка ризику аудитором[16]. Отримуючи більш переконливі аудиторські докази внаслідок вищої оцінки ризиків, аудитор може збільшити кількість доказів або отримати більш доречні чи надійні докази, наприклад,

[13] Див. параграфи 8(b) та 10(b) МСА 706 (переглянутий).
[14] МСА 706 (переглянутий), параграфи А1–А3.
[15] Див. МСА 710 «*Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність*».
[16] МСА 330 «*Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики*», параграф 7(b).

роблячи наголос на отриманні доказів від третьої сторони або на отриманні доказів із цілої низки незалежних джерел[17].

A13. 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.

A14. 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. В 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 старшого 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.

A15. Різні МСА встановлюють конкретні вимоги до повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями та іншим особам, стосовно питань, які потребують значної уваги аудитора. Наприклад:

- МСА 260 (переглянутий) вимагає від аудитора повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні складності, з якими він зіткнувся під час виконання аудиту, якщо такі були[18]. МСА визнають потенційну складність стосовно, наприклад, такого:
  - операцій із пов'язаними сторонами[19], особливо обмежень щодо можливості отримання аудитором аудиторських доказів стосовно того, що всі інші аспекти операції із пов'язаною стороною (крім ціни) відповідають умовам аналогічних ринкових угод;
  - обмежень щодо процедур під час аудиту групи, наприклад, якщо доступ команди із завдання до інформації може бути обмеженим[20].
- МСА 220 встановлює вимоги до партнера із завдання стосовно проведення відповідних консультацій у випадку складних або спірних питань[21]. Наприклад, аудитор може проконсультуватися з іншими спеціалістами фірми або зовнішніми спеціалістами щодо складного технічного питання, що може свідчити про те, що воно є одним з ключових питань аудиту. Від партнера із завдання також

[17] МСА 330, параграф A19.
[18] МСА 260 (переглянутий), параграфи 16(b) та A21.
[19] МСА 550 «*Пов'язані сторони*», параграф A42.
[20] МСА 600 «*Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)*», параграф 49(d).
[21] МСА 220 «*Контроль якості аудиту фінансової звітності*», параграф 18.

вимагається обговорити з відповідальним за перевірку контролю якості завдання, крім іншого, важливі питання, які виникають під час виконання завдання[22].

Положення щодо визначення питань, які вимагають значної уваги аудитора (див. параграф 9)

A16. Ще на етапі планування аудитор може отримати попереднє уявлення щодо питань, які, можливо, вимагатимуть від нього значної уваги під час проведення аудиту і відповідно можуть стати ключовими питаннями аудиту. Аудитор може повідомити про це тих, кого наділено найвищими повноваженнями, під час обговорення з ними запланованого обсягу та часу проведення аудиту відповідно до МСА 260 (переглянутий). Однак визначення аудитором ключових питань аудиту ґрунтується на результатах аудиту або доказах, отриманих під час аудиту.

A17. У параграфі 9 містяться конкретні вимоги до положень, які необхідно враховувати під час визначення аудитором питань, які вимагали від нього значної уваги. Ці положення стосуються характеру питань, інформація щодо яких повідомлялась тим, кого наділено найвищими повноваженнями, і часто пов'язані з питаннями, що розкриваються у фінансовій звітності та призначених для відображення тих питань аудиту фінансової звітності, які можуть мати особливий інтерес для визначених користувачів. Той факт, що ці положення є необхідними, не означає, що пов'язані з ними питання завжди будуть ключовими питаннями аудиту; швидше за все такі пов'язані з ними питання будуть ключовими питаннями аудиту тільки в разі, якщо вони будуть визнані значущими для аудиту відповідно до параграфа 10. Оскільки положення аудитора щодо різних питань можуть бути пов'язаними (наприклад, питання, які стосуються обставин, викладених у параграфі 9 (b)–(c), можуть бути також ідентифіковані як значні ризики), застосовність більш як одного положення до конкретного питання, про яке було повідомлено тим, кого наділено найвищими повноваженнями, може підвищити вірогідність визнання аудитором цього питання як ключового питання аудиту.

A18. Крім питань, які стосуються конкретних вимог до положень, викладених у параграфі 9, можуть існувати інші питання, інформація щодо яких повідомлялась тим, кого наділено найвищими повноваженнями, які вимагали значної уваги аудитора і можуть визначатись як ключові питання аудиту відповідно до параграфа 10. До таких питань можуть, наприклад, належати питання, які були важливими для аудиту, що виконувався, але розкриття яких у фінансовій звітності не вимагається. Наприклад, впровадження нової системи ІТ (або значні зміни в існуючій ІТ системі) протягом звітного періоду може бути предметом значної уваги аудитора, особливо якщо така зміна має значний вплив на загальну стратегію

[22] МСА 220, параграф 19.

аудиту або пов'язана зі значним ризиком (наприклад, зміни у системі, які впливають на визнання доходів).

Зони оціненого підвищеного ризику суттєвого викривлення або значних ризиків, ідентифікованих відповідно до МСА 315 (переглянутий) (див. параграф 9(а))

A19. МСА 260 (переглянутий) вимагає від аудитора повідомляти тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про ідентифіковані ним значні ризики[23]. У параграфі А13 МСА 260 (переглянутий) пояснюється, що аудитор може також повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо того, як він планує підійти до розгляду оцінених підвищених ризиків суттєвого викривлення.

A20. МСА 315 (переглянутий) визначає значний ризик як ідентифікований та оцінений ризик суттєвого викривлення, який, на судження аудитора, потребує спеціального розгляду під час аудиту. Зони значних суджень управлінського персоналу та значні незвичні операції можуть часто ідентифікуватись як значні ризики. Саме тому питання, які вимагають підвищеної уваги аудитора, часто і є значними ризиками.

A21. Однак це може стосуватися не всіх значних ризиків. Наприклад, МСА 240 припускає, що під час визнання доходів можуть виникати ризики шахрайства та вимагає від аудитора розглядати такі оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства як значні ризики[24]. Крім того, в МСА 240 зазначається, що через непередбачувані способи нехтування управлінським персоналом заходами контролю може виникати ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, який вважається значним ризиком[25]. Залежно від свого характеру ці ризики можуть не вимагати значної уваги аудитора і не братись до уваги під час визначення аудитором ключових питань аудиту відповідно до вимог параграфа 10.

A22. У МСА 315 (переглянутий) пояснюється, що оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень може змінюватись протягом виконання завдання в результаті отримання додаткових аудиторських доказів[26]. Перегляд аудитором своєї оцінки ризиків та переоцінка ним запланованих аудиторських процедур щодо конкретного питання у фінансовій звітності (тобто значна зміна підходу до проведення аудиту, наприклад, якщо визначення ним ризиків грунтувалось на очікуванні, що певні заходи контролю працювали ефективно, а сам аудитор отримав аудиторські докази їх неефективної роботи протягом періоду, щодо якого проводиться аудит, особливо щодо оціненого підвищеного ризику

[23] МСА 260 (переглянутий), параграф 15.

[24] МСА 240 «*Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності*», параграфи 26–27.

[25] МСА 240, параграф 31.

[26] МСА 315 (переглянутий), параграф 31.

суттєвого викривлення) може призвести до того, що якесь конкретне питання буде визначене як таке, що потребує значної уваги аудитора.

Значні судження аудитора щодо питань у фінансовій звітності, які потребували значних суджень управлінського персоналу, включно з обліковими оцінками, які ідентифікуються як такі, що мають високий рівень невизначеності оцінки (див. параграф 9 (b))

A23. МСА 260 (переглянутий) вимагає від аудитора повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо своїх поглядів про значні якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання, включно з обліковою політикою, обліковими оцінками та розкриттями інформації у фінансовій звітності[27]. В багатьох випадках це стосується критичних облікових оцінок та відповідних розкриттів, які швидше за все будуть питаннями значної уваги аудитора, а також можуть бути ідентифіковані як значні ризики.

A24. Однак користувачі фінансової звітності особливо підкреслили свій інтерес до облікових оцінок, ідентифікованих як такі, що мають значну невизначеність відповідно до МСА 540[28], але не були визначені як значні ризики. Крім того, такі оцінки сильно залежать від суджень управлінського персоналу та часто є найскладнішими питаннями фінансового звітування, які можуть вимагати залучення як експерта управлінського персоналу, так і експерта аудитора. Користувачі також зазначили, що облікові політики, які мають значний вплив на фінансову звітність (та значні зміни в цих політиках), є важливими для розуміння ними фінансової звітності, особливо за обставин, якщо облікові практики суб'єкта господарювання відрізняються від облікових практик інших суб'єктів господарювання у цій галузі.

Вплив значних подій або операцій, які відбулися протягом періоду (див. параграф 9(c))

A25. Події або операції, які мали значний вплив на фінансову звітність чи аудит, можуть бути зонами значної уваги аудитора та ідентифіковані як значні ризики. Наприклад, аудитор може на різних етапах аудиту широко обговорювати з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, вплив на фінансову звітність значних операцій із пов'язаними сторонами чи значних операцій, які виходять за рамки звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання або видаються незвичайними з інших причин[29]. Управлінський персонал може приймати складні або комплексні судження стосовно визнання, вимірювання, подання або розкриття таких операцій, що може мати значний вплив на загальну стратегію аудитора.

[27] МСА 260 (переглянутий), параграф 16(a).

[28] Див. параграфи 10–11 МСА 540 *«Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»*.

[29] Див. параграфи 16(a), 16(c) та A22, а також Додаток 2 до МСА 260 (переглянутий).

A26. Значні економічні, облікові, регуляторні, галузеві чи інші зміни, які вплинули на припущення або судження управлінського персоналу, можуть також впливати на загальний підхід аудитора до виконання завдання та призвести до виникнення питання, яке б вимагало значної уваги аудитора.

Значущі питання (див. параграф 10)

A27. Питання, які вимагають значної уваги аудитора, можуть також призвести до значної взаємодії із тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Характер та обсяг взаємодії стосовно цих питань із тими, кого наділено найвищими повноваженнями, часто вказує на питання, що є значущими під час виконання аудиту. Наприклад, аудитор може проводити глибші, частіші або більш всебічні обговорення із тими, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно більш складних або комплексних питань, зокрема, застосування значущих облікових політик, які були предметом значного судження з боку аудитора або управлінського персоналу.

A28. Концепція значущих питань застосовується в контексті суб'єкта господарювання та завдання з аудиту, яке виконується. При цьому визначення та повідомлення аудитором ключових питань аудиту призначене для ідентифікації питань, властивих для цього конкретного завдання, та передбачають застосування судження щодо важливості інших питань під час виконання аудиту.

A29. Інші положення, які можуть виявитись важливими для визначення відносної важливості питання, повідомленого тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та того, чи є воно ключовим питанням аудиту, включають:

- важливість питання для розуміння визначеними користувачами фінансової звітності у цілому, зокрема впливу його суттєвості на фінансову звітність;
- характер відповідної облікової політики, яка стосується такого питання, або складність чи суб'єктивність вибору управлінським персоналом прийнятної облікової політики у порівнянні з іншими суб'єктами господарювання цієї галузі;
- характер та суттєвість, кількісна чи якісна, виправлених та накопичених невиправлених викривлень внаслідок шахрайства чи помилки, якщо такі є, які стосуються цього питання;
- характер і обсяг зусиль під час проведення аудиту, необхідних для вирішення питання, у тому числі:
    - обсяг спеціалізованих навичок або знань, необхідних для застосування аудиторських процедур для вирішення питання або оцінки результатів таких процедур, якщо такі застосовувались;
    - характер консультацій щодо такого питання поза групою з виконання завдання;

- характер і ступінь складності у застосуванні аудиторських процедур, оцінюванні результатів цих процедур та отриманні належних та надійних доказів, на яких грунтуватиметься думка аудитора, особливо у випадках, якщо судження аудитора стають більш суб'єктивними;
- значущість будь-яких ідентифікованих недоліків у системі контролю, що стосуються цього питання;
- чи вимагало це питання розгляду різних, але пов'язаних між собою аспектів аудиту. Наприклад, довгострокові договори можуть привернути значну увагу аудитора до питань визнання доходів, судових спорів чи інших умовних зобов'язань або можуть впливати на інші облікові оцінки.

A30. Визначення того, які конкретно та скільки питань із тих, що вимагали від аудитора значної уваги, були значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду, є питанням професійного судження. На кількість ключових питань аудиту, які мають бути відображені у звіті аудитора, можуть впливати розмір та складність суб'єкта господарювання, характер його діяльності, а також факти й обставини самого завдання з аудиту. В цілому чим більше питань було початково визначено ключовими питаннями аудиту, тим більше аудитору може бути потрібно переглянути, чи кожне з цих питань відповідає визначенню ключового питання аудиту. Великий перелік ключових питань аудиту може негативно вплинути на сприйняття цих питань як таких, що були значущими під час аудиту.

Повідомлення інформації з ключових питань аудиту

Окремий розділ з ключових питань аудиту у звіті аудитора (див. параграф 1

A31. 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.

A32. Порядок подання окремих питань у розділі «Ключові питання аудиту» є питанням професійного судження аудитора. Наприклад, таку інформацію можна подавати у порядку відносної важливості на основі професійного судження аудитора або у порядку, який відповідає розкриттю питань у фінансовій звітності. Вимога щодо включення підзаголовків, що наведена у параграфі 11, призначена для додаткового відокремлення питань.

A33. У разі подання порівняльної фінансової інформації вступна частина розділу «Ключові питання аудиту» формулюється в такий спосіб, щоб привернути увагу до факту, що наведені ключові питання аудиту стосуються лише аудиту фінансової звітності поточного періоду, та може містити посилання на конкретний період, який покривається цією фінансовою звітністю (наприклад, «за рік, який закінчується 31 грудня 20X1 р.»).

Опис окремих ключових питань аудиту (див. параграф 13)

А34. Достатність опису ключових питань аудиту є питанням професійного судження. Опис ключових питань аудиту призначений для надання стислого та збалансованого пояснення, щоб визначені користувачі могли зрозуміти, чому саме це питання було одним із значущих під час аудиту та як воно розглядалось під час виконання завдання. Обмежене використання вузькоспеціалізованої аудиторської термінології також допоможе визначеним користувачам, які не мають достатнього знання питань аудиту, зрозуміти, чому під час аудиту аудитор зосередив свою увагу на конкретних питаннях. Характер та обсяг інформації, яка надається аудитором, слід балансувати у контексті відповідальності відповідних сторін (наприклад, для аудитора – це надання корисної інформації у стислій та зрозумілій формі, не беручи при цьому на себе надання первинної інформації про суб'єкт господарювання).

А35. Первинною інформацією вважається будь-яка інформація про суб'єкт господарювання, яку не було публічно розкрито самим суб'єктом господарювання (наприклад, її не було включено у фінансову звітність, або вона не була загальнодоступною на дату звіту аудитора, або не наводилась в іншому письмовому чи усному спілкуванні управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад, за допомогою попереднього оприлюднення фінансової інформації чи брифінгів для інвесторів). За таку інформацію відповідає управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями.

А36. Для аудитора буде прийнятним уникати під час опису ключових питань аудиту розкриття первинної інформації щодо суб'єкта господарювання. Опис ключового питання аудиту зазвичай не являє собою первинну інформацію щодо суб'єкта господарювання, оскільки таке питання описується в контексті аудиту. Однак аудитор може вважати за потрібне включити додаткову інформацію, щоб пояснити, чому саме це питання вважалось одним із значущих під час аудиту та внаслідок чого було визначене як ключове питання аудиту, і як воно розглядалось під час аудиту, за умови що розкриття такої інформації не заборонене законом чи нормативним актом. Якщо аудитор визначить необхідність надання такої інформації, він може звернутись до управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно розкриття ними такої додаткової інформації замість того, щоб він наводив первинну інформацію в своєму звіті.

А37. Управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть прийняти рішення щодо включення нового або більш деталізованого розкриття інформації, яка стосується ключового питання аудиту, у фінансову звітність або в іншу частину річного звіту, враховуючи те, що інформація про це питання буде повідомлятись у звіті аудитора. Такі нові або більш деталізовані розкриття інформації можуть включатись, наприклад, для надання більш всебічної інформа-

ції щодо чутливості ключових припущень, використаних в облікових оцінках, або пояснення причин застосування суб'єктом господарювання конкретної облікової практики чи політики, якщо згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування існують прийнятні альтернативні практика та політика.

A38. Хоча думка аудитора щодо фінансової звітності не поширюється на іншу інформацію, вимоги щодо якої наведені в МСА 720 (переглянутий)[30], аудитор може враховувати цю інформацію, а також іншу загальнодоступну інформацію, розкриту суб'єктом господарювання чи іншими надійними джерелами, під час формулювання опису ключових питань аудиту.

A39. Аудиторська документація, підготовлена під час виконання завдання, також може виявитись корисною для аудитора під час формулювання опису ключових питань аудиту. Наприклад, письмові повідомлення або аудиторська документація стосовно усного спілкування із тими, кого наділено найвищими повноваженнями, а також інша аудиторська документація створюють корисне підгрунтя для повідомлення ним інформації в своєму звіті. Це відбувається тому, що аудиторська документація відповідно до МСА 230 призначена для розгляду значних питань, які виникають під час аудиту, досягнутих щодо них висновків та значних професійних суджень, прийнятих під час досягнення цих висновків, а також бути реєстрацією фактів щодо характеру, строків та обсягу виконаних аудиторських процедур, результатів цих процедур і отриманих аудиторських доказів. Така документація може допомогти аудитору під час підготовки опису ключових питань аудиту, який би пояснював важливість конкретного питання, а також під час застосування вимог параграфа 18.

Посилання на місце, де інформація про питання розкривається у фінансовій звітності (див. параграф 13)

A40. Параграфи 13(a)–(b) містять вимогу щодо того, щоб у описі кожного ключового питання аудиту було пояснення, чому аудитор вважає це питання одним із значущих для аудиту та як воно розглядалося під час аудиту. Відповідно опис ключових питань аудиту не є простим повторенням того, що було розкрито у фінансовій звітності. Однак посилання на будь-які пов'язані розкриття надають визначеним користувачам змогу краще зрозуміти, як управлінський персонал розглядав це питання під час складання фінансової звітності.

A41. На додаток до посилання на відповідні розкриття аудитор може привернути увагу до їх ключових аспектів. Ступінь розкриття управлінським персоналом конкретних аспектів або чинників того, як питання впливає на фінансову звітність поточного періоду, може допомогти аудитору у виділенні конкретних аспектів того, як це питання розглядалось під

[30] МСА 720 (переглянутий) *«Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»,* параграфи 12(a) та A1–A3.

час аудиту, що допоможе визначеним користувачам зрозуміти, чому воно є ключовим питанням аудиту. Наприклад:

- якщо суб'єкт господарювання включає всебічне розкриття про облікові оцінки, аудитор може привернути увагу до розкриття інформації про ключові припущення, розкриття інформації про діапазон можливих результатів та розкриття інших якісних характеристик щодо ключових джерел оцінки невизначеності чи критичних облікових оцінок як пояснення, чому саме це питання було одним із значущих під час аудиту та як воно при цьому розглядалось;
- якщо аудитор доходить висновку, що відповідно до МСА 570 (переглянутий), не існує суттєвої невизначеності щодо подій або умов, якщо можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, він може, вирішити, що одне чи кілька питань стосовно такого висновку, отриманого ним під час виконання процедур відповідно до МСА 570 (переглянутий), є ключовими питаннями аудиту. За таких обставин опис аудитором цих ключових питань аудиту в своєму звіті може містити аспекти ідентифікованих подій або умов, розкритих у фінансовій звітності, наприклад значні операційні збитки, наявні інструменти запозичень та можливе рефінансування заборгованості або недотримання умов кредитних договорів і відповідні пом'якшувальні чинники[31].

Чому аудитор вважає питання таким, що є одним із значущих питань для аудиту (див. параграф 13(а))

А42. Опис ключового питання аудиту в звіті аудитора наводиться для того, щоб стало зрозуміло, чому саме це питання було визначене одним із ключових питань аудиту. Відповідно вимоги, викладені у параграфах 9–10, та матеріали для застосування, вміщені у параграфах А12–А29, стосовно визначення ключових питань аудиту можуть виявитись корисними для аудитора під час розгляду того, як ці питання слід викласти в звіті аудитора. Наприклад, пояснення чинників, які привели аудитора до висновку, що саме це конкретне питання вимагало від нього значної уваги та було значущим під час аудиту, може виявитись цікавим для визначених користувачів.

А43. Доречність інформації для визначених користувачів є чинником, який аудитор має враховувати під час розгляду того, що необхідно включити в опис ключового питання аудиту. Сюди може входити визначення того, чи дасть змогу такий опис краще зрозуміти як аудит, так і судження аудитора.

А44. Встановлення прямого зв'язку між питанням і конкретними обставинами суб'єкта господарювання може також допомогти мінімізувати

[31] Див. параграф А3 МСА 570 (переглянутий).

можливість того, що подібний опис стане стандартизованим і внаслідок цього менш корисним із плином часу. Наприклад, деякі питання можуть визначатись як ключові питання аудиту для низки суб'єктів господарювання у конкретній галузі внаслідок обставин, які склались у цій галузі, або внаслідок відповідної складності фінансового звітування. Описуючи, чому аудитор вважає саме це питання одним із значущих питань, для аудитора може виявитись корисним вказати на аспекти, характерні для діяльності саме цього суб'єкта господарювання (наприклад, обставини, які вплинули на відповідні судження, прийняті у фінансовій звітності поточного періоду), для того, щоб зробити опис більш доречним для визначених користувачів. Це може виявитись також важливим для опису ключового питання аудиту, що повторюється протягом кількох періодів.

A45. Опис може також містити посилання на основні чинники, які призвели аудитора в обставинах конкретного завдання з аудиту до визначення питання одним із значущих питань, наприклад:

- економічні умови, які вплинули на здатність аудитора отримати аудиторські докази, зокрема неліквідні ринки для деяких фінансових інструментів;
- нова облікова політика або облікова політика у процесі розробки, наприклад, питання, які є специфічними для конкретного суб'єкта господарювання або конкретної галузі, щодо яких група із виконання завдання консультувалась у межах своєї фірми;
- зміни в стратегії чи бізнес-моделі суб'єкта господарювання, які мали суттєвий вплив на фінансову звітність.

Як питання розглядалося під час аудиту (див. параграф 13(b))

A46. Ступінь деталізації в звіті аудитора щодо опису того, як ключове питання аудиту розглядалось під час виконання завдання, є питанням професійного судження аудитора. Відповідно до параграфа 13(b) аудитор може навести опис:

- аспектів своїх дій у відповідь або свого підходу, найбільш доречного для вирішення питання або конкретного оціненого ризику суттєвого викривлення;
- стислого огляду виконаних процедур;
- результатів виконання аудиторських процедур; або
- ключових спостережень щодо цього питання,

або поєднання цих елементів.

Законом чи нормативним актом або національними стандартами аудиту може встановлюватись конкретна форма або зміст опису ключових питань аудиту чи встановлюватись один або кілька з цих елементів.

A47. Для того щоб визначені користувачі зрозуміли важливість конкретного ключового питання аудиту в контексті аудиту фінансової звітності у цілому, а також зв'язок ключових питань аудиту з іншими елементами звіту аудитора включно з думкою аудитора, від аудитора може знадобитись особлива увага до способу викладення опису ключових питань аудиту для того, щоб такий опис:

- не натякав, що питання не було належним чином вирішене аудитором під час формування думки щодо фінансової звітності;
- пов'язував питання безпосередньо з конкретними обставинами суб'єкта господарювання, уникаючи при цьому узагальнення чи стандартизації викладення;
- враховував, як питання розглядалось у пов'язаному розкритті у фінансовій звітності, якщо таке мало місце;
- не містив або не натякав на окрему думку щодо окремих елементів фінансової звітності.

A48. Опис аспектів дій аудитора у відповідь або його підходу до вирішення питання, особливо у разі, якщо підхід аудитора вимагав значної адаптації до фактів та обставин суб'єкта господарювання, може допомогти визначеним користувачам у розумінні незвичайних обставин та значного судження аудитора, необхідного для розгляду ризику суттєвого викривлення. Крім того, на підхід до аудиту в конкретний період могли впливати конкретні обставини суб'єкта господарювання, економічні умови або події в галузі. Аудитору також може виявитись корисним зробити посилання на характер та обсяг взаємодії стосовно питання із тими, кого наділено найвищими повноваженнями.

A49. Наприклад, описуючи свій підхід до облікової оцінки, яку було ідентифіковано як таку, що має високий рівень облікової невизначеності, зокрема оцінки складних фінансових інструментів, аудитор може вважати за потрібне підкреслити те, що він скористався послугами експерта. Таке посилання на використання послуг експерта аудитора не зменшує відповідальності аудитора за висловлену ним думку щодо фінансової звітності і, отже, не порушує вимог параграфів 14–15 МСА 620[32].

A50. Можуть існувати деякі складнощі в описі аудиторських процедур, особливо в складних зонах аудиту, які грунтуються на судженнях. Зокрема, може виявитись складним дати стислий опис виконаних процедур, який би адекватно виклав характер та обсяг дій аудитора у відповідь на оцінений ризик суттєвого викривлення і важливі судження, застосовані при цьому. Втім аудитор може вважати за потрібне навести опис деяких з виконаних процедур для пояснення, як це питання було вирішене під час аудиту. Такий опис зазвичай може бути узагальненим, а не таким, що надає детальне викладення процедур.

[32] МСА 620 «*Використання роботи експерта аудитора*».

A51. Як було зазначено у параграфі A46, в описі ключового питання аудиту в своєму звіті аудитор може також навести посилання на результат своїх дій у відповідь на це питання. Однак якщо аудитор робить саме так, йому слід бути уважним, щоб не створити враження, що опис передає окрему думку з окремого ключового питання аудиту, або що це якимось чином ставить під сумнів думку аудитора щодо фінансової звітності в цілому.

Обставини, за яких питання, визначене як одне з ключових питань аудиту, не наводиться в звіті аудитора (див. параграф 14)

A52. Законом або нормативним актом може заборонятись публічне розкриття управлінським персоналом або аудитором конкретного питання, визначеного як одне з ключових питань аудиту. Наприклад, законом або нормативним актом може бути конкретно заборонено надавати громадськості будь-яку інформацію, яка б могла стати причиною упередженості під час розслідування дійсного або підозрюваного порушення закону (наприклад, питань, пов'язаних із фактичним або підозрюваним відмиванням грошей) з боку відповідного органу.

A53. Як показано в параграфі 14(b), інформація про питання, визначене як одне з ключових питань аудиту, не повідомляється в звіті аудитора лише за вкрай рідкісних обставин, оскільки вважається, що громадськість отримає вигоди від забезпечення більшої прозорості аудиту для визначених користувачів. Відповідно рішення щодо неповідомлення інформації про одне з ключових питань аудиту є прийнятним тільки у випадках, якщо негативні наслідки від публічного розкриття такого питання для суб'єкта господарювання будуть настільки значними, що можуть переважити вигоди від повідомлення громадськості інформації про таке питання.

A54. Під час визначення необхідності в неповідомленні інформації про одне з ключових питань аудиту слід брати до уваги пов'язані із ним факти та обставини. Спілкування з управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями, допомагає аудитору зрозуміти думку управлінського персоналу про важливість негативних наслідків, які можуть виникнути як наслідок розкриття цього питання. Зокрема, спілкування з управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями, допомагає аудитору у визначенні, чи повідомляти інформацію з цього питання:

- Шляхом допомоги аудитору в розумінні, чому це питання не розкривалось публічно суб'єктом господарювання (наприклад, якщо законом, нормативним актом або певною концептуальною основою фінансового звітування дозволяється затримка в розкритті або нерозкриття конкретного питання), та розумінні поглядів управлінського персоналу на негативні наслідки, якщо такі будуть, від розкриття інформації про таке питання. Управлінський персонал може звернути увагу аудитора на деякі аспекти відповідного закону або нормативного акта чи інших регуляторних джерел, які

можуть виявитися доречними під час розгляду негативних наслідків (наприклад, такі аспекти можуть відображати шкоду для комерційних переговорів суб'єкта господарювання або для його конкурентоспроможності). Однак, погляди управлінського персоналу щодо негативних наслідків самі по собі не зменшують для аудитора необхідність визначення того, чи можуть такі негативні наслідки переважити корисність розкриття питання для інтересів громадськості відповідно до параграфа 14(b).

- Висвітлення того, чи обговорювалось це питання з відповідними регуляторними, правоохоронними чи наглядовими органами, особливо стосовно того, чи таке обговорення підтверджувало судження управлінського персоналу, чому публічне розкриття питання буде неприйнятним.
- Надання можливості аудитору схилити в разі потреби управлінський персонал та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до публічного розкриття доречної інформації з такого питання. Це, наприклад, може стати можливим, якщо побоювання управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосуються лише конкретних аспектів питання, внаслідок чого деяка інформація щодо питання вважатиметься менш чутливою та такою, що може розкриватись.

Аудитор може також вважати за потрібне отримати письмове запевнення від управлінського персоналу, чому публічне розкриття питання є неприйнятним, включно з поглядами управлінського персоналу на важливість негативних наслідків, які можуть виникнути у результаті такого розкриття.

A55. Для аудитора може також виявитись необхідним розглянути наслідки від повідомлення інформації із питання, визначеного як одне з ключових питань аудиту, в світлі відповідних етичних вимог. Крім того, від аудитора може вимагатись законом або нормативним актом повідомлення інформації з конкретного питання відповідним регуляторним, правоохоронним чи наглядовим органам незалежно від того, чи повідомляється така інформація в звіті аудитора. Таке повідомлення інформації може виявитись корисним ще й під час розгляду аудитором негативних наслідків, які можуть виникнути в результаті розкриття інформації з такого питання.

A56. 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.

Форма та зміст розділу з ключових питань аудиту за інших обставин (див. параграф 16)

A57. Вимоги, наведені у параграфі 16, застосовуються у трьох випадках:

- аудитор визначає відповідно до параграфа 10, що ключових питань аудиту немає (див. параграф А59);
- аудитор визначає відповідно до параграфа 14, що інформація з ключового питання аудиту не буде наводитися в звіті аудитора, а інших питань, які б вважались ключовими питаннями аудиту, немає;
- питаннями, визначеними як ключові питання аудиту, є питання, інформація щодо яких надавалась відповідно до параграфа 15.

А58. Нижче наведено приклад подання інформації в звіті аудитора, якщо аудитор вважає, що ключових питань аудиту, інформацію щодо яких необхідно надати, немає:

> **Ключові питання аудиту**
>
> [Крім питань, викладених у розділі «*Основа для думки із застереженням (негативної думки*») або розділі «*Суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності*»,] ми визначили, що немає [інших] ключових питань аудиту, інформацію щодо яких слід надати в нашому звіті.

А59. Визначення ключових питань аудиту вимагає судження щодо відносної важливості питань, які вимагали від аудитора значної уваги. Відповідно можуть бути рідкісними випадки, якщо аудитор повного пакета фінансової звітності загального призначення зареєстрованого на біржі суб'єкта господарювання не визначить хоча б одне ключове питання аудиту з-поміж питань, інформацію щодо яких він надавав тим, кого наділено найвищими повноваженнями, для включення в свій звіт. Однак, за деяких обмежених обставин (наприклад, коли суб'єкт господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, має дуже обмежені операції) аудитор може дійти висновку про відсутність ключових питань аудиту відповідно до параграфа 10, оскільки не було питань, які б вимагали від нього значної уваги.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 17)

А60. МСА 260 (переглянутий) вимагає від аудитора своєчасного повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями [33]. Вибір прийнятного часу для повідомлення інформації з ключових питань аудиту залежить від обставин завдання з аудиту. Однак, аудитор може надати свій попередній погляд щодо ключових питань аудиту під час обговорення запланованого обсягу та строків аудиту і додатково обговорити ці питання під час надання інформації щодо результатів аудиту. Це може полегшити практичні аспекти детального двостороннього діалогу в той час, коли фінансова звітність уже завершується до випуску.

[33] МСА 260 (переглянутий), параграф 21.

A61. Спілкування з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, дає їм змогу бути обізнаними з ключовими питаннями аудиту, які аудитор планує включити в свій звіт, та надає їм можливість отримати за потреби додаткові пояснення. Аудитор може прийняти рішення щодо корисності надання тим, кого наділено найвищими повноваженнями, проекту свого звіту для полегшення такого обговорення. Надання інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, підтверджує їхню важливу роль у нагляді за процесом складання фінансової звітності та надає їм можливість зрозуміти основу для рішень аудитора стосовно ключових питань аудиту, а також те, як ці питання висвітлюються в звіті аудитора. Крім того, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, отримують змогу розглянути, чи можуть виявитись корисними нові чи більш деталізовані розкриття, враховуючи те, що ці питання буде включено в звіт аудитора.

A62. Під час повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідно до параграфа 17(a) слід також розглянути вкрай рідкісні обставини, за яких питання, визначене як одне з ключових питань аудиту, не буде розкриватись в звіті аудитора (див. параграфи 14 та A54).

A63. Вимога параграфа 17(b) щодо повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про те, що аудитор визначився щодо відсутності ключових питань аудиту, інформацію щодо яких слід включити в аудиторський звіт, може дати аудитору змогу провести додаткові обговорення з тими, хто добре обізнаний з аудитом та важливими питаннями, які виникли під час його виконання (включно з особою, яка відповідає за контроль якості виконання завдання, якщо така призначалась). Такі обговорення можуть змусити аудитора переоцінити своє рішення щодо відсутності ключових питань аудиту.

Документація (див. параграф 18)

A64. Параграф 8 МСА 230 вимагає від аудитора готувати аудиторську документацію, яка б дала змогу іншому досвідченому аудитору, який раніше не мав відношення до завдання з аудиту, зрозуміти, крім іншого, важливі професійні судження. У контексті ключових питань аудиту ці професійні судження включають визначення з-поміж питань, інформація щодо яких надавалась тим, кого наділено найвищими повноваженнями, тих питань, які вимагали від аудитора значної уваги, а вже з них – тих питань, які є ключовими питаннями аудиту. Судження аудитора щодо цього мають підтримуватись документуванням обговорень аудитором питань з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та аудиторською документацією стосовно кожного окремого питання (див. параграф A39), а також іншою аудиторською документацією щодо важливих питань, які виникли під час виконання завдання (наприклад, меморандум про завершення). Однак, цей МСА не вимагає від аудитора документувати, чому інші питання, які обговорювалися з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, не стали питаннями, які вимагали від аудитора значної уваги.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 705 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)

«МОДИФІКАЦІЇ ДУМКИ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграфи

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Типи модифікованих думок. 2

Дата набрання чинності 3

Ціль 4

Визначення 5

Вимоги

Обставини, за яких вимагається модифікація думки аудитора 6

Визначення типу модифікації думки аудитора 7–15

Форма та зміст звіту аудитора при висловленні модифікованої думки 16–29

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями 30

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Типи модифікованих думок A1

Обставини, за яких вимагається модифікація думки аудитора A2–A12

Визначення типу модифікації думки аудитора A13–A16

Форма та зміст звіту аудитора при висловленні модифікованої думки A17–A26

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями A27

Додаток. Приклади звітів аудитора з модифікаціями думки

Міжнародний стандарт аудиту (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»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за випуск належного звіту за обставин, якщо під час формування думки відповідно до МСА 700 (переглянутий)[1], аудитор доходить висновку про необхідність модифікації думки аудитора щодо фінансової звітності. Цей МСА також розглядає, як впливає висловлення аудитором модифікованої думки на форму та зміст звіту аудитора. У будь-якому випадку застосовуються вимоги до звітування, що зазначені в МСА 700 (переглянутий), і не повторюються в цьому МСА, за винятком випадків, якщо такі вимоги явно розглядаються або змінюються відповідно до цього МСА.

Типи модифікованих думок

2. Цей МСА визначає три типи модифікованих думок, а саме: думку із застереженням, негативну думку і відмову від висловлення думки. Рішення, яка модифікована думка є належною, залежить від:
   (a) характеру питання, що призвело до модифікації, тобто чи містить фінансова звітність суттєві викривлення, або в разі неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, чи може фінансова звітність містити суттєві викривлення;
   (b) судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу або можливого впливу питання на фінансову звітність (див. параграф А1).

Дата набрання чинності

3. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше.

Ціль

4. Ціллю аудитора є чітке висловлення в належний спосіб модифікованої думки щодо фінансової звітності, яка є необхідною, якщо:
   (a) аудитор на основі отриманих аудиторських доказів доходить висновку, що фінансова звітність у цілому містить суттєве викривлення, або
   (b) аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення.

Визначення

5. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:

---

[1] МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»*.

(a) всеохоплюючий (pervasive) – 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:

(i) не обмежується конкретними елементами, рахунками чи статтями фінансової звітності;

(ii) якщо й є обмеженим, як зазначено вище, охоплює або може охоплювати суттєву частину фінансової звітності; або

(iii) відносно розкриття інформації – має принципове значення для розуміння фінансової звітності користувачами.

(b) модифікована думка (modified opinion) – думка із застереженням, негативна думка або відмова від висловлення думки щодо фінансової звітності.

Вимоги

Обставини, за яких вимагається модифікація думки аудитора

6. Аудитор модифікує думку в звіті аудитора в разі, якщо:

(a) аудитор доходить висновку на основі отриманих аудиторських доказів, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення (див. параграфи A2–A7); або

(b) аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень (див. параграфи A8–A12).

Визначення типу модифікації думки аудитора

Думка із застереженням

7. Аудитор висловлює думку із застереженням, якщо:

(a) аудитор, отримавши прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими щодо фінансової звітності; або

(b) 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.

Негативна думка

8. Аудитор висловлює негативну думку, якщо, отримавши прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор доходить висновку, що

викривлення, взяті окремо або в сукупності, є одночасно суттєвими та всеохоплюючими щодо фінансової звітності.

Відмова від висловлення думки

9. Аудитор відмовляється від висловлення думки, якщо аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим.

10. Аудитор повинен відмовитися від висловлення думки, якщо за надзвичайно рідкісних обставин, пов'язаних із численними невизначеностями, аудитор доходить висновку, що, незважаючи на отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно кожної з індивідуальних невизначеностей, неможливо сформулювати думку щодо фінансової звітності у зв'язку з потенційною взаємодією невизначеностей та їх можливим кумулятивним впливом на фінансову звітність.

Результат неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі у зв'язку з обмеженням, установленим управлінським персоналом після прийняття аудитором завдання

11. Якщо після прийняття завдання аудитору стає відомо, що управлінський персонал встановив обмеження на обсяг аудиту, яке, на думку аудитора, ймовірно призведе до необхідності висловлення думки із застереженням або відмови від висловлення думки щодо фінансової звітності, аудитор повинен попросити управлінський персонал зняти таке обмеження.

12. У разі відмови управлінського персоналу зняти обмеження, про яке йдеться в параграфі 11 цього МСА, аудитор повинен повідомити інформацію про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо всі вони не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання[2], та визначити, чи існує можливість виконати альтернативні процедури для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.

13. Якщо аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен визначити вплив у такий спосіб:

    (a) якщо аудитор доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим, аудитор висловлює думку із застереженням; або

    (b) якщо аудитор доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим і всеохоплюючим, унаслідок чого висловлення

[2] МСА 260 (переглянутий) *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»*, параграф 13.

думки із застереженням буде недостатнім для повідомлення про серйозність ситуації, то аудитор:

(i) відмовляється від завершення аудиту, якщо це можливо на практиці та прийнятно за застосовним законодавчим або нормативним актом; або (див. параграф А13)

(ii) відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності, якщо відмова від аудиту до надання звіту аудитора буде неможливою чи неприйнятною (див. параграф А14).

14. Якщо аудитор відмовляється від завершення аудиту, як передбачено параграфом 13(b)(i), до відмови від завершення аудиту аудитор повинен повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про всі питання щодо викривлень, виявлених під час аудиту, що призвели б до модифікації думки (див. параграф А15).

Інші положення, що стосуються негативної думки або відмови від висловлення думки

15. Якщо аудитор вважає за потрібне висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності в цілому, до звіту аудитора також не слід включати немодифіковану думку на основі такої самої концептуальної основи фінансового звітування щодо окремого фінансового звіту чи одного або кількох окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту. Включення такої немодифікованої думки до того самого звіту[3] за таких обставин суперечитиме висловленню аудитором негативної думки або відмові від висловлення думки щодо фінансової звітності в цілому (див. параграф А16).

Форма та зміст звіту аудитора при висловленні модифікованої думки

Думка аудитора

16. 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» (див. параграфи А17–А19).

Думка із застереженням

17. 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»:

(a) фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або надає правдиву та неупереджену інформацію

[3] МСА 805 *«Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту»* розглядає обставини, за яких завдання аудитора – висловити окрему думку щодо одного чи кількох особливих елементів, рахунків чи статей фінансового звіту.

про) [...] відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування] в разі звітування відповідно до концептуальної основи достовірного подання; або

(b) 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 (див. параграф A20).

Негативна думка

18. 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»:

(a) фінансова звітність, що додається, не відображає достовірно (або не надає правдиву та неупереджену інформацію про) [...] відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування] в разі звітування згідно з концептуальною основою достовірного подання; або

(b) 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

19. Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки через неможливість отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен:

(a) зазначити, що відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності, яка додається;

(b) 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; та

(c) 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.

Основа для думки

20. Якщо аудитор модифікує думку щодо фінансової звітності, аудитор повинен додатково до конкретних елементів, що вимагаються МСА 700 (переглянутим) (див. параграф А21):

    (a) 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;

    (b) включити до цього розділу опис питання, яке призвело до модифікації думки.

21. 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 (див. параграф А22).

22. 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.

23. У разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується відсутності розкриття інформації, яку слід розкривати, аудитор повинен:

    (a) обговорити факт відсутності розкриття інформації з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;

    (b) описати у розділі «Основа для думки» характер пропущеної інформації; та

    (c) 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 (див. параграф А23).

24. Якщо модифікація думки спричинена неможливістю отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен включити до розділу «Основа для думки» опис причин такої неможливості.

25. 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, що вимагається параграфом 28(d) МСА 700 (переглянутий), на твердження, яке містить слова «із застереженням» або «негативна», як це доречно.

26. Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності, звіт аудитора не повинен включати елементи, що вимагаються параграфами 28(b) і 28(d) МСА 700 (переглянутий). Ці елементи такі:
    (a) посилання на розділ звіту аудитора, в якому описується відповідальність аудитора; та
    (b) твердження, чи є отримані аудиторські докази достатніми та прийнятними для надання основи для висловлення думки аудитора.

27. 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 (див. параграф А24).

Опис відповідальності аудитора за аудит фінансової звітності, якщо аудитор відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності

28. Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності через неможливість отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен змінити опис відповідальності аудитора, що вимагаються параграфами 39–41 МСА 700 (переглянутий), у такий спосіб, щоб він містив тільки таке (див. параграф А25):
    (a) твердження, що відповідальність аудитора полягає в проведенні аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання відповідно до Міжнародних стандартів аудиту та випуску звіту аудитора;
    (b) твердження, що зважаючи на питання, описане (описані) в розділі «Основа для відмови від висловлення думки», аудитор не зміг отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для надання основи для висловлення думки аудитора щодо фінансової звітності; та
    (c) твердження щодо незалежності аудитора та відповідальності за інші етичні вимоги, що вимагається параграфом 28(c) МСА 700 (переглянутий).

Положення, якщо аудитор відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності

29. 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)[4, 5] (див. параграф А26).

---

[4] МСА 701 *«Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»*, параграфи 11–13.

[5] МСА 720 (переглянутий) *«Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»*, параграф А54.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

30. 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 (див. параграф А27).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Типи модифікованих думок (див. параграф 2)

А1. У поданій нижче таблиці 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.

Характер питання, яке призводить до модифікації	*Судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу чи можливого впливу на фінансову звітність*	
	Суттєвий, проте не всеохоплюючий	*Суттєвий та всеохоплюючий*
Фінансова звітність містить суттєві викривлення	Думка із застереженням	Негативна думка
Неможливість отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі	Думка із застереженням	Відмова від висловлення думки

Обставини, за яких вимагається модифікація думки аудитора

Характер суттєвих викривлень (див. параграф 6(а))

А2. 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 у цілому не містить суттєвих викривлень[6]. Цей висновок враховує оцінку аудитором впливу невиправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність відповідно до МСА 450[7].

А3. МСА 450 визначає викривлення як розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті фінансового звіту та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації,

[6] МСА 700 (переглянутий), параграф 11.

[7] МСА 450 *«Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»*, параграф 11.

які необхідно визнати для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Відповідно суттєве викривлення фінансової звітності може бути пов'язаним із:

(a) прийнятністю обраних облікових політик;

(b) застосуванням обраних облікових політик; або

(c) прийнятністю чи достатністю розкриття інформації в фінансовій звітності.

Прийнятність обраних облікових політик

A4. Щодо прийнятності облікових політик, обраних управлінським персоналом, суттєві викривлення фінансової звітності можуть виникати, наприклад, якщо:

(a) обрані облікові політики не відповідають вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

(b) фінансова звітність не відображає правильний опис облікової політики, яка стосується значної статті в звіті про фінансовий стан, звіті про сукупний дохід, звіті про зміни у власному капіталі чи звіті про рух грошових коштів; або

(c) 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.

A5. Концептуальні основи фінансового звітування часто містять вимоги до відображення в бухгалтерському обліку та розкриття інформації про зміни в облікових політиках. Якщо суб'єкт господарювання змінює обрані ним значущі облікові політики, суттєве викривлення фінансової звітності може виникати, коли суб'єкт господарювання не виконав ці вимоги.

Застосування обраних облікових політик

A6. При застосуванні обраних облікових політик суттєві викривлення у фінансовій звітності можуть виникати:

(a) якщо управлінський персонал не застосував обрані облікові політики відповідно до вимог концептуальної основи фінансового звітування, включаючи випадки, коли управлінський персонал не застосував обрані облікові політики послідовно в різні звітні періоди або до подібних операцій і подій (послідовність застосування); або

(b) внаслідок методу застосування обраних облікових політик (наприклад, ненавмисна помилка при застосуванні).

Прийнятність або достатність розкриття інформації у фінансовій звітності

A7. Щодо прийнятності або достатності розкриття інформації у фінансовій звітності суттєві викривлення фінансової звітності можуть виникати, якщо:

(a) фінансова звітність не містить розкриття всієї інформації, яких вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування;

(b) розкриття інформації у фінансовій звітності не подано відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування; або

(c) 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.

Параграф A13 МСА 450 містить додаткові приклади суттєвих викривлень розкриття якісної інформації, які можуть виникати.

Характер неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі (див. параграф 6(b))

A8. Неможливість отримання аудитором прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі (іменується також «обмеженням обсягу аудиту») може виникати внаслідок:

(a) обставин поза межами контролю суб'єкта господарювання;

(b) обставин, що стосуються характеру чи часу виконання роботи аудитором; або

(c) обмежень, установлених управлінським персоналом.

A9. Неможливість виконати конкретну процедуру не являє собою обмеження обсягу аудиту, якщо аудитор спроможний отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі через виконання альтернативних процедур. Якщо це неможливо, застосовуються вимоги параграфів 7(b) і 9–10, як це доречно. 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.

A10. Приклади обставин поза межами контролю суб'єкта господарювання включають обставини, якщо:

- бухгалтерські записи суб'єкта господарювання були знищені.
- бухгалтерські записи значущого компонента були вилучені державними органами на невизначений час.

A11. Приклади обставин, що стосуються характеру чи часу виконання роботи аудитором, включають обставини, якщо:

- вимагається, щоб суб'єкт господарювання застосовував метод участі в капіталі для обліку асоційованого підприємства, а аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо фінансової інформації останнього для оцінки того, чи метод участі в капіталі було в прийнятний спосіб застосовано;
- час призначення аудитора є таким, що він не може спостерігати за інвентаризацією запасів;

- аудитор визначає, що виконання лише процедур по суті є недостатнім, але заходи контролю суб'єкта господарювання неефективні.

A12. Приклади неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі внаслідок обмеження обсягу аудиту, встановленого управлінським персоналом, включають обставини, якщо:

- управлінський персонал перешкоджає аудитору спостерігати за інвентаризацією запасів;
- управлінський персонал перешкоджає аудитору подавати запити для отримання зовнішніх підтверджень стосовно залишків рахунків.

Визначення типу модифікації думки аудитора

Результат неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі у зв'язку з обмеженням, установленим управлінським персоналом після прийняття завдання аудитором (див. параграфи 13(b)(i)–14)

A13. Можливість відмови від продовження аудиту на практиці може залежати від стадії завершеності завдання в 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.

A14. 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» [8].

A15. 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.

Інші положення, що стосуються негативної думки або відмови від висловлення думки (див. параграф 15)

---

[8] МСА 706 (переглянутий) *«Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»*, параграф A10.

A16. 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[9];
- відмова від висловлення думки стосовно результатів діяльності та грошових потоків там, де це доречно, а також висловлення немодифікованої думки щодо фінансового стану (див. МСА 510[10]). У цьому разі аудитор не відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності у цілому.

Форма та зміст звіту аудитора при висловленні модифікованої думки

Приклади звітів аудитора (див. параграф 16)

A17. Приклади 1 та 2 у Додатку містять звіти аудитора, в яких висловлено, відповідно думку із застереженням та негативну думку, внаслідок того, що фінансова звітність містить суттєві викривлення.

A18. Приклад 3 у Додатку містить звіт аудитора, в якому висловлено думку із застереженням через неможливість аудитора отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі. Приклад 4 містить відмову від висловлення думки через неможливість отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо одного елемента фінансової звітності. Приклад 5 містить відмову від висловлення думки через неможливість отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо кількох елементів фінансової звітності. У кожному з двох останніх випадків можливий вплив на фінансову звітність такої неможливості є одночасно суттєвим і всеохоплюючим. Додатки до інших МСА, які містять вимоги до звітування, включаючи МСА 570 (переглянутий)[11], також містять приклади звітів аудитора з модифікованими думками.

Думка аудитора (див. параграф 16)

A19. Зміна цього заголовку чітко показує користувачу, що думка аудитора є модифікованою та вказує на тип модифікації.

Думка із застереженням (див. параграф 17)

A20. Якщо аудитор висловлює думку із застереженням, неприйнятним є використання таких формулювань, як «з урахуванням зазначеного вище пояснення» або «за умови» у розділі «Думка», оскільки такі формулювання недостатньо чіткі або переконливі.

[9] Див. опис цієї обставини в параграфі A31 МСА 700 (переглянутий).
[10] МСА 510 *«Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»*, параграф 10.
[11] МСА 570 (переглянутий) «*Безперервність діяльності*».

Основа для думки (див. параграфи 20, 21, 23, 27)

A21. Послідовність у звіті аудитора сприяє розумінню користувачами та допомагає ідентифікувати незвичайні обставини, якщо вони виникають. Відповідно незважаючи на те, що використання уніфікованих формулювань модифікованої думки та опису підстав для модифікації може бути неможливим, послідовність як форми, так і змісту звіту аудитора є бажаним.

A22. Прикладом фінансового впливу суттєвих викривлень, які аудитор може описати у розділі «Основа для думки» звіту аудитора, є кількісне визначення цього впливу на податок на прибуток, прибуток до оподаткування, чистий дохід та власний капітал, якщо балансова вартість запасів завищена.

A23. Розкриття пропущеної інформації у розділі «Основа для думки» буде неможливим на практиці, якщо:

(a) розкриття інформації не було підготовлено управлінським персоналом або таке розкриття інформації не є легкодоступним аудитору; або

(b) за судженням аудитора, розкриття інформації було б надто громіздкими для відображення у звіті аудитора.

A24. Негативна думка або відмова від висловлення думки, що стосується конкретного питання, про яке йдеться в розділі «Основа для думки», не виправдовує відсутність опису інших ідентифікованих питань, які б призвели до модифікації думки аудитора. У таких випадках розкриття інформації про такі інші питання, які відомі аудитору, може бути доречним для користувачів фінансової звітності.

Опис відповідальності аудитора за аудит фінансової звітності, якщо аудитор відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності (див. параграф 28)

A25. Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності, наведені далі твердження краще розмістити в розділі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» звіту аудитора, як показано в прикладах 4–5 Додатка до цього МСА:

- твердження, що вимагається параграфом 28(a) МСА 700 (переглянутий), змінене, щоб зазначити, що відповідальність аудитора полягає в проведенні аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання відповідно до МСА; та
- твердження, що вимагається параграфом 28(c) МСА 700 (переглянутий), щодо незалежності аудитора та відповідальності за інші обов'язки з етики.

Положення, якщо аудитор відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності (див. параграф 29)

A26. Зазначення причин неможливості аудитора отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі в розділі «Основа для відмови від

висловлення думки» звіту аудитора надає корисну інформацію користувачам, щоб зрозуміти, чому аудитор відмовився від висловлення думки щодо фінансової звітності та, крім того, може попередити неприйнятну довіру до неї. Проте повідомлення інформації про будь-які ключові питання аудиту, крім питання (питань), що призводить (призводять) до відмови від висловлення думки, дає змогу припустити, що фінансова звітність у цілому заслуговує на більшу довіру стосовно цих питань, ніж було б прийнятним за конкретних обставин; це суперечитиме відмові від висловлення думки щодо фінансової звітності в цілому. Подібно до цього неприйнятно включати розділ «Інша інформація» відповідно до МСА 720 (переглянутий), в якому йдеться про розгляд аудитором невідповідності іншої інформації та фінансової звітності. Відповідно параграф 29 цього МСА забороняє включати розділ «Ключові питання аудиту» або розділ «Інша інформація» до звіту аудитора в разі відмови аудитора від висловлення думки щодо фінансової звітності, за винятком випадків, якщо вимоги законодавчого або нормативного акта вимагають обов'язкового повідомлення аудитором інформації про ключові питання аудиту або звітувати щодо іншої інформації.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 30).

A27. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про обставини, що можуть призвести до очікуваної модифікації думки аудитора, та про формулювання модифікованої думки дає змогу:

(a) аудитору повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про намір внести модифікацію (модифікації) та про причини (чи обставини) модифікації (модифікацій);

(b) аудитору отримати згоду тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно обставин питання (питань), що призводять до очікуваної модифікації (модифікацій), або підтвердити питання, щодо яких в аудитора існує незгода з управлінським персоналом; та

(c) тим, кого наділено найвищими повноваженнями, отримати можливість, де це доречно, надати аудитору додаткову інформацію та пояснення щодо питання (питань), які призводять до очікуваної модифікації (модифікацій).

Додаток

(див. параграфи А17–А18, А25)

Приклади звітів аудитора з модифікаціями думки

- Приклад 1. Звіт аудитора, що містить думку із застереженням у зв'язку із суттєвим викривленням фінансової звітності.
- Приклад 2. Звіт аудитора, що містить негативну думку в зв'язку із суттєвим викривленням консолідованої фінансової звітності.
- Приклад 3. Звіт, в якому висловлено думку із застереженням через неможливість аудитора отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо асоційованої компанії, що зареєстрована в іноземній юрисдикції.
- Приклад 4. Звіт аудитора, що містить відмову від висловлення думки через неможливість аудитора отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо одного елемента консолідованої фінансової звітності.
- Приклад 5. Звіт аудитора, що містить відмову від висловлення думки через неможливість аудитора отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо кількох елементів фінансової звітності.

Приклад 1.

Думка із застереженням у зв'язку із суттєвим викривленням фінансової звітності

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Балансова вартість запасів викривлена. Викривлення вважається суттєвим, проте не всеохоплюючим для фінансової звітності (тобто думка із застереженням є доречною).**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Ключові питання аудиту були повідомлені відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор отримав всю іншу інформацію до дати звіту аудитора і питання, що призводить до думки із застереженням щодо фінансової звітності, впливає також на іншу інформацію.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності [1]

Думка із застереженням

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі, та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком впливу питання, описаного в розділі *«Основа для думки із застереженням»* нашого звіту, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки із застереженням

Запаси Компанії відображені в звіті про фінансовий стан в сумі xxx. Управлінський персонал не визначив балансову вартість запасів за меншою з двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації, а визначив їх балансову вартість лише за собівартістю, що є відхиленням від вимог МСФЗ. Записи Компанії свідчать, що якби управлінський персонал визначив балансову вартість запасів за меншою з двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації, то балансову вартість запасів потрібно було б зменшити на суму xxx до їх чистої вартості реалізації. Відповідно, собівартість реалізації збільшилася б на xxx, а податок на прибуток, чистий прибуток та власний капітал зменшилися б, відповідно, на xxx, xxx і xxx.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки із застереженням.

[1] Підзаголовок *«Звіт щодо аудиту фінансової звітності»* не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок *«Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів»*

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 720 (переглянутий) – див. приклад 6 у Додатку 2 до МСА 720 (переглянутий). Останній параграф розділу іншої інформації в прикладі 6 потрібно відповідно змінити для опису конкретного питання, що призвело до думки із застереженням і також впливає на іншу інформацію*].

Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту – це питання, що, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядалися в контексті нашого аудиту фінансової звітності в цілому та при формуванні думки щодо неї; при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань. Додатково до питання, описаного в розділі *«Основа для думки із застереженням»*, ми визначили, що описані нижче питання є ключовими питаннями аудиту, які слід відобразити в нашому звіті.

[*Опис кожного з ключових питань аудиту відповідно до вимог МСА 701.*]

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність[2]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

Партнером завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [*повне ім'я*].

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

[2] В усіх прикладах звітів аудитора терміни «управлінський персонал» та «ті, кого наділено найвищими повноваженнями» можна за потреби замінювати іншими термінами, прийнятними в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

Приклад 2.

Негативна думка в зв'язку із суттєвим викривленням консолідованої фінансової звітності

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту консолідованої фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання є аудитом групи суб'єкта господарювання та його дочірніх підприємств (тобто застосовується МСА 600).**
- **Консолідована фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за консолідовану фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Консолідована фінансова звітність суттєво викривлена внаслідок не консолідації дочірнього підприємства. Суттєве використання вважається всеохоплюючим щодо консолідованої фінансової звітності. Вплив викривлення на консолідовану фінансову звітність не було визначено оскільки це не можливо було зробити з практичної точки зору (тобто негативна думка є доречною).**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Застосовується МСА 701. Проте аудитор визначив, що окрім питання описаного в розділі «Основа для негативної думки» немає інших ключових питань аудиту**
- **Аудитор отримав всю іншу інформацію до дати звіту аудитора і питання, що призводить до негативної думки щодо фінансової звітності, впливає також на іншу інформацію.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо консолідованої фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання консолідованої фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту консолідованої фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту консолідованої фінансової звітності [3]

Негативна думка

Ми провели аудит консолідованої фінансової звітності компанії ABC та її дочірніх підприємств («Група»), що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та консолідованого звіту про сукупний дохід, консолідованого звіту про зміни у власному капіталі та консолідованого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до консолідованої фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, оскільки питання, описане в розділі *«Основа для негативної думки»* нашого звіту, є значущим, консолідована фінансова звітність, що додається, не відображає достовірно (або *не надає правдиву та неупереджену інформацію про*) консолідований фінансовий стан Групи на 31 грудня 20X1 р. та її консолідовані фінансові результати і консолідовані грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для негативної думки

Як зазначено в Примітці X, Група не консолідувала дочірнє підприємство XYZ, яке вона придбала протягом 20X1 р., оскільки до цього часу вона не змогла визначити справедливу вартість певних суттєвих активів і зобов'язань дочірнього підприємства станом на дату придбання. Тому ця інвестиція відображена в обліку за собівартістю. Відповідно до вимог МСФЗ Група повинна була консолідувати це дочірнє підприємство та облікувати придбання на основі попередньо оцінених сум. Якби Група консолідувала компанію XYZ, вплив на велику кількість елементів консолідованої фінансової звітності, що додається, був би суттєвим. Вплив непроведення консолідації на консолідовану фінансову звітність не було визначено.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Групи згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту консолідованої фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої негативної думки.

[3] Підзаголовок *«Звіт щодо аудиту консолідованої фінансової звітності»* не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок *«Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів»*.

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад «Інформація, що не є консолідованою фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 720 (переглянутий) – див. приклад 7 у Додатку 2 до МСА 720 (переглянутий). Останній параграф розділу іншої інформації в прикладі 7 потрібно відповідно змінити для опису конкретного питання, яке призвело до негативної думки і також впливає на іншу інформацію*].

Ключові питання аудиту

За винятком питання, зазначеного в розділі *«Основа для негативної думки»*, ми визначили, що немає інших ключових питань аудиту, інформацію про які слід відобразити в нашому звіті.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за консолідовану фінансову звітність[4]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 2 у МСА 700 (переглянутий).*]

Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 2 у МСА 700 (переглянутий).*]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 2 у МСА 700 (переглянутий).*]

Партнером завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [*повне ім'я*].

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

[4] Або інші терміни, прийнятні в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

Приклад 3.

Думка із застереженням через неможливість аудитора отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо асоційованої компанії, що зареєстрована в іноземній юрисдикції

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту консолідованої фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання є аудитом групи суб'єкта господарювання та його дочірніх підприємств (тобто застосовується МСА 600).**
- **Консолідована фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за консолідовану фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор не зміг отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо інвестиції в асоційовану компанію, що зареєстрована в іноземній юрисдикції. Ймовірний вплив неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі вважається суттєвим, проте не всеохоплюючими для консолідованої фінансової звітності (тобто думка із застереженням є доречною).**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій чи умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Ключові питання аудиту були повідомлені відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор отримав всю іншу інформацію до дати звіту аудитора і питання, що призводить до думки із застереженням щодо консолідованої фінансової звітності, впливає також на іншу інформацію.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо консолідованої фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання консолідованої фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту консолідованої фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту консолідованої фінансової звітності [5]

Думка із застереженням

Ми провели аудит консолідованої фінансової звітності компанії ABC та її дочірніх підприємств («Група»), що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та консолідованого звіту про сукупний дохід, консолідованого звіту про зміни у власному капіталі та консолідованого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до консолідованої фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком можливого впливу питання, описаного в розділі *«Основа для думки із застереженням»* нашого звіту, консолідована фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) консолідований фінансовий стан Групи на 31 грудня 20X1 р., та її консолідовані фінансові результати і консолідовані грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки із застереженням

Інвестицію Групи в придбану протягом року асоційовану компанію XYZ, що зареєстрована в іноземній юрисдикції та відображену в обліку за методом участі в капіталі, відображено у консолідованому звіті про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р. у сумі xxx, а частку компанії ABC у чистому прибутку компанії XYZ у сумі xxx включено до прибутку компанії ABC за рік, що закінчився зазначеною датою. Ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо балансової вартості інвестиції компанії ABC у компанію XYZ станом на 31 грудня 20X1 р. та частки компанії ABC у чистому прибутку компанії XYZ за рік, оскільки нам відмовили в доступі до фінансової інформації, управлінського персоналу та аудиторів компанії XYZ. Отже, ми не змогли визначити, чи є потреба в будьяких коригуваннях цих сум.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Групи згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту консолідованої фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки із застереженням.

[5] Підзаголовок *«Звіт щодо аудиту консолідованої фінансової звітності»* не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок *«Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів»*.

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад «Інформація, що не є консолідованою фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 720 (переглянутий) – див. приклад 6 у Додатку 2 до МСА 720 (переглянутий). Останній параграф розділу іншої інформації в прикладі 6 потрібно відповідно змінити для опису конкретного питання, що призвело до думки із застереженням і також впливає на іншу інформацію.*].

Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту – це питання, що, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту консолідованої фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядалися в контексті нашого аудиту консолідованої фінансової звітності в цілому та при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань. Додатково до питання, описаного в розділі *«Основа для думки із застереженням»*, ми визначили, що описані нижче питання є ключовими питаннями аудиту, які слід відобразити в нашому звіті.

[*Опис кожного з ключових питань аудиту відповідно до вимог МСА 701.*]

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за консолідовану фінансову звітність[6]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 2 у МСА 700 (переглянутий).*]

Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 2 у МСА 700 (переглянутий).*]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 2 у МСА 700 (переглянутий).*]

Партнером завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [*повне ім'я*]

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

[6] Або інші терміни, прийнятні в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

Приклад 4.

Відмова від висловлення думки через неможливість аудитора отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо одного елемента консолідованої фінансової звітності

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту консолідованої фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання є аудитом групи суб'єкта господарювання та його дочірніх підприємств (тобто застосовується МСА 600).**
- **Консолідована фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за консолідовану фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор не зміг отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо одного елемента консолідованої фінансової звітності. Тобто аудитор не зміг також отримати аудиторські докази щодо фінансової інформації про інвестицію в спільне підприємство, що становить більш як 90% чистих активів суб'єкта господарювання. Ймовірний вплив неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі вважається одночасно суттєвим і всеохоплюючим для консолідованої фінансової звітності (тобто відмова від висловлення думки є доречною).**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо консолідованої фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання консолідованої фінансової звітності.**
- **В розділі про відповідальність аудитора вимагається використання обмеженого опису щодо відповідальності.**
- **Додатково до аудиту консолідованої фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту консолідованої фінансової звітності [7]

Відмова від висловлення думки

Нас було залучено провести аудит консолідованої фінансової звітності компанії ABC та її дочірніх підприємств («Група»), що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та консолідованого звіту про сукупний дохід, консолідованого звіту про зміни у власному капіталі та консолідованого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до консолідованої фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

Ми не висловлюємо думки щодо консолідованої фінансової звітності Групи, що додається. Через значущість питання, описаного в розділі *«Основа для відмови від висловлення думки»* нашого звіту, ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для використання їх як основи для думки аудитора щодо цієї консолідованої фінансової звітності.

Основа для відмови від висловлення думки

Інвестицію групи в спільне підприємство компанії XYZ відображено у консолідованому звіті про фінансовий стан групи в сумі xxx, що становить більш як 90% чистих активів Групи на 31 грудня 20X1 р. Нам відмовили в доступі до управлінського персоналу та аудиторів компанії XYZ, включаючи аудиторську документацію аудиторів компанії XYZ. Через це ми не змогли визначити, чи є потреба в будь-яких коригуваннях пропорційної частки Групи в активах компанії XYZ, які Група спільно контролює, її пропорційної частки в зобов'язаннях компанії XYZ, за які Група несе спільну відповідальність, її пропорційної частки у доходах і витратах компанії XYZ за рік, і елементів, що входять до складу консолідованого звіту про зміни у власному капіталі та консолідованого звіту про рух грошових коштів.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо консолідованої фінансової звітності [8]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 2 у МСА 700 (переглянутий).*]

Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності

Нашою відповідальністю є проведення аудиту консолідованої фінансової звітності Групи відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА) та випуск

[7] Підзаголовок *«Звіт щодо аудиту консолідованої фінансової звітності»* не потрібе за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок *«Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів»*.

[8] Або інші терміни, прийнятні в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

звіту аудитора. Проте у зв'язку з питанням, описаним у розділі *«Основа для відмови від висловлення думки»* нашого звіту, ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для використання їх як основи для думки аудитора щодо цієї консолідованої фінансової звітності.

Ми є незалежними по відношенню до Групи згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] для нашого аудиту консолідованої фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог.

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 2 у МСА 700 (переглянутий).*]

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

Приклад 5.

Відмова від висловлення думки через неможливість аудитора отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо кількох елементів фінансової звітності

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор не зміг отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо кількох елементів фінансової звітності, тобто аудитор не зміг отримати аудиторські докази щодо запасів та дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання. Ймовірний вплив неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі вважається одночасно суттєвим і всеохоплюючим для фінансової звітності.**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Вимагається використання обмеженого опису в розділі про відповідальність аудитора.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності [9]

Відмова від висловлення думки

Нас було залучено провести аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

Ми не висловлюємо думки щодо фінансової звітності Компанії, що додається. Через значущість питань, описаних у розділі *«Основа для відмови від висловлення думки»* нашого звіту, ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для використання їх як основи для думки аудитора щодо цієї фінансової звітності.

Основа для відмови від висловлення думки

У зв'язку з тим, що ми були призначені аудиторами Компанії після 31 грудня 20X1 р., ми не спостерігали за інвентаризацією запасів на початок та кінець року. За допомогою альтернативних процедур ми не змогли впевнитися в кількості запасів, утримуваних на 31 грудня 20X0 та 20X1 рр., які відображені в звітах про фінансовий стан відповідно в сумах xxx і xxx. Крім того, впровадження нової комп'ютеризованої системи обліку дебіторської заборгованості у вересні 20X1 р. призвело до численних помилок у сумах дебіторської заборгованості. Станом на дату нашого звіту управлінський персонал продовжував усувати недоліки системи та виправляти помилки. Ми не змогли підтвердити або перевірити за допомогою альтернативних процедур дебіторську заборгованість, що включена в звіт про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р. на загальну суму xxx. У зв'язку з цим ми не змогли визначити, чи існує потреба в будь-яких коригуваннях запасів і дебіторської заборгованості, відображених чи невідображених в обліку, а також елементів, що входять до складу звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність [10]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

---

[9] Підзаголовок *«Звіт щодо аудиту фінансової звітності»* не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок *«Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів»*.

[10] Або інші терміни, прийнятні в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

Нашою відповідальністю є проведення аудиту фінансової звітності Компанії відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА) та випуск звіту аудитора. Проте у зв'язку з питаннями, описаними в розділі *«Основа для відмови від висловлення думки»* нашого звіту, ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для використання їх як основи для думки аудитора щодо цієї фінансової звітності.

Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] для нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог.

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 706
(ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)

«ПОЯСНЮВАЛЬНІ ПАРАГРАФИ ТА ПАРАГРАФИ З ІНШИХ ПИТАНЬ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграфи

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1–4

Дата набрання чинності 5

Ціль 6

Визначення 7

Вимоги

Пояснювальні параграфи в звіті аудитора 8–9

Параграфи з інших питань у звіті аудитора 10–11

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями 12

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Зв'язок між пояснювальними параграфами та ключовими питаннями аудиту в звіті аудитора A1–A3

Обставини, за яких пояснювальний параграф може виявитись необхідним A4–A6

Включення пояснювального параграфа в звіт аудитора A7–A8

Параграфи з інших питань у звіті аудитора A9–A15

Розміщення пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань у звіті аудитора A16–A17

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями A18

Додаток 1. Перелік МСА, що містять вимоги щодо пояснювальних параграфів

Додаток 2. Перелік МСА, що містять вимоги щодо параграфів з інших питань

ПОЯСНЮВАЛЬНІ ПАРАГРАФИ ТА ПАРАГРАФИ З ІНШИХ ПИТАНЬ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Додаток 3. Приклад звіту аудитора, що містить розділ з ключових питань аудиту, пояснювальний параграф та параграф з інших питань

Додаток 4. Приклад звіту аудитора, що містить думку з застереженням внаслідок відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування та містить пояснювальний параграф

Міжнародний стандарт аудиту (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*».

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає повідомлення додаткової інформації в звіті аудитора, якщо аудитор вважає за потрібне:
   (a) 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
   (b) 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.

2. МСА 701[1] встановлює вимоги та надає керівництво для випадків, коли аудитор визначає ключові питання аудиту та наводить інформацію про них в звіті аудитора. Коли аудитор включає в звіт аудитора розділ з ключових питань аудиту, цей МСА розглядає зв'язок між ключовими питаннями аудиту та будь-яким додатковим повідомленням інформації в звіті аудитора відповідно до цього МСА (див. параграфи А1 – А3).

3. МСА 570 (переглянутий)[2] та МСА 720 (переглянутий)[3] відповідно встановлюють вимоги та надають керівництво щодо повідомлення в звіт аудитора інформації щодо безперервності діяльності та іншої інформації.

4. У Додатках 1 та 2 наведено перелік МСА, які містять конкретні вимоги до аудитора щодо включення пояснювальних параграфів або параграфів з інших питань в звіт аудитора. За таких обставин застосовними будуть вимоги цього МСА до форми таких параграфів. (див. параграф А4)

Дата набрання чинності

5. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше.

Ціль

6. 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:
   (a) щодо питання, яке хоча й було належно подане чи розкрите у фінансовій звітності, однак настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами; або

---

[1] МСА 701 «*Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора*».
[2] МСА 570 (переглянутий) «*Безперервність діяльності*».
[3] МСА 720 (переглянутий) «*Відповідальність аудитора щодо іншої інформації*».

(b) якщо це доречно, щодо будь-якого іншого питання, що є доречним для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора або звіту аудитора.

Визначення

7. Для цілей МСА подані далі терміни мають такі значення:

(a) пояснювальний параграф (Emphasis of Matter paragraph) – 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;

(b) параграф з інших питань (Other Matter paragraph) – 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.

Вимоги

Пояснювальні параграфи в звіті аудитора

8. 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 (див. параграфи А5–А6).

(a) розглянуте питання не вимагає від аудитора модифікації думки відповідно до МСА 705[4] (переглянутий); та

(b) якщо застосовується МСА 701, це питання не було визначене як ключове питання аудиту для повідомлення в звіті аудитора (див. параграфи А1–А3).

9. Якщо аудитор включає пояснювальний параграф до звіту аудитора, аудитор повинен:

(a) розмістити цей параграф в окремому розділі звіту аудитора, з відповідним заголовком, що містив би термін «Пояснювальний параграф»;

(b) 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 в повному обсязі. Параграф повинен містити посилання лише на ту інформацію, що подано чи розкрито у фінансовій звітності; та

[4] МСА 705 (переглянутий) «*Модифікації думки у звіті незалежного аудитора*».

(c) зазначити, що думка аудитора не модифікується щодо зазначеного питання (див. параграфи A7–A8, A16–A17).

Параграфи з інших питань у звіті аудитора

10. Якщо аудитор вважає за потрібне повідомити про питання, крім тих які подані чи розкриті у фінансовій звітності, що, за його судженням, є доречним для користувачів для розуміння аудиту, відповідальності аудитора або звіту аудитора, аудитор повинен включити в звіт аудитора параграф з інших питань за умови, що:

(a) це не заборонено законодавчим чи нормативним актом; та

(b) якщо застосовується МСА 701, це питання не було визначене як ключове питання аудиту для повідомлення в звіті аудитора (див. параграфи A9–A14).

11. Якщо аудитор включає параграф з інших питань у звіт аудитора, аудитор повинен розмістити цей параграф в окремому розділі під заголовком «Інші питання» або іншим відповідним заголовком (див. параграфи A15–A17).

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

12. Якщо аудитор планує включити в звіт аудитора пояснювальний параграф або параграф з інших питань, аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про такий намір і надати текст такого параграфа (див. параграф A18).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Зв'язок між пояснювальними параграфами та ключовими питаннями аудиту у звіті аудитора (див. параграфи 2, 8(b))

A1. Ключові питання аудиту визначено в МСА 701 як питання, що, на професійне судження, аудитора були найбільш значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду. Ключові питання аудиту відібрані з-поміж питань, які було повідомлено тим, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи суттєві результати аудиту фінансової звітності поточного періоду[5]. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту надає додаткову інформацію визначеним користувачам фінансової звітності для допомоги в розумінні цих питань, які на професійне судження аудитора були найбільш значущими під час аудиту, та може допомогти їм у розумінні суб'єкта господарювання і сфер значних суджень управлінського персоналу в фінансовій звітності, що підлягала аудиту. Якщо застосовується МСА 701, пояснювальні параграфи не

[5] МСА 260 (переглянутий) «*Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями*», параграф 16.

повинні використовуватись замість опису окремих ключових питань аудиту.

А2. Питання, визначені відповідно до МСА 701 ключовими питаннями аудиту, можуть, на судження аудитора, бути також фундаментальними для розуміння користувачами фінансової звітності. В таких випадках, повідомляючи інформацію з цього питання у формі ключового питання аудиту відповідно до МСА 701, аудитор можливо побажає виділити або привернути додаткову увагу до його відносної важливості. Аудитор може досягти цього привертанням до нього більшої уваги, ніж до інших питань, у розділі з ключових питань аудиту (наприклад, поставивши його першим), або включенням додаткової інформації в опис ключового питання аудиту для підкреслення важливості питання для розуміння користувачами фінансової звітності.

А3. Може існувати питання, яке, хоча й не визначене ключовим питанням аудиту відповідно до МСА 701 (оскільки воно, наприклад, не вимагає значної уваги аудитора), але, на судження аудитора, є фундаментальним для розуміння користувачами фінансової звітності (наприклад, подальша подія). Якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів до такого питання, то це питання має бути включено до звіту аудитора в розділ з пояснювальним параграфом відповідно до цього МСА.

Обставини, за яких пояснювальний параграф може виявитись необхідним (див. параграфи 4, 8)

А4. В Додатку 1 наведено перелік МСА, які містять конкретні вимоги до аудитора щодо включення пояснювальних параграфів у звіт аудитора за певних обставин. Такі обставини включають:

- якщо концептуальна основа фінансового звітування, встановлена законодавчим чи нормативним актом, була б неприйнятною якби не той факт, що її встановлено законодавчим чи нормативним актом;
- попередження користувачів, що фінансова звітність підготовлена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення;
- якщо після дати звіту аудитора йому стали відомі факти, внаслідок яких він надає новий або змінений звіт (наприклад, подальші події)[6].

А5. Прикладами обставин, за яких аудитор може вважати необхідним включення пояснювального параграфу, є:

- невизначеність стосовно майбутнього результату виняткового судового процесу або дії регуляторного органу;
- значна подальша подія, яка трапилась між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора[7];

[6] МСА 560 «*Подальші події*», параграфи 12(b) та 16.
[7] МСА 560, параграф 6.

- дострокове застосування (якщо це дозволено) нового стандарту бухгалтерського обліку, що має суттєвий вплив на фінансову звітність;
- значна катастрофа, що впливає або продовжує значно впливати на фінансовий стан суб'єкта господарювання.

A6. Однак широке використання пояснювальних параграфів може зменшити ефективність повідомлення аудитором інформації стосовно таких питань.

Включення пояснювального параграфа в звіт аудитора (див. параграф 9)

A7. Включення пояснювального параграфа в звіт аудитора не впливає на думку аудитора. Пояснювальний параграф не є заміною:

- модифікованої думки відповідно до МСА 705 (переглянутий), якщо вона вимагається обставинами конкретного завдання з аудиту;
- розкриттів інформації у фінансовій звітності, що вимагаються застосовною концептуальною основою фінансового звітування до розкриття управлінським персоналом, або які в інший спосіб необхідні для досягнення достовірного подання; або
- звітування відповідно до МСА 570 (переглянутий)[8], якщо існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

A8. У параграфах A16–A17 наведено додаткові керівництва щодо розміщення пояснювальних параграфів у конкретних обставинах.

Параграфи з інших питань у звіті аудитора (див. параграфи 10–11)

Обставини, за яких параграф з інших питань може бути необхідним

Доречні для розуміння аудиту користувачами

A9. МСА 260 (переглянутий) вимагає від аудитора повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо запланованого обсягу і часу виконання аудиту, включаючи повідомлення інформації щодо виявлених аудитором значних ризиків[9]. Хоча питання, які пов'язані із значними ризиками й можуть бути визначеними як ключові питання аудиту, інші питання, що стосуються планування та обсягу (наприклад, запланований обсяг аудиту або застосування суттєвості в контексті аудиту), навряд чи будуть ключовими питаннями аудиту, оскільки МСА 701 містить визначення ключових питань аудиту. Однак законодавчим чи нормативним актом від аудитора може вимагатись повідомлення в звіті аудитора інформації щодо планування аудиту та його

[8] МСА 570 (переглянутий), параграфи 22–23.
[9] МСА 260 (переглянутий), параграф 15.

обсягу, або аудитор може вважати потрібним повідомити інформацію щодо цих питань у параграфі з інших питань.

A10. За виняткових обставин, якщо аудитор не може відмовитись від продовження завдання, навіть якщо можливий вплив від неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі внаслідок обмеження обсягу аудиту, встановленого управлінським персоналом, є всеохоплюючим[10], аудитор може вважати за необхідне включити в звіт аудитора параграф з інших питань, щоб пояснити, чому відмова від продовження завдання аудитором неможлива.

Доречні для розуміння користувачами відповідальності аудитора або звіту аудитора

A11. Законом, нормативним актом або загальноприйнятою практикою в юрисдикції може вимагатися або дозволятись аудитору надавати додаткові пояснення щодо відповідальності аудитора за аудит фінансової звітності або щодо звіту аудитора щодо цієї фінансової звітності. Якщо розділ з інших питань містить більш як одне питання, яке, на судження аудитора, є доречним для розуміння користувачами аудиту, відповідальності аудитора або звіту аудитора, корисним може виявитись використання різних підзаголовків для кожного з питань.

A12. Параграф з інших питань не стосується обставин, якщо аудитор має іншу відповідальність щодо звітування на додаток до відповідальності аудитора за МСА (див. розділ щодо іншої відповідальності за звітування в МСА 700 (переглянутий)[11]) або якщо аудитора залучили до виконання та звітування щодо додаткових зазначених процедур, або висловлення думки щодо конкретних питань.

Звітування щодо більш як одного комплекту фінансової звітності

A13. 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 в 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.

[10] Див. параграфи 13(b)(ii) МСА 705 (переглянутий) для обговорення такої обставини.

[11] МСА 700 (переглянутий) «*Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності*», параграфи 43–44.

Обмеження щодо розповсюдження чи використання звіту аудитора

A14. Фінансова звітність, що складається для конкретних цілей, може бути складена відповідно до концептуальної основи загального призначення, оскільки користувачі такої фінансової звітності визначили, що така фінансова звітність загального призначення відповідає їх потребам щодо фінансової інформації. Оскільки звіт аудитора призначений для конкретних користувачів, аудитор може вважати за потрібне включити параграф з інших питань, зазначивши, що звіт аудитора призначений тільки для конкретних користувачів, його не можна надавати іншим сторонам, або він не може використовуватися іншими сторонами.

Включення параграфа з інших питань у звіт аудитора

A15. 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. Параграф з інших питань не містить також інформації, надання якої вимагається від управлінського персоналу.

Розміщення пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань у звіті аудитора (див. параграфи 9, 11)

A16. Розміщення пояснювального параграфа або параграфа з інших питань у звіті аудитора залежить від характеру інформації, яка повідомляється, та судження аудитора щодо відносної значущості цієї інформації для визначених користувачів у порівнянні з іншими елементами, про які слід звітувати відповідно до МСА 700 (переглянутий). Наприклад:

Пояснювальні параграфи

- 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[12], 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»,

[12] Наприклад, відповідно до вимог МСА 210 «*Узгодження умов завдань з аудиту*», параграф 19, та МСА 800 «*Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення*», параграф 14.

наприклад «Пояснювальний параграф – подальші події», для того щоб відрізнити пояснювальний параграф від окремих питань, викладених у розділі з ключових питань аудиту.

Параграфи з інших питань

- Якщо звіт аудитора містить розділ з ключових питань аудиту, а аудитор вважає потрібним включити в звіт ще й параграф з інших питань, аудитор може надати додатковий контекст заголовку «Інші питання», наприклад «Інші питання – обсяг аудиту», щоб відрізнити параграф з інших питань від окремих питань, викладених у розділі з ключових питань аудиту.
- Якщо параграф з інших питань включено в звіт аудитора для привертання уваги користувачів до питання стосовно іншої відповідальності щодо звітування, яка розглядається в звіті аудитора, то цей параграф можна включити в розділ «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів».
- Якщо це стосується всієї відповідальності аудитора або розуміння користувачами звіту аудитора, параграф з інших питань можна включити в звіт аудитора окремим розділом після розділів «Звіт щодо аудиту фінансової звітності» та «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів».

A17. Додаток 3 містить приклад взаємозв'язку між розділом з ключових питань аудиту, пояснювальним параграфом та параграфом з інших питань, якщо всі вони включені в звіт аудитора. Приклад звіту в Додатку 4 містить пояснювальний параграф у звіті аудитора з висловленнями думки із застереженням, що не містить розділу з ключових питань аудиту, щодо суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 12)

A18. Повідомлення інформації відповідно до вимог параграфа 12 дає змогу тим, кого наділено найвищими повноваженнями, ознайомитися з характером будь-яких конкретних питань, які аудитор планує зазначити в звіті аудитора, та надає їм можливість в разі потреби отримати від аудитора додаткові пояснення. Якщо включення параграфа з інших питань щодо конкретного питання в звіт аудитора відбувається при кожному повторюваному завданні, аудитор може визначити, що немає потреби повторювати одну й ту саму інформацію у кожному завданні, якщо це не вимагається законодавчим чи нормативним актом.

Додаток 1

(див. параграфи 4, А4)

Перелік МСА, що містять вимоги щодо пояснювальних параграфів

У цьому Додатку визначено параграфи в інших МСА, що за певних обставин вимагають від аудитора включення в звіт аудитора пояснювального параграфа. Цей перелік не відміняє необхідність розгляду вимог і відповідних матеріалів для застосування та інших пояснювальних матеріалів МСА.

- МСА 210 «*Узгодження умов для завдань з аудиту*» – параграф 19(b).
- МСА 560 «*Подальші події*» – параграфи 12(b) та 16.
- МСА 800 «*Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення*» – параграф 14.

Додаток 2

(див. параграф 4)

Перелік МСА, що містять вимоги щодо параграфів з інших питань

У цьому Додатку визначено параграфи в інших МСА, що за певних обставин вимагають від аудитора включення в звіт аудитора параграфа з інших питань. Цей перелік не відміняє необхідність розгляду вимог та відповідних матеріалів для застосування та інших пояснювальних матеріалів МСА.

- МСА 560 «*Подальші події*» – параграфи 12(b) та 16.
- МСА 710 «*Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність*» – параграфи 13–14, 16–17 та 19.
- МСА 720 «*Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять, фінансову звітність, яка підлягала аудиту*» – параграф 10(a).

Додаток 3

(див. параграф А17)

Приклад звіту аудитора, який містить розділ з ключових питань аудиту, пояснювальний параграф та параграф з інших питань

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Між звітною датою на яку складена фінансова звітність та датою звіту аудитора на виробничих потужностях суб'єкта господарювання сталася пожежа, яку суб'єкт господарювання розкрив як подальшу подію. На судження аудитора це питання настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння користувачами фінансової звітності. Саме питання не вимагало від аудитора значної уваги під час аудиту фінансової звітності поточного періоду.**
- **Ключові питання аудиту були повідомлені відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор отримав всю іншу інформацію до дати звіту аудитора та не виявив суттєвого викривлення в цій іншій інформації.**
- **Відповідні показники наведено у фінансовій звітності, а аудит фінансової звітності за попередній період був проведений попереднім аудитором. Законодавчим чи нормативним актом аудитору не заборонено посилатись на звіт попереднього аудитора щодо відповідних показників, і він вирішив зробити таке посилання.**

[1] МСА 600 «*Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)*».

- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності [2]

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Пояснювальний параграф [3]

Ми звертаємо увагу на Примітку X у фінансовій звітності, що описує вплив пожежі, що сталася на виробничих потужностях Компанії. Нашу думку не було модифіковано щодо цього питання.

[2] Підзаголовок *«Звіт щодо аудиту фінансової звітності»* не непотрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок *«Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів»*.

[3] Як зазначено в параграфі A16, пояснювальний параграф може бути розміщено безпосередньо перед або після розділу з ключових питань аудиту залежно від судження аудитора щодо відносної значущості інформації, наведеної в пояснювальному параграфі.

Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту – це питання, що, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядались у контексті нашого аудиту фінансової звітності в цілому та враховувались при формуванні думки щодо неї; при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань.

[*Опис кожного ключового питання аудиту відповідно до МСА 701.*]

Інші питання

Аудит фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X0 р., був проведений іншим аудитором, який 31 березня 20X1 р. висловив немодифіковану думку щодо цієї фінансової звітності.

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад, «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 720 (переглянутий) – див. приклад 1 у Додатку 2 до МСА 720 (переглянутий)*]

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність[4]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 в МСА 700 (переглянутий).*]

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 в МСА 700 (переглянутий).*]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 в МСА 700 (переглянутий).*]

Партнером завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [*повне ім'я*].

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

[4] В усіх прикладах звітів аудитора терміни «управлінський персонал» та «ті, кого наділено найвищими повноваженнями» можуть у разі потреби замінюватись іншими термінами, прийнятними в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

Додаток 4

(див. параграф А8)

Приклад звіту аудитора, який містить думку із застереженням внаслідок відхилення від застосовної концептуальної основи фінансового звітування та включає пояснювальний параграф

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Відхилення від вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування призвело до висловлення думки із застереженням.**
- **Доречні етичні вимоги, застосовні до аудиту э вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Між звітною датою (на яку складена фінансова звітність) та датою звіту аудитора на виробничих потужностях суб'єкта господарювання сталася пожежа, яку суб'єкт господарювання розкрив як подальшу подію. На судження аудитора це питання настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння користувачами фінансової звітності. Саме питання не вимагало від аудитора значної уваги під час аудиту фінансової звітності поточного періоду.**
- **Від аудитора не вимагалось та аудитор не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор не отримував будь-яку іншу інформацію до дати звіту аудитора.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності[1]

Думка із застереженням

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком впливу питання, описаного в розділі *«Основа для думки із застереженням»*, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки із застереженням

Короткострокові ліквідні цінні папери Компанії відображені в звіті про фінансовий стан у сумі xxx. Управлінський персонал не провів переоцінку цих цінних паперів до ринкової вартості, а визнав їх за собівартістю, що є відхиленням від вимог МСФЗ. Записи Компанії свідчать, що якби управлінський персонал відобразив балансову вартість ліквідних цінних паперів за їх ринковою вартістю, то Компанії необхідно було б визнати в звіті про сукупні доходи за рік нереалізовані збитки в сумі xxx. Балансову вартість цінних паперів у звіті про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р. необхідно було б зменшити на таку саму суму, а податок на прибуток, чистий прибуток та власний капітал – зменшити відповідно на xxx, xxx та xxx.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки із застереженням.

Пояснювальний параграф – вплив пожежі

Ми звертаємо увагу на Примітку X у фінансовій звітності, що описує вплив пожежі, що сталася на виробничих потужностях Компанії. Нашу думку не було модифіковано щодо цього питання.

---

[1] Підзаголовок *«Звіт щодо аудиту фінансової звітності»* не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок *«Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів»*.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність[2]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 в МСА 700 (переглянутий).*]

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 в МСА 700 (переглянутий).*]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 в МСА 700 (переглянутий).*]

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

[2] Або іншими термінами, прийнятними в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

ПОЯСНЮВАЛЬНІ ПАРАГРАФИ ТА ПАРАГРАФИ З ІНШИХ ПИТАНЬ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 710

«ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2009 року або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Характер порівняльної інформації 2–3

Дата набрання чинності 4

Цілі 5

Визначення 6

Вимоги

Аудиторські процедури 7–9

Звітування аудитора 10–19

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Аудиторські процедури A1

Звітування аудитора A2–A11

Додаток. Приклади звітів аудиторів

Міжнародний стандарт аудиту (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»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора, пов'язану з порівняльною інформацією під час аудиту фінансової звітності. У разі, якщо аудит фінансової звітності за попередній період проводився попереднім аудитором або аудит фінансової звітності не проводився, застосовуються також вимоги та керівництво МСА 510[1] щодо залишків на початок періоду.

Характер порівняльної інформації

2. Характер порівняльної інформації, поданої у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, залежить від вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Існують два різні широкі підходи до відповідальності аудитора щодо звітування, які стосуються такої порівняльної інформації: відповідні показники та порівняльна фінансова звітність. Підхід, що обирається, часто визначається законодавством або нормативним актом, але може також визначатися умовами виконання завдання.

3. Основні відмінності у звітуванні аудитора за цими двома підходами полягають у тому, що:
   (a) за відповідними показниками думка аудитора щодо фінансової звітності стосується лише поточного періоду, тоді як
   (b) за порівняльною фінансовою звітністю думка аудитора стосується кожного періоду, за який подана фінансова звітність.

   У цьому МСА окремо розглядаються вимоги щодо звітування аудитором відповідно до кожного підходу.

Дата набрання чинності

4. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2009 року або пізніше.

Цілі

5. Цілі аудитора такі:
   (a) отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо того, чи була подана порівняльна інформація, яка включена до фінансової звітності, в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами щодо порівняльної інформації у застосовній концептуальній основі фінансового звітування; та
   (b) звітувати відповідно до вимог що стосуються відповідальності аудитора щодо звітування.

[1] МСА 510 *«Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»*.

Визначення

6. Для цілей МСА подані далі терміни мають такі значення:

   (a) порівняльна інформація (comparative information) – суми та розкриття інформації, що входять до складу фінансової звітності одного чи кількох попередніх періодів відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

   (b) відповідні показники (corresponding figures) – порівняльна інформація, що містить суми та розкриття іншої інформації за попередній період, подані як невід'ємна частина фінансової звітності поточного періоду; наведена для розуміння інформації, що стосується поточного періоду (які мають назву «дані поточного періоду»). Рівень деталізації інформації, поданої у відповідних сумах і розкриттях, обумовлюється в основному її доречністю для даних поточного періоду;

   (c) порівняльна фінансова звітність (comparative financial statements) – порівняльна інформація, яка містить суми та розкриття іншої інформації за попередній період для порівняння з фінансовою звітністю поточного періоду, проте, якщо ця звітність перевірена аудитором, на неї робиться посилання в аудиторській думці. Рівень інформації, що входить до складу цієї порівняльної фінансової звітності, є зіставним із рівнем інформації у фінансовій звітності поточного періоду.

   Для цілей цього МСА посилання на «попередній період» слід розуміти як «попередні періоди», якщо порівняльна інформація включає суми та розкриття інформації за більш ніж один період.

Вимоги

Аудиторські процедури

7. Аудитор повинен визначити, чи включає фінансова звітність порівняльну інформацію, яка вимагається згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування, та чи належно класифікована така інформація. Для цього аудитор повинен здійснити оцінку того, чи:

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

   (b) облікові політики, відображені у порівняльній інформації, узгоджуються з обліковими політиками, застосованими у поточному періоді; або якщо в облікових політиках мали місце зміни, чи були вони належно відображені в обліку та в достатній мірі подані й розкриті.

8. 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 проце-

дури, 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[2]. У разі внесення коригувань до фінансової звітності за попередній період аудитор повинен встановити, чи узгоджується порівняльна інформація зі зміненою фінансовою звітністю.

9. Згідно з вимогами МСА 580[3] 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 (див. параграф А1).

Звітування аудитора

Відповідні показники

10. При поданні відповідних показників у думка аудитора не повинна містити посилання на відповідні показники, за винятком обставин, описаних у параграфах 11, 12 та 14 (див. параграф А2).

11. У разі, якщо раніше оприлюднений звіт аудитора за попередній період містив думку із застереженням, відмову від висловлення думки або негативну думку і питання, що призвело до модифікації, не вирішене, аудитор повинен модифікувати думку аудитора щодо фінансової звітності за поточний період. У параграфі звіту аудитора, в якому йдеться про основу для модифікації, аудитор повинен або:

    (a) зробити посилання як на показники поточного періоду, так і на відповідні показники при описі питання, що призвело до внесення модифікацій, якщо вплив або можливий вплив цього питання на показники поточного періоду є суттєвим; або

    (b) в інших випадках надати пояснення, що аудиторська думка була модифікована у зв'язку із впливом або можливим впливом невирішеного питання на порівнянність показників поточного періоду та відповідних показників (див. параграфи А3–А5).

12. 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 (див. параграф А6).

[2] МСА 560 *«Подальші події»*, параграфи 14–17.

[3] МСА 580 *«Письмові запевнення»*, параграф 14.

ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Фінансова звітність за попередній період підлягала аудиту попереднім аудитором

13. У разі, якщо фінансова звітність за попередній період підлягала аудиту попереднім аудитором, і законодавством або нормативним актом аудитору не забороняється робити посилання на звіт попереднього аудитора щодо відповідних показників, і аудитор вирішує зробити таке посилання, він повинен зазначити у параграфі «Інші питання» звіту аудитора:
    (a) що аудит фінансової звітності за попередній період був проведений попереднім аудитором; тип думки, висловленої попереднім аудитором, та, якщо
    (b) думка була модифікована, причини цього, і
    (c) дату звіту попереднього аудитора (див. параграф A7).

Фінансова звітність за попередній період не підлягала аудиту

14. 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 (див. параграф A8)[4].

Порівняльна фінансова звітність

15. При поданні порівняльної фінансової звітності думка аудитора повинна містити посилання на кожний період, за який подано фінансову звітність та щодо якої висловлюється аудиторська думка (див. параграфи A9–A10).

16. 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)[5] (див. параграф A11).

Фінансова звітність за попередній період підлягала аудиту попереднім аудитором

17. 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»:

---

[4] МСА 510, параграф 6.

[5] МСА 706 *«Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»*, параграф 8.

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

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

(c) дату звіту попереднього аудитора,

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

18. У разі, якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення, яке впливає на фінансову звітність за попередній період, щодо якої попереднійаудитор ранішенадавзвіт, що не містивмодифікацій, аудитор повинен повідомити про викривлення управлінському персоналу відповідного рівня та за винятком випадків, коли всі, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання[6], 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 (див. параграф А12).

Фінансова звітність за попередній період не підлягала аудиту

19. 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 (див. параграф А13)[7].

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріа

Аудиторські процедури

Письмові запевнення (див. параграф 9)

А1 Щодо порівняльної фінансової звітності письмові запевнення вимагаються за всі періоди, на які зроблені посилання в думці аудитора, оскільки від управлінського персоналу вимагається повторно

[6] МСА 260 *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»*, параграф 13.

[7] МСА 510, параграф 6.

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.

Звітування аудитора

Відповідні показники

Відсутність посилань у думці аудитора (див. параграф 10)

A2 У думці аудитора відсутні посилання на відповідні показники, оскільки думка аудитора висловлюється щодо фінансової звітності за поточний період у цілому включно з відповідними показниками.

Модифікація в звіті аудитора стосовно невирішеного питання попереднього періоду (див. параграф 11)

A3 Якщо раніше оприлюднений звіт аудитора за попередній період містив думку із застереженням або відмову від висловлення думки, або негативну думку, а питання, яке призвело до надання модифікованої думки, вирішене і в належний спосіб відображене в обліку чи розкрите у фінансовій звітності згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування, в думці аудитора щодо поточного періоду не потрібно робити посилання на раніше зроблену модифікацію.

A4 Якщо раніше висловлена думка аудитора щодо попереднього періоду була модифікована, невирішене питання, яке призвело до модифікації думки, може не мати відношення до показників поточного періоду. Однак може вимагатися думка із застереженням, відмова від висловлення думки або негативна думка (залежно від обставин) щодо фінансової звітності за поточний період унаслідок впливу або можливого впливу невирішеного питання на порівнянність поточних і відповідних показників.

A5 Приклади звітів аудитора, якщо звіт аудитора за попередній період містив модифіковану думку, та питання, що призвело до модифікації думки, не вирішене, наведені у прикладах 1 і 2 Додатка.

Викривлення у фінансовій звітності за попередній період (див. параграф 12)

A6 Якщо до фінансової звітності за попередній період, яка містить викривлення, не були внесені коригування та звіт аудитора не був оприлюднений повторно, але відповідні показники були в належний спосіб виправлені або інформація була належно розкрита у фінансовій звітності за поточний період, звіт аудитора може містити пояснювальний параграф, в якому зазначаються обставини і робляться посилання, якщо це доречно,

на розкриття, де у повній мірі описується питання, яке можна знайти у фінансовій звітності (див. МСА 706 (переглянутий)).

Фінансова звітність за попередній період, підлягала аудиту попереднім аудитором (див. параграф 13)

A7 Приклад 3 Додатка містить приклад звіту аудитора, якщо фінансова звітність за попередній період підлягала аудиту попереднім аудитором, та законодавством або нормативним актом аудитору не забороняється робити посилання на звіт попереднього аудитора щодо відповідних показників.

Фінансова звітність за попередній період не підлягала аудиту (див. параграф 14)

A8 Якщо аудитор не може отримати належні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо залишків на початок періоду, відповідно до МСА 705 (переглянутий)[8] аудитор повинен висловити думку з застереженням або відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності, як вважається за доцільне, відповідно до вимог МСА 705 (переглянутий). Якщо аудитор зазнав значних труднощів в отриманні належних аудиторських доказів в достатньому обсязі щодо відсутності викривлень у залишках на початок періоду, що суттєво впливають на фінансову звітність поточного періоду, аудитор може визначити, що це питання є ключовим питанням аудиту відповідно до МСА 701[9].

Порівняльна фінансова звітність

Посилання в думці аудитора (див. параграф 15)

A9 Оскільки звіт аудитора щодо порівняльної фінансової звітності стосується фінансової звітності за кожний окремо наведений період, аудитор може висловити думку із застереженням або негативну думку, відмовитися від висловлення думки або включити пояснювальний параграф щодо одного або більше періодів та при цьому висловити інший тип думки аудитора щодо фінансової звітності іншого періоду.

A10 Приклад 4 Додатку містить приклад звіту аудитора, якщо від аудитора вимагається звітувати щодо фінансової звітності як за поточний період, так і за попередній період за результатами аудиту за поточний період, і при цьому звіт за попередній період містив модифіковану думку, а питання, що призвело до модифікації думки, не вирішене.

Висловлення думки щодо фінансової звітності за попередній період, яка відрізняється від раніше висловленої думки (див. параграф 16)

A11 При звітуванні щодо фінансової звітності за попередній період разом з аудитом поточного періоду думка, висловлена щодо фінансової

[8] МСА 705 (переглянутий) *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»*

[9] МСА 701 *«Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»*

звітності за попередній період, може відрізнятися від раніше висловленої думки, якщо аудитору стає відомо про обставини або події, які суттєво впливають на фінансову звітність за попередній період, під час аудиту поточного періоду. В деяких юрисдикціях аудитор може мати додаткові обов'язки щодо звітування з метою запобігання можливості покладатися у майбутньому на раніше випущений звіт аудитора щодо фінансової звітності за попередній період.

Фінансова звітність за попередній період, підлягала аудиту попереднім аудитором (див. параграф 18)

A12 Попередній аудитор не може або не бажає повторно оприлюднювати звіт аудитора щодо фінансової звітності за попередній період. У параграфі «Інші питання» звіту аудитора може зазначатися, що попередній аудитор надавав звіт щодо фінансової звітності за попередній період до того, як до неї були внесені зміни. Крім того, якщо аудитора залучено провести аудит внесених змін і він отримує прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, щоб переконатися у прийнятності внесення змін, звіт аудитора може також включати такий параграф:

> У рамках нашого аудиту фінансової звітності за 20X2 рік ми також перевірили коригування, описані у Примітці X, які були зроблені у фінансовій звітності за 20X1 рік. На нашу думку, такі коригування є прийнятними та були зроблені належним чином. Нас не було залучено для проведення аудиту, огляду або виконання будьяких процедур щодо фінансової звітності Компанії за 20X1 рік, окрім тих, що стосуються перевірки коригувань, отже, ми не висловлюємо думки або будьякої іншої форми впевненості щодо фінансової звітності за 20X1 рік, взятої в цілому.

Фінансова звітність за попередній період не підлягала аудиту (див. параграф 19)

A13 Якщо аудитор не може отримати належні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо залишків на початок періоду, відповідно до МСА 705 (переглянутий) аудитор повинен висловити думку з застереженням або відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності, як вважається за доцільне, відповідно до вимог МСА 705 (переглянутий). Якщо аудитор зазнав значних труднощів в отриманні належних аудиторських доказів в достатньому обсязі щодо відсутності викривлень у залишках на початок періоду, що суттєво впливають на фінансову звітність поточного періоду, аудитор може визначити, що це питання є ключовим питанням аудиту відповідно до МСА 701.

Додаток
(див. пар. А5, А7, А10)

Приклади звітів незалежних аудиторів

Приклад 1. Відповідні показники

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який використовує концептуальну основу достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600[1] не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210[2].**
- **Раніше наданий звіт аудитора за попередній період містив думку із застереженням.**
- **Питання, що призвело до модифікації думки, не було вирішено.**
- **Вплив або можливий вплив питання на дані поточного періоду є суттєвим і вимагає модифікації думки аудитора щодо даних поточного періоду.**
- **Відповідними етичними вимогами, застосовними до аудиту, є вимоги конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку, що не існує суттєвої невизначеності стосовно подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий)[3].**
- **Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор не отримав іншої інформації до дати звіту аудитора.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

[1] МСА 600 *«Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)».*

[2] *МСА 210* «Узгодження умов завдань з аудиту».

[3] МСА 570 (переглянутий) *«Безперервність діяльності».*

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності[4]

Думка із застереженням

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком впливу питання, описаного в розділі «*Основа для думки із застереженням*» нашого звіту, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки із застереженням

Як зазначено в Примітці X до фінансової звітності, у фінансовій звітності не була нарахована амортизація, що є відхиленням від вимог МСФЗ. Це сталося через рішення, прийняте управлінським персоналом на початку попереднього фінансового року, що призвело до висловлення нами думки із застереженням щодо фінансової звітності за зазначений рік. Виходячи з розрахунку амортизації прямолінійним методом та застосовуючи річні норми нарахування амортизації в розмірі 5% для будівель та 20% для обладнання, збиток за рік повинен бути збільшений на ххх у 20X1 р. та на ххх у 20X0 р., балансова вартість основних засобів повинна бути зменшена на суму накопиченої амортизації у розмірі ххх у 20X1 р. та ххх у 20X0 р., а сума накопиченого збитку повинна бути збільшена на ххх у 20X1 р. та на ххх у 20X0 р.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «*Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності*» нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки із застереженням.

---

[4] Підзаголовок *«Звіт щодо аудиту фінансової звітності»* не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок *«Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів»*.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність[5]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий)*[6] *– див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. Приклад 1 в МСА 700 (переглянутий).*]

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

[5] В усіх прикладах звітів аудитора терміни «управлінський персонал» та «ті, кого наділено найвищими повноваженнями» можна за потреби змінювати іншими термінами, прийнятними у контексті правової системи конкретної юрисдикції.

[6] МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності».*

Приклад 2. Відповідні показники

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який використовує концептуальну основу достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Раніше наданий звіт аудитора за попередній період містив думку із застереженням.**
- **Питання, що призвело до модифікації думки, не було вирішено.**
- **Вплив або можливий вплив питання на дані поточного періоду є несуттєвим, але вимагає модифікації думки аудитора тому що невирішене питання має вплив або можливий вплив на показники поточно періоду та попереднього періоду.**
- **Відповідними етичними вимогами, застосовними до аудиту, є вимоги конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку, що не існує суттєвої невизначеності стосовно подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор не отримав іншої інформації до дати звіту аудитора.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності[7]

Думка із застереженням

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі, та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком можливого впливу на відповідні показники питання, описаного у розділі «*Основа для думки із застереженням*» нашого звіту, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки із застереженням

У зв'язку з тим, що ми були призначені аудиторами Компанії протягом 20X0 р., ми не спостерігали за інвентаризацією запасів на початок цього періоду або не змогли впевнитися в кількості запасів за допомогою альтернативних процедур. Оскільки залишки запасів на початок періоду впливають на визначення фінансових результатів, ми не змогли визначити, чи існує потреба в коригуваннях фінансових результатів та суми нерозподіленого прибутку на початок періоду за 20X0 рік. Наша аудиторська думка щодо фінансової звітності за період, що закінчився 31 грудня 20X0 р., була відповідним чином модифікована. Наша думка щодо фінансової звітності за поточний період також модифікована внаслідок можливого впливу цього питання на порівнянність показників поточного періоду та відповідних показників за попередній період.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «*Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності*» нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки із застереженням.

[7] Підзаголовок *«Звіт щодо аудиту фінансової звітності»* не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок *«Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів»*.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність[8]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

[8] Або інші терміни, які є прийнятними в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

Приклад 3. Відповідні показники

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який використовує концептуальну основу достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- **Відповідними етичними вимогами, застосовними до аудиту, є вимоги конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку, що не існує суттєвої невизначеності стосовно подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора та не виявив суттєвого викривлення іншої інформації.**
- **Відповідні показники наведені у фінансовій звітності, а фінансова звітність за попередній період підлягала аудиту попереднім аудитором.**
- **Законодавчий або нормативний акт не забороняє аудитору робити посилання на звіт попереднього аудитора щодо відповідних показників, та аудитор прийняв рішення зробити таке посилання.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності[9]

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та примітокдо фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «*Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності*» нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Інші питання

Аудит фінансової звітності Компанії за рік, що закінчився 31 грудня 20X0 р., був проведений іншим аудитором, який 31 березня 20X1 р. висловив немодифіковану думку щодо цієї фінансової звітності.

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

[*Звітування відповідно до вимог МСА 720 (переглянутий) – див. Приклад 1 у Додатку 2 до МСА 720 (переглянутий).*][10]

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність[11]

[9] Підзаголовок *«Звіт щодо аудиту фінансової звітності»* не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок *«Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів».*

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

[11] Або інші терміни, які є прийнятними в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

Приклад 4. Порівняльна фінансова звітність

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який використовує концептуальну основу достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **В рамка аудиту поточного періоду від аудитора вимагається звітування щодо фінансової звітності за поточний період та фінансової звітності за попередній період.**
- **Раніше наданий звіт аудитора за попередній період містив думку із застереженням.**
- **Питання, що призвело до модифікації думки, не було вирішено.**
- **Вплив або можливий вплив питання на дані поточного періоду є суттєвим як для фінансової звітності за поточній період, так і для фінансової звітності за попередній період, і вимагає модифікації думки аудитора.**
- **Відповідними етичними вимогами, застосовними до аудиту, є вимоги конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку, що не існує суттєвої невизначеності стосовно подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор не отримав іншої інформації до дати звіту аудитора.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності[12]

Думка із застереженням

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звітів про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 та 20X0 рр., та звітів про сукупний дохід, звітів про зміни у власному капіталі, та звітів про рух грошових коштів за роки, що закінчилися зазначеними датами, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком впливу питання, описаного в розділі «*Основа для думки із застереженням*» нашого звіту, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 та 20X0 рр., та її фінансові результати і грошові потоки за роки, що закінчилися зазначеними датами, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки із застереженням

Як зазначено в Примітці X до фінансової звітності, у фінансовій звітності не була нарахована амортизація, що є відхиленням від вимог МСФЗ. Виходячи з розрахунку амортизації прямолінійним методом та застосовуючи річні норми нарахування амортизації в розмірі 5% для будівель та 20% для обладнання, збиток за рік повинен бути збільшений на xxx у 20X1 р. та на xxx у 20X0 р., балансова вартість основних засобів повинна бути зменшена на суму накопиченого амортизації в розмірі xxx у 20X1 р. і xxx у 20X0 р., а сума накопиченого збитку повинна бути збільшена на xxx у 20X1 р. і на xxx у 20X0 р.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «*Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності*» нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки із застереженням.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність[13]

[12] Підзаголовок *«Звіт щодо аудиту фінансової звітності»* не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок *«Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів»*.

[13] Або інші терміни, які є прийнятними в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий)*.]

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий)*.]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до вимог МСА 700 (переглянутий) – див. Приклад 1 у МСА 700 (переглянутий)*.]

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 720 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)

«ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЩОДО ІНШОЇ ІНФОРМАЦІЇ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1–9

Дата набрання чинності 10

Цілі 11

Визначення 12

Вимоги

Отримання іншої інформації 13

Ознайомлення та розгляд іншої інформації 14–15

Відповідні дії, якщо може існувати суттєва невідповідність або якщо інша інформація може містити суттєве викривлення 16

Відповідні дії, якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації 17–19

Відповідні дії, якщо існує суттєве викривлення фінансової звітності або потрібно оновити розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища 20

Звітування 21–24

Документація 25

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення A1–A10

Отримання іншої інформації A11–A22

Ознайомлення та розгляд іншої інформації A23–A38

Відповідні дії, якщо може існувати суттєва невідповідність або якщо інша інформація може містити суттєве викривлення A39–A43

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЩОДО ІНШОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Відповідні дії, якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації.....A44–A50

Відповідні дії, якщо існує суттєве викривлення фінансової звітності або потрібно оновити розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища A51

Звітування.....A52–A59

Додаток 1. Приклади показників або інших положень, які можна включати до іншої інформації.

Додаток 2. Приклади звітів аудитора, які стосуються іншої інформації.

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 720 (переглянутий) «*Відповідальність аудитора щодо іншої інформації*» слід розглядати разом із МСА 200 «*Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту*».

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора щодо іншої інформації, незалежно від того, чи є вона фінансовою або нефінансовою (крім фінансової звітності та звіту аудитора щодо неї), яка включається до річного звіту суб'єкта господарювання. Річний звіт суб'єкта господарювання може бути одним документом або сукупністю документів, які призначені для задоволення тієї самої мети.

2. Цей МСА написаний у контексті аудиту фінансової звітності, який проводить незалежний аудитор. Відповідно цілі аудитора в цьому МСА слід розуміти у контексті загальних цілей аудитора, як зазначено у параграфі 11 МСА 200[1]. Вимоги цього МСА розроблені для надання аудитору можливості досягнути цілей, визначених у МСА, і, отже, загальних цілей аудитора. Думка аудитора щодо фінансової звітності не поширюється на іншу інформацію; цей МСА не вимагає від аудитора отримувати аудиторські докази, крім тих, що потрібні для формування думки щодо фінансової звітності.

3. Цей МСА вимагає від аудитора ознайомлення та розгляду іншої інформації, оскільки інша інформація, яка суттєво не відповідає фінансовій звітності або знанням аудитора, отриманим під час аудиту, може свідчити, фінансової звітності або що існує суттєве викривлення іншої інформації; причому і перше, і друге можуть зашкодити довірі до фінансової звітності та до звіту аудитора щодо неї. Такі суттєві викривлення можуть також неналежно впливати на економічні рішення користувачів, для яких складається звіт аудитора.

4. Цей МСА також може допомогти аудитору в дотриманні відповідних етичних вимог[2], які вимагають від аудитора свідомо не мати відношення до інформації, якщо він вважає, що ця інформація: містить твердження, яке за своєю суттю є неправдивим або вводить в оману; містить безвідповідально надані твердження чи інформацію; не містить чи приховує інформацію, яку необхідно подати, якщо такий пропуск чи приховування вводитимуть в оману.

5. Інша інформація може містити суми чи інші позиції, які, як припускається, мають бути такими самими, підсумовувати або більш деталізувати суми чи інші позиції фінансової звітності, а також інші суми або положення, про які аудитор дізнався під час аудиту. Інша інформація може також містити інші питання.

---

1 МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграф 2.

2 *Кодекс етики професійних бухгалтерів*, розроблений Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ), параграф 110.2.

6. Відповідальність аудитора стосовно іншої інформації (за винятком відповідальності щодо звіту аудитора) не застосовується незалежно від того, чи отримав аудитор іншу інформацію до дати звіту аудитора або після неї.

7. Цей МСА не застосовується до:
   (a) попереднього оприлюднення фінансової інформації; або
   (b) документів, що використовуються в пропозиціях цінних паперів включно з проспектами емісії.

8. Відповідальність аудитора згідно з цим МСА не є завданням з надання впевненості стосовно іншої інформації та не встановлює зобов'язання аудитора отримати впевненість щодо іншої інформації.

9. Законодавство або нормативний акт можуть встановлювати додаткові зобов'язання аудитора стосовно іншої інформації, що не входять до сфери застосування цього МСА.

Дата набрання чинності

10. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше.

Цілі

11. Цілі аудитора, який ознайомився з іншою інформацією, такі:
   (a) розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю;
   (b) розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту;
   (c) вжити належних дій, якщо аудитор виявляє, що такі суттєві невідповідності можуть існувати, або якщо аудитору стане відомо, що інша інформація може бути суттєво викривленою; та
   (d) звітувати відповідно до цього МСА.

Визначення

12. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:
   (a) Річний звіт *(*annual report*)*– документ або сукупність документів, який складається, як правило, щороку управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідно до законодавства, нормативного акта чи за звичаєм, призначенням якого є надати власникам (або подібним зацікавленим сторонам) інформацію про діяльність суб'єкта господарювання, його фінансові результати та фінансовий стан, як зазначено у фінансовій звітності. Річний звіт містить фінансову звітність або додається до неї разом із відповідним звітом аудитора та зазвичай містить інформацію про зміни, які відбулися у суб'єкта господарювання, його перспективи

на майбутнє, ризики й невизначеності, заяву органу управління суб'єкта господарювання та звіти, які охоплюють питання корпоративного управління (див. параграфи А1–А5).

(b) Викривлення іншої інформації *(misstatement of the other information)* – викривлення іншої інформації існує, якщо інша інформація неправильно наведена чи в інший спосіб вводить в оману (у тому числі тому, що вона не містить чи приховує інформацію, потрібну для правильного розуміння питання, наведеного в іншій інформації) (див. параграфи А6–А7).

(c) Інша інформація *(other information)*– фінансова або нефінансова інформація (крім фінансової звітності та звіту аудитора щодо неї), яка входить до складу річного звіту суб'єкта господарювання (див. параграфи А8–А10).

Вимоги

Отримання іншої інформації

13. Аудитор повинен (див. параграфи А11–А22):

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

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

(c) якщо деякі або всі документи, визначені у пункті (a), будуть надані тільки після дати звіту аудитора, звернутися до управлінського персоналу щодо надання письмового запевнення стосовно того, що остаточний варіант документа (документів) буде наданий аудитору, коли він буде доступний і до його оприлюднення суб'єктом господарювання, для того щоб аудитор міг завершити процедури, передбачені вимогами цього МСА (див. параграф А22).

Ознайомлення та розгляд іншої інформації

14. Аудитор повинен знайомитися з іншою інформацією та при цьому (див. параграфи А23–А24):

(a) розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю. Як основу для цього розгляду аудитор повинен оцінити їх узгодженість, порівняти відібрані суми чи інші позиції в іншій інформації (які, як передбачається, мають бути такими самими, підсумовувати або більш деталізувати суми чи інші позиції фінансової звітності) з такими самими показниками чи іншими положеннями фінансової звітності (див. параграфи А25–А29);

(b) розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту, в контексті отриманих аудиторських доказів і висновків, яких дійшли під час аудиту (див. параграфи А30–А36).

15. Під час ознайомлення з іншою інформацією відповідно до параграфа 14 аудитор повинен бути постійно уважним до наявності ознак того, що інша інформація, яка не пов'язана з фінансовою звітністю або знаннями аудитора, отриманими під час аудиту, може бути суттєво викривленою (див. параграфи А24, А37–А38).

Відповідні дії, якщо може існувати суттєва невідповідність або якщо інша інформація може містити суттєве викривлення

16. 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 (див. параграфи А39–А43):

(a) чи існує суттєве викривлення іншої інформації;

(b) чи існує суттєве викривлення фінансової звітності; або

(c) чи потрібно оновити розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища.

Відповідні дії, якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації

17. Якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації, аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу з вимогою щодо виправлення іншої інформації. Якщо управлінський персонал:

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

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

18. Якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації, отриманої до дати звіту аудитора, а також що інша інформація не виправлена після повідомлення інформації про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями, аудитор повинен вжити належних заходів, у тому числі (див. параграф А44):

(a) розглянути вплив на звіт аудитора та повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про те, як аудитор планує розглядати в звіті аудитора це суттєве викривлення (див. параграф 22(e)(ii)); або (див. параграф А45)

(b) відмовитися від завдання, якщо відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом (див. параграфи А46–А47).

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

(a) якщо інша інформація виправлена, виконати процедури, які вимагаються за конкретних обставин; або (див. параграф А48)

(b) якщо інша інформація не виправлена після повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, вжити належних заходів, враховуючи свої юридичні права та обов'язки, прагнучи належно довести невиправлене суттєве викривлення до відома користувачів, для яких складається звіт аудитора (див. параграфи А49–А50).

Відповідні дії, якщо існує суттєве викривлення фінансової звітності або потрібно оновити розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища

20. Якщо внаслідок проведення процедур, викладених у параграфах 14–15, аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення фінансової звітності або потрібно оновити розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, аудитор повинен вжити належних дій відповідно до інших МСА (див. параграф А51).

Звітування

21. Звіт аудитора повинен включати окремий розділ із заголовком «Інша інформація» або іншим прийнятним заголовком, якщо на дату звіту аудитора:

(a) для аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, аудитор отримав або очікує отримати іншу інформацію; або

(b) для аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, який не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, аудитор отримав деяку або всю іншу інформацію (див. параграф А52).

22. Якщо вимагається, щоб звіт аудитора містив розділ «Інша інформація» відповідно до параграфа 21, цей розділ повинен включати (див. параграф А53):

(a) твердження про те, що управлінський персонал несе відповідальність за іншу інформацію;

(b) зазначення:

(i) іншої інформації, якщо така є, отриманої аудитором до дати звіту аудитора;

(ii) 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);

(c) твердження про те, що думка аудитора не поширюється на іншу інформацію та відповідно, що аудитор не висловлює (або не буде висловлювати) аудиторської думки чи робити висновок з будь-яким рівнем впевненості щодо іншої інформації;

(d) опис відповідальності аудитора, яка стосується ознайомлення, розгляду та звітування щодо іншої інформації, як передбачено вимогами цього МСА; та

(e) якщо інша інформація отримана до дати звіту аудитора:

(i) твердження про те, що аудитор не виявив фактів, які б необхідно було включити до звіту; або

(ii) твердження, в якому описане невиправлене суттєве викривлення іншої інформації, якщо аудитор дійшов висновку, що має місце невиправлене суттєве викривлення іншої інформації.

23. Якщо аудитор висловлює думку із застереженням або негативну думку відповідно до МСА 705 (переглянутий)[3], аудитор повинен розглянути вплив питання, яке призводить до модифікації думки, щодо твердження, яке вимагається згідно з параграфом 22(e) (див. параграфи A54–A58).

Звітування відповідно до вимог законодавства або нормативного акта

24. 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 (див. параграф A59):

(a) ідентифікацію іншої інформації, отриманої аудитором до дати звіту аудитора;

(b) опис відповідальності аудитора стосовно іншої інформації; та

(c) чітке твердження, в якому розглядається результат роботи аудитора з цією метою.

Документація

25. Під час розгляду вимог МСА 230[4], які застосовуються до цього МСА, аудитор повинен включити до аудиторської документації:

(a) документацію про процедури, виконані згідно з цим МСА; та

(b) остаточний варіант іншої інформації, щодо якої аудитор виконав роботу, яка вимагається згідно з цим МСА.

---

[3] МСА 705 (переглянутий) *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»*.

[4] МСА 230 *«Аудиторська документація»*, параграфи 8–11.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення

Річний звіт (див. параграф 12(а))

A1. 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.

A2. 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.

A3. 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.

A4. 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.

A5. 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 акта 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 та пенсійних галузях;
- звіти про корпоративну соціальну відповідальність;
- звіти про сталий розвиток;
- звіти з питань різноманітності та створення рівних можливостей;
- звіти про відповідальність за продукцію;
- звіти про практику трудових відносин та умови праці;
- звіти про права людини.

Викривлення іншої інформації (див. параграф 12(b))

A6. 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.

A7. Концепція суттєвості може розглядатися у концептуальній основі, яка застосовується до іншої інформації, і, якщо так, то така концептуальна основа може слугувати системою координат для аудитора під час формування судження про суттєвість згідно з цим МСА. Проте у багатьох випадках може не існувати застосовної концептуальної основи, в якій ідеться про концепцію суттєвості стосовно іншої інформації. За таких обставин наведені нижче характеристики надають аудитору систему координат під час визначення, чи є суттєвим викривлення іншої інформації:

- суттєвість розглядається у контексті загальних інформаційних потреб користувачів як групи. Очікується, що користувачі іншої інформації будуть тими самими, що й користувачі фінансової звітності, оскільки можна очікувати, що такі користувачі ознайомляться з іншою інформацією, яка надає контекст до фінансової звітності;
- судження щодо суттєвості враховують конкретні обставини викривлення включно із розглядом того, чи впливатиме на користувачів невиправлене викривлення. Не всі викривлення впливатимуть на економічні рішення користувачів;
- судження щодо суттєвості передбачають міркування як щодо якісних, так і щодо кількісних чинників. Відповідно такі судження можуть враховувати характер або значення положень, які роз-

глядаються в іншій інформації у контексті річного звіту суб'єкта господарювання.

Інша інформація (див. параграф 12 (с))

A8. Додаток 1 містить приклади показників або інших положень, які можуть включатися до іншої інформації.

A9. У деяких випадках застосовна концептуальна основа фінансового звітування може вимагати розкриття конкретної інформації, але дозволяти розміщувати її не у фінансовій звітності [5]. Оскільки таке розкриття інформації вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування, воно є частиною фінансової звітності. Відповідно воно не надає іншої інформації для цілей цього МСА.

A10. Мітки даних або «теги» розширюваної мови ділової звітності (XBRL) не є іншою інформацією, як визначено у цьому МСА.

Отримання іншої інформації (див. параграф 13)

A11. Визначення документа (документів), який (які) становить (становлять) річний звіт, часто чітко ґрунтується на законодавчому, нормативному акті або звичаї. У багатьох випадках управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть за звичаєм оприлюднювати комплект документів, які разом становлять річний звіт, або могли взяти на себе зобов'язання зробити це. Проте у деяких випадках може бути неясним, який документ (які документи) є або входить (входять) до складу річного звіту. У таких випадках час і мета надання документів (а також те, для кого вони призначені)є питаннями, що можуть бути доречними для визначення аудитором, який документ (які документи) є або входить до складу річного звіту.

A12. Якщо річний звіт перекладено іншими мовами відповідно до законодавства, нормативного акта (якщо, приміром, в юрисдикції діє більше від однієї офіційної мови) або якщо складається кілька «річних звітів» згідно із різним законодавством (наприклад, якщо цінні папери суб'єкта господарювання допущені до організованих торгів у кількох юрисдикціях), можливо буде потрібно розглянути, чи становлять один або кілька «річних звітів» частину іншої інформації. Стосовно цього місцеве законодавство або нормативний акт може надавати додаткові рекомендації.

A13. Управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідають за складання річного звіту. Аудитор може повідом-

[5] Наприклад, Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 7 *«Фінансові інструменти: розкриття»* дозволяє наводити розкриття певної інформації, якої вимагають МСФЗ, або у фінансовій звітності, або включати її через перехресне посилання із фінансової звітності на певний інший звіт (заяву), такий як коментарі управлінського персоналу або звіт з оцінки ризиків, доступні для користувачів фінансової звітності на таких самих умовах, що й фінансова звітність, і в той самий час.

ляти таку інформацію управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями:

- очікування аудитора у зв'язку з отриманням остаточного варіанта річного звіту (включно із сукупністю документів, які разом становлять річний звіт) своєчасно до дати звіту аудитора, щоб аудитор міг завершити процедури, передбачені вимогами цього МСА, до дати звіту аудитора або, якщо це неможливо, якомога швидше і в будь-якому разі раніше від випуску такої інформації суб'єктом господарювання;
- можливі наслідки, якщо іншу інформацію отримують після дати звіту аудитора.

A14. Повідомлення інформації, про яку йдеться у параграфі A13,може бути особливо доречним, наприклад:

- у першому завданні з аудиту;
- якщо відбулася зміна управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
- якщо очікується, що інша інформація буде отримана після дати звіту аудитора.

A15. Якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мають затверджувати іншу інформацію до її випуску суб'єктом господарювання, то остаточний варіант такої іншої інформації – це варіант, затверджений для випуску тими, кого наділено найвищими повноваженнями.

A16. У деяких випадках річний звіт суб'єкта господарювання може бути одним документом, який має випускатись відповідно до законодавства, нормативного акта чи практики звітності суб'єкта господарювання протягом короткого часу після періоду, за який складено фінансову звітність суб'єкта господарювання, що робить його доступним аудитору до дати звіту аудитора. В інших випадках можуть бути відсутні вимоги випускати такий документ аж до певного пізнішого часу або часу, який вибирає суб'єкт господарювання. Також можуть існувати обставини, якщо річний звіт суб'єкта господарювання є сукупністю документів, кожен з яких підпорядковується різним вимогам або практиці звітності суб'єкта господарювання стосовно часу їх випуску.

A17. Можуть існувати обставини, якщо на дату звіту аудитора суб'єкт господарювання розглядає підготовку документа, який може становити частину річного звіту суб'єкта господарювання (наприклад, добровільний звіт для зацікавлених сторін), але управлінський персонал не в змозі підтвердити аудитору намір чи час підготовки такого документа. Якщо аудитор не має можливості підтвердити намір або час підготовки такого документа, він не вважається іншою інформацією для цілей цього МСА.

A18. Отримання іншої інформації своєчасно до дати звіту аудитора дає змогу внести будь-які необхідні зміни до фінансової звітності, звіту аудитора

чи іншої інформації до їх випуску. У листі-угоді з аудиту[6] може міститися посилання на домовленість із управлінським персоналом щодо надання аудитору іншої інформації своєчасно та, якщо це можливо, до дати звіту аудитора.

A19. Якщо інша інформація доступна користувачам тільки через веб-сайт суб'єкта господарювання, саме варіант іншої інформації, отриманий від суб'єкта господарювання, а не безпосередньо із веб-сайта суб'єкта господарювання, є належним документом, щодо якого аудитор виконуватиме процедури відповідно до цього МСА. Аудитор не відповідає згідно з цим МСА ні за пошук іншої інформації, у тому числі іншої інформації, яка може міститися на веб-сайті суб'єкта господарювання, ні за виконання будь-яких процедур для підтвердження того, що ця інша інформація належно відтворена на веб-сайті суб'єкта господарювання або належно передана чи відтворена в електронному вигляді.

A20. Аудитору не забороняється проставляння дати або випуск звіту аудитора у разі неотримання ним деякої чи всієї іншої інформації.

A21. Якщо інша інформація отримана після дати звіту аудитора, від аудитора не вимагається оновлення процедур, проведених відповідно до параграфів 6 і 7 МСА 560[7].

A22. МСА 580[8] встановлює вимоги та надає рекомендації щодо використання письмових запевнень. Письмове запевнення, про яке вимагається робити запит у параграфі 13(с) стосовно іншої інформації, яка буде доступною тільки після дати звіту аудитора, призначене забезпечити можливість аудитора завершити процедури, яких вимагає цей МСА, стосовно такої інформації. Крім того, аудитор може вважати корисним звернутися щодо інших письмових запевнень, наприклад, що:

- управлінський персонал повідомив аудитора про всі документи, які він очікує оприлюднити та які можуть становити іншу інформацію;
- фінансова звітність і будь-яка інша інформація, отримана аудитором до дати звіту аудитора, узгоджуються одна з одною, та інша інформація не містить будь-яких суттєвих викривлень; і
- щодо іншої інформації, яка не була отримана аудитором до дати звіту аудитора, управлінський персонал планує скласти й оприлюднити таку іншу інформацію та очікуваний час такого оприлюднення.

Ознайомлення та розгляд іншої інформації (див. параграфи 14–15)

A23. МСА 200[9] вимагає, щоб аудитор планував і проводив аудит із професійним скептицизмом. Дотримання професійного скептицизму під час ознайомлення та розгляду іншої інформації передбачає, наприклад,

[6] МСА 210 *«Узгодження умов завдань з аудиту»*, параграф A23.
[7] МСА 560 *«Подальші події»*.
[8] МСА 580 *«Письмові запевнення»*.
[9] МСА 200, параграф 15.

визнання того, що управлінський персонал може бути надто оптимістичним щодо ефективності своїх планів, а також уважність до інформації, яка може не відповідати:

(a) фінансовій звітності; або

(b) знанням аудитора, отриманим під час аудиту.

A24. Відповідно до МСА 220[10] вимагається, щоб партнер із завдання брав на себе відповідальність за керівництво, нагляд і виконання завдання з аудиту відповідно до професійних стандартів і застосовного законодавства та нормативних вимог. У контексті цього МСА чинники, які можуть враховуватись під час визначення відповідних членів команди із завдання для виконання вимог параграфів 14–15, охоплюють:

- відповідний досвід членів команди із завдання;
- чи володіють члени команди із завдання, яким доручають певні завдання, належними знаннями, отриманими під час аудиту, для виявлення невідповідності між іншою інформацією та цими знаннями;
- ступінь судження, пов'язаного із виконанням вимог параграфів 14–15. Наприклад, процедури для оцінки узгодженості показників в іншій інформації, які, як передбачається, мають бути такими самими, як суми у фінансовій звітності, можуть виконувати менш досвідчені члени команди із завдання;
- чи потрібно в разі аудиту групи робити запити аудитору компонента під час розгляду іншої інформації, пов'язаної з цим компонентом.

Розгляд того, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю (див. параграф 14(a))

A25. 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 в фінансовій звітності, наприклад «Дохід за 20X1 р. становив XXX мільйонів від продукту X та YYY мільйонів від продукту Y»;
- описи фінансових результатів, наприклад, «Загальні витрати на дослідження та розробки становили XXX у 20X1 р.».

A26. 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

[10] МСА 220 *«Контроль якості аудиту фінансової звітності»*, параграф 15(a).

передбачається, мають бути такими самими, підсумовувати або більш деталізувати суми чи інші позиції фінансової звітності, із такими показниками чи іншими положеннями фінансової звітності.

A27. Відбір показників чи інших положень для порівняння є питанням професійного судження. Чинники, доречні для такого судження, охоплюють:

- суттєвість показника чи іншого положення у контексті, в якому вони подані, що може впливати на важливість, яку користувачі надаватимуть цьому показнику чи іншому положенню (наприклад, ключовий коефіцієнт або показник);
- відносний розмір показника в порівнянні із статтями чи положеннями фінансової звітності або іншої інформації, з якою вони пов'язані, якщо чинник кількісний;
- чутливість певного показника чи іншого положення в іншій інформації, наприклад платежі на основі акцій вищому управлінському персоналу.

A28. Визначення характеру та обсягу процедур для виконання вимоги параграфа 14(а) є питанням професійного судження через те, що відповідальність аудитора згідно з цим МСА не є завданням з надання впевненості стосовно іншої інформації та не зобов'язує отримувати впевненість щодо іншої інформації. Прикладами таких процедур є:

- для інформації, яка, як передбачається, має бути такою самою, що й інформація у фінансовій звітності, – порівняння інформації з фінансовою звітністю;
- для інформації, яка, як передбачається, передає таке саме значення, що й розкриття інформації у фінансовій звітності, – порівняння використаних формулювань і розгляд суттєвості відмінностей у використаному формулюванні та чи можуть такі відмінності припускати різні значення;
- отримання від управлінського персоналу звірки показника в іншій інформації та в фінансовій звітності, а також:
  - o порівняння статей у звірці із фінансовою звітністю та іншою інформацією; та
  - o перевірка, чи є арифметично правильними обчислення у звірці.

A29. 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.

Розгляд того, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту (див. параграф 14(b))

A30. Інша інформація може містити суми чи положення, пов'язані зі знаннями аудитора, отриманими під час аудиту (за винятком наведених у параграфі 14(a)). 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».

A31. Знання аудитора, отримані під час аудиту, передбачають розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи систему внутрішнього контролю, отримані відповідно до МСА 315 (переглянутий)[11]. МСА 315 (переглянутий) визначає необхідне розуміння аудитором суб'єкта господарювання, у тому числі розуміння такого:

(a) доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники;

(b) характер суб'єкта господарювання;

(c) вибір і застосування суб'єктом господарювання облікових політик;

(d) цілей та стратегії суб'єкта господарювання;

(e) вимірювання та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання;

(f) системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

A32. Знання аудитора, отримані під час аудиту, також можуть охоплювати питання, які стосуються майбутнього. Такі питання можуть стосуватись, наприклад, перспектив провадження господарської діяльності та майбутніх грошових потоків, які аудитор розглядав під час оцінювання припущень, використаних управлінським персоналом під час перевірки на зменшення корисності таких нематеріальних активів, як гудвіл, або під час оцінювання припущень управлінського персоналу щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

A33. Під час розгляду того, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту, аудитор може зосередити основну увагу на тих питаннях в іншій інформації, які є досить важливими для того, щоб викривлення іншої інформації у зв'язку з цим питанням могло бути суттєвим.

---

[11] МСА 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*, параграфи 11–12.

A34. 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.

A35. 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, в якій такі деталі стисло викладені.

A36. Питання, чи посилається аудитор, і якщо так, то якою мірою, на відповідну аудиторську документацію або чи робить запити до відповідних членів команди із завдання або аудиторів відповідного компонента, є питанням професійного судження. Разом з тим аудитору не потрібно посилатися на відповідну аудиторську документацію або робити запити до відповідних членів команди із завдання чи аудиторів відповідного компонента про будь-яке питання, що входить до складу іншої інформації.

Постійна уважність до інших ознак того, що інша інформація може бути суттєво викривленою (див. параграф 15)

A37. Інша інформація може містити обговорення питань, які не пов'язані із фінансовою звітністю, і також може виходити за межі знань аудитора,

отриманих під час аудиту. Наприклад, інша інформація може містити звіти про викиди парникових газів суб'єктом господарювання.

A38. Постійна уважність до інших ознак того, що інша інформація, не пов'язана з фінансовою звітністю, або що знання аудитора, отримані під час аудиту, можуть бути суттєво викривленими, допомагає аудитору дотримуватися відповідних етичних вимог, згідно з якими аудитор не повинен свідомо мати відношення до іншої інформації, яка, на думку аудитора, містить твердження, яке за своєю суттю є неправдивим або вводить в оману, безвідповідально надане твердження або не містить чи приховує інформацію, яку необхідно надати, якщо такий пропуск чи приховування вводитимуть в оману [12]. Постійна уважність до інших ознак того, що інша інформація може бути суттєво викривленою, потенційно може призвести до виявлення аудитором таких питань, як:

- розбіжності між іншою інформацією та загальними знаннями (іншими, ніж знання, отримані під час аудиту) члена команди із завдання, який ознайомлюється з іншою інформацією, що змусять аудитора вважати, що ця інша інформація виглядає так, що містить суттєве викривлення; або
- внутрішня невідповідність в іншій інформації, що змусить аудитора вважати, що інша інформація виглядає такою, що містить суттєве викривлення.

Відповідні дії, якщо може існувати суттєва невідповідність або якщо інша інформація може містити суттєве викривлення (див. параграф 16)

A39. Обговорення аудитора з управлінським персоналом суттєвої невідповідності (чи іншої інформації, що виглядає такою, що містить суттєве викривлення) може містити звернення до управлінського персоналу щодо підтвердження тверджень управлінського персоналу в іншій інформації. Виходячи з додаткової інформації чи пояснень управлінського персоналу аудитор може переконатися, що інша інформація не є суттєво викривленою. Наприклад, пояснення управлінського персоналу можуть вказувати на прийнятні й достатні підстави для обґрунтованих розбіжностей у судженні.

A40. З іншого боку, обговорення з управлінським персоналом може надати додаткову інформацію, яка підтверджує висновок аудитора про те, що існує суттєве викривлення іншої інформації.

A41. Для аудитора може виявитись складнішим протистояти управлінському персоналу у питаннях судження, ніж у питаннях, які за своїм характером більше ґрунтуються на фактах. Проте можуть існувати обставини, якщо аудитор доходить висновку, що інша інформація містить твердження, яке не узгоджується із фінансовою звітністю або знаннями аудитора, отриманими під час аудиту. Такі обставини можуть поставити під сумнів

[12] Кодекс РМСЕБ, параграф 110.2.

іншу інформацію, фінансову звітність або знання аудитора, отримані під час аудиту.

A42. Оскільки існує ціла низка можливих суттєвих викривлень іншої інформації, характер та обсяг інших процедур, які аудитор може виконати, щоб дійти висновку, чи існує суттєве викривлення іншої інформації, є питанням професійного судження аудитора за конкретних обставин.

A43. Якщо питання не пов'язане з фінансовою звітністю або знаннями аудитора, отриманими під час аудиту, аудитор може не мати можливості оцінити відповіді управлінського персоналу на запити аудитора в повній мірі. Проте виходячи із додаткової інформації чи пояснень управлінського персоналу або після змін, внесених управлінським персоналом до іншої інформації, аудитор може переконатися, що суттєвої невідповідності більше не існує або що інша інформація більше не містить суттєвого викривлення. Якщо аудитор не може дійти висновку, що суттєва невідповідність більше не існує або що інша інформація більше не є суттєво викривленою, аудитор може звернутися до управлінського персоналу щодо консультування із компетентною третьою стороною (наприклад, експертом чи юрисконсультом управлінського персоналу). У деяких випадках після розгляду відповідей управлінського персоналу аудитор не може дійти висновку, чи існує або не існує суттєве викривлення іншої інформації. Заходи, яких аудитор може вжити у такому випадку, включають один або кілька заходів із наведених нижче:

- отримання консультації від юрисконсульта аудитора;
- розгляд впливу на звіт аудитора, наприклад, чи описувати обставини, якщо існує обмеження, встановлене управлінським персоналом; або
- відмова від завершення аудиту, якщо така відмова можлива за застосовним законодавством або нормативним актом.

Відповідні дії, якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації

Відповідні дії, якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення в іншій інформації, отриманій до дати звіту аудитора (див. параграф 18)

A44. Заходи, яких вживає аудитор, якщо інша інформація не виправлена після повідомлення інформації про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями, є питанням професійного судження аудитора. Аудитор може враховувати, чи викликає сумнів пояснення, надане управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно відмови від виправлень, у чесності або сумлінності управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад, у разі, якщо аудитор підозрює намір ввести в оману. Аудитор може також вважати потрібним звернутися за юридичною консультацією. У деяких випадках від аудитора може вимагатися згідно із законодавчим, нормативним актом або іншими професійними стандартами повідомля-

ти інформацію про таке питання регуляторному органу чи відповідній професійній організації.

Вплив на звітування (див. параграф 18(a))

A45. За рідкісних обставин відмова від висловлення думки щодо фінансової звітності може бути доречною, якщо відмова виправити суттєве викривлення іншої інформації ставить під сумнів чесність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що це ставить під сумнів достовірність аудиторських доказів у цілому.

Відмова від завершення завдання (див. параграф 18(b))

A46. Відмова від завершення завдання, якщо така відмова можлива згідно із застосованим законодавством або нормативним актом, може бути доречною, коли обставини, що стосуються відмови виправити суттєве викривлення іншої інформації, ставлять під сумнів чесність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що це ставить під сумнів достовірність запевнень, отриманих від них протягом аудиту.

Особливі положення щодо суб'єктів господарювання у державному секторі (див. параграф 18(b))

A47. Відмова від завершення завдання може бути неможливою у державному секторі. У таких випадках аудитор може надати звіт до відповідного органу із зазначенням деталей питання або може вжити інших належних заходів.

Відповідні дії, якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації, отриманої після дати звіту аудитора (див. параграф 19)

A48. Якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації, отриманої після дати звіту аудитора, і таке суттєве викривлення було виправлене, то процедури аудитора відповідно до обставин включають визначення того, що виправлення зроблене (відповідно до параграфа 17(a)), і можуть містити огляд заходів, вжитих управлінським персоналом щодо повідомлення тих, хто раніше отримав іншу інформацію, про внесення до неї змін.

A49. Якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не погоджуються виправити іншу інформацію, вжиття відповідних дій для належного доведення інформації про невиправлене суттєве викривлення до відома користувачів, для яких складається звіт аудитора, потребує застосування професійного судження і може зазнавати впливу відповідного законодавства або нормативного акта конкретної юрисдикції. Відповідно аудитор може вважати прийнятним звернутися за юридичною консультацією щодо своїх юридичних прав і обов'язків.

A50. Якщо суттєве викривлення іншої інформації залишається невиправленим, відповідні дії, яких аудитор може вжити для належного дове-

дення інформації про невиправлене суттєве викривлення до відома користувачів, для яких складається звіт аудитора, охоплюють, якщо це дозволяється законодавчим або нормативним актом, наприклад, таке:

- надання нового чи доповненого звіту аудитора управлінському персоналу включно з модифікованим розділом відповідно до параграфа 22 і звернення до управлінського персоналу щодо надання цього нового чи зміненого звіту аудитора користувачам, для яких складається звіт аудитора. При цьому аудитору може бути необхідним розглянути вплив, якщо такий є, на дату нового чи доповненого звіту аудитора з огляду на вимоги МСА або застосовного законодавства чи нормативного акта. Аудитор може також здійснити огляд заходів, вжитих управлінським персоналом для надання нового чи доповненого звіту аудитора таким користувачам;
- доведення інформації про суттєве викривлення іншої інформації до відома користувачів, для яких складається звіт аудитора (наприклад, розгляд питання на загальних зборах акціонерів);
- повідомлення інформації про невиправлене суттєве викривлення регуляторному органу чи відповідній професійній організації; або
- розгляд впливу щодо доречності продовження завдання (див. також параграф А46).

Відповідні дії, якщо існує суттєве викривлення у фінансовій звітності або потрібно оновити розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища (див. параграф 20)

А51. 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 оцінку ризиків аудитором [13];
- відповідальності аудитора за оцінку впливу виявлених викривлень на аудиті невиправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність [14];
- відповідальності аудитора, що стосується подальших подій [15].

Звітування (див. параграфи 21–24)

А52. Стосовно 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

[13] МСА 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*, параграфи 11, 31 і А1.

[14] МСА 450 *«Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»*.

[15] МСА 560 *«Подальші події»*, параграфи 10 і 14.

інформації, за яку передбачена відповідальність аудитора згідно з 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.

Приклади тверджень (див. параграфи 21–22)

A53. Приклади розділу «Інша інформація» звіту аудитора наведені в Додатку 2.

Вплив на звітування, якщо думка аудитора щодо фінансової звітності містить застереження чи є негативною (див. параграф 23)

A54. Думка із застереженням чи негативна думка аудитора щодо фінансової звітності може не мати вплив на твердження, якого вимагає параграф 22 (е), 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, як наведено у параграфах A55–A58.

Думка із застереженням внаслідок суттєвого викривлення у фінансовій звітності

A55. 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 обсягу

A56. 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, якого вимагає параграф 22(е), 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

A57. Негативна думка щодо фінансової звітності, яка стосується конкретного(их) питання (питань), описаного(их) у параграфі «Основа для негативної думки», не звільняє аудитора від опису у звіті суттєвих викривлень іншої інформації відповідно до параграфа 22(e) (ii). Якщо негативна думка висловлена щодо фінансової звітності, аудитору може бути необхідно в належний спосіб модифікувати твердження, якого вимагає параграф 22(e), 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

A58. 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, в якому розглядаються вимоги щодо звітування згідно з цим МСА.

Звіт щодо вимог законодавства або нормативних актів (див. параграф 24)

A59. МСА 200[16] пояснює, що від аудитора може вимагатися дотримання юридичних або нормативних вимог на додаток до цього МСА. Якщо це так, аудитор може бути зобов'язаний використовувати спеціальну структуру або формулювання в звіті аудитора, які відрізняються від наведених у цьому МСА. Послідовне застосування в звіті аудитора, якщо аудит проводився відповідно до МСА, сприяє ступеню довіри на глобальному ринку, полегшуючи можливість ідентифікації тих аудитів, які проводились відповідно до міжнародно визнаних стандартів. Якщо відмінності між юридичними або нормативними вимогами та цим МСА стосовно звіту щодо іншої інформації пов'язані тільки зі структурою та формулюванням у звіті аудитора та, принаймні, кожен із елементів, зазначених у параграфі 24, включений до звіту аудитора, в звіті аудитора можна посилатися на Міжнародні стандарти аудиту. Відповідно за таких обставин вважається, що аудитор дотримується вимог цього МСА, навіть якщо структура та формулювання, використані в звіті аудитора, встановлені юридичними або нормативними вимогами.

[16] МСА 200, параграф A55.

Додаток 1

(див. параграфи 14, А8)

Приклади показників або інших положень, які можна включати до іншої інформації

Нижче наведено приклади показників та інших положень, які можна включати до іншої інформації. Не передбачається, що цей перелік є вичерпним.

Суми

- Суми у стислому огляді основних фінансових результатів, такі як чистий дохід, прибуток на акцію, дивіденди, продажі та інші операційні доходи, а також придбання і операційні витрати.
- Відібрані операційні дані, такі як дохід від діяльності, що триває, за основними сферами діяльності або продажі за географічними сегментами чи асортиментом продукції.
- Окремі суми, такі як розміщення активів, забезпечення на судові процеси, зменшення корисності активів, податкові коригування, забезпечення на відновлення навколишнього середовища, а також витрати на реструктуризацію і реорганізацію.
- Інформація про ліквідність і капітальні ресурси, такі як: грошові кошти, їх еквіваленти та ринкові цінні папери; дивіденди; позики, фінансова оренда та частка меншості.
- Капітальні видатки за сегментами або підрозділами.
- Суми, пов'язанні з позабалансовими угодами та їх фінансовим впливом.
- Суми гарантійних та контрактних зобов'язань, юридичних або екологічних позовів, а також інших зумовленостей.
- Фінансові показники або коефіцієнти, такі як валовий прибуток, прибуток на середню суму використовуваного капіталу, прибуток на середню суму акціонерного капіталу, коефіцієнт поточної ліквідності, коефіцієнт покриття відсотків і співвідношення власних і запозичених коштів. Деякі з них можна безпосередньо звіряти з фінансовою звітністю.

Інші положення

- Пояснення суттєвих облікових суджень і пов'язаних з ними оцінок.
- Ідентифікація пов'язаних сторін та опис операцій з ними.
- Виклад політик суб'єкта господарювання або підходу щодо управління товарними, валютними та відсотковими ризиками, наприклад за допомогою використання форвардних контрактів, відсоткових свопів або інших фінансових інструментів.
- Описи характеру позабалансових угод.

- Описи гарантійних зобов'язань, зобов'язань з відшкодування збитків, контрактних зобов'язань, судових справ або справ, порушених щодо екологічної відповідальності, та інших зумовленостей включно з якісними оцінками управлінського персоналу відповідних ризиків суб'єкта господарювання.
- Описи змін у законодавчих або нормативних вимогах, таких як нові податкові чи екологічні вимоги, які суттєво вплинули на діяльність або режим оподаткування суб'єкта господарювання, що матимуть суттєвий вплив на майбутні фінансові перспективи суб'єкта господарювання.
- Якісні оцінки управлінським персоналом впливу нових стандартів фінансового звітування, які набрали чинності протягом періоду або наберуть чинності в наступному періоді, на фінансові результати, фінансовий стан і грошові потоки суб'єкта господарювання.
- Загальний опис бізнес-середовища та перспектив діяльності.
- Огляд стратегії.
- Описи тенденцій ринкових цін на основні товари чи сировину.
- Порівняння пропозиції, попиту та регуляторного середовища в різних географічних регіонах.
- Пояснення конкретних чинників, які впливають на рентабельність суб'єкта господарювання в конкретних сегментах.

Додаток 2

(див. параграфи 21–22, А53)

Приклади звітів аудитора, які стосуються іншої інформації

- Приклад 1. Звіт аудитора щодо будь-якого суб'єкта господарювання, незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, який містить немодифіковану думку, якщо аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора та не виявив суттєвого викривлення іншої інформації.
- Приклад 2. Звіт аудитора щодо суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який містить немодифіковану думку, якщо аудитор отримав частину іншої інформації до дати звіту аудитора, не виявив суттєвого викривлення іншої інформації та очікує отримати решту інформації після дати звіту аудитора.
- Приклад 3. Звіт аудитора щодо суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який містить немодифіковану думку, якщо аудитор отримав частину іншої інформації до дати звіту аудитора, не виявив суттєвого викривлення іншої інформації та очікує отримати решту інформації після дати звіту аудитора.
- Приклад 4. Звіт аудитора суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який містить немодифіковану думку, якщо аудитор не отримав іншої інформації до дати звіту аудитора, але очікує отримати таку інформацію після дати звіту аудитора.
- Приклад 5. Звіт аудитора щодо будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, який містить немодифіковану думку, якщо аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора та дійшов висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації.
- Приклад 6. Звіт аудитора щодо будь-якого суб'єкта господарювання, незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, який містить думку із застереженням, якщо аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора та існує обмеження обсягу стосовно суттєвої статті в консолідованій фінансовій звітності, яке впливає також на іншу інформацію.
- Приклад 7. Звіт аудитора щодо будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, який містить негативну думку, якщо аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора і негативна думка щодо консолідованої фінансової звітності впливає також на іншу інформацію.

Приклад 1. Звіт аудитора щодо будь-якого суб'єкта господарювання, незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, який містить немодифіковану думку, якщо аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора та не виявив суттєвого викривлення іншої інформації.

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600[1] не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий)[2].**
- **Ключові питання аудиту були повідомлені відповідно до МСА 701[3].**
- **Аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора та не виявив суттєвого викривлення іншої інформації.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

[1] МСА 600 *«Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»*.

[2] МСА 570 (переглянутий) «*Безперервність діяльності*».

[3] МСА 701 «*Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора*». Розділ «Ключові питання аудиту» потрібний тільки для суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів.

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності [4]

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

[Ключові питання аудиту [5]

Ключові питання аудиту – це питання, що, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядалися в контексті нашого аудиту фінансової звітності в цілому та враховувались при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань.

[*Опис кожного з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701*.]]

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад, «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

Управлінський персонал [6] несе відповідальність за іншу інформацію. Інша інформація складається з [інформації, яка міститься в звіті X[7], але не є фінансовою звітністю та нашим звітом аудитора щодо неї.]

---

4 Підзаголовок *«Звіт щодо аудиту фінансової звітності» не потрібен за обставин, якщо застосовується інший підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів».*

5 Розділ *«Ключові питання аудиту»* потрібний тільки для суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів.

6 Або інші терміни, прийнятні у контексті правової системи конкретної юрисдикції.

7 Для ідентифікації іншої інформації можна використовувати конкретніший опис іншої інформації, такий як «звіт управлінського персоналу та звіт голови правління».

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЩОДО ІНШОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Наша думка щодо фінансової звітності не поширюється на іншу інформацію та ми не робимо висновок з будь-яким рівнем впевненості щодо цієї іншої інформації.

У зв'язку з нашим аудитом фінансової звітності нашою відповідальністю є ознайомитися з іншою інформацією та при цьому розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією і фінансовою звітністю або нашими знаннями, отриманими під час аудиту, або чи ця інша інформація виглядає такою, що містить суттєве викривлення. Якщо на основі проведеної нами роботи ми доходимо висновку, що існує суттєве викривлення цієї іншої інформації, ми зобов'язані повідомити про цей факт. Ми не виявили таких фактів, які потрібно було б включити до звіту.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваження, за фінансову звітність[8]

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий)* [9] *– див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий*).]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий)*.]

[Партнером із завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [*повне ім'я*][10].]

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

АУДИТ

[8] В усіх прикладах звітів аудитора терміни «управлінський персонал» та «ті, кого наді-лено найвищими повноваженнями» можна за потреби замінювати іншими термінами, прийнятними у контексті правової системи конкретної юрисдикції

[9] МСА 700 (переглянутий) «*Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності*».

[10] Повне ім'я партнера із завдання зазначається в звіті аудитора в аудитах повного комплекту фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, за винятком рідкісних обставин, за яких обґрунтовано очікується, що розкриття такої інформації призведе до значної загрози особистій безпеці (див. МСА 700 (переглянутий), параграф 46).

Приклад 2. Звіт аудитора щодо суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який містить немодифіковану думку, якщо аудитор отримав частину іншої інформації до дати звіту аудитора, не виявив суттєвого викривлення іншої інформації та очікує отримати решту інформації після дати звіту аудитора.

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Ключові питання аудиту були повідомлені відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор отримав частину іншої інформації до дати звіту аудитора, не виявив суттєвого викривлення іншої інформації та очікує отримати решту інформації після дати звіту аудитора.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності[11]

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту – це питання, що, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядалися в контексті нашого аудиту фінансової звітності в цілому та враховувались при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань.

[*Опис кожного з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701.*]

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад, «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

Управлінський персонал [12] несе відповідальність за іншу інформацію. Інша інформація складається зі звіту X [13] (але не є фінансовою звітністю та нашим звітом аудитора щодо неї), який ми отримали до дати цього звіту аудитора, і звіту Y, який ми очікуємо отримати після цієї дати.

[11] Підзаголовок *«Звіт щодо аудиту фінансової звітності»* не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок *«Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів».*

[12] Або інші терміни, прийнятні у контексті законодавчої бази певної юрисдикції.

[13] Для ідентифікації іншої інформації можна використовувати конкретніший опис іншої інформації, такий як «звіт управлінського персоналу та звіт голови правління».

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЩОДО ІНШОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Наша думка щодо фінансової звітності не поширюється на іншу інформацію та ми не робимо висновку з будь-яким рівнем впевненості щодо цієї іншої інформації.

У зв'язку з нашим аудитом фінансової звітності нашою відповідальністю є ознайомитися з іншою інформацією, заначеною вище, та при цьому розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією і фінансовою звітністю або нашими знаннями, отриманими під час аудиту, або чи ця інша інформація має вигляд такої, що містить суттєве викривлення.

Якщо на основі проведеної нами роботи стосовно іншої інформації, отриманої до дати звіту аудитора, ми доходимо висновку, що існує суттєве викривлення цієї іншої інформації, ми зобов'язані повідомити про цей факт. Ми не виявили таких фактів, які б необхідно було включити до звіту.

[Коли ми ознайомимося зі звітом Y, якщо ми дійдемо висновку, що він містить суттєве викривлення, нам потрібно буде повідомити інформацію про це питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та [*слід описати заходи, застосовні в цій юрисдикції*[14].]]

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваження, за фінансову звітність[15]

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий).*]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 у МСА 700 (переглянутий)*.]

Партнером із завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [*повне ім'я*] [16].

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

---

[14] Цей додатковий параграф може бути корисним, якщо аудитор виявив невиправлене суттєве викривлення іншої інформації, отриманої після дати звіту аудитора, та має юридичне зобов'язання вжити конкретного заходу у відповідь.

[15] Або інші терміни, прийнятні в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

[16] Повне ім'я партнера із завдання зазначається в звіті аудитора в аудитах повного комплекту фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, за винятком рідкісних обставин, за яких обґрунтовано очікується, що розкриття такої інформації призведе до значної загрози особистій безпеці (див. МСА 700 (переглянутий), параграф 46).

Приклад 3. Звіт аудитора щодо суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який містить немодифіковану думку, якщо аудитор отримав частину іншої інформації до дати звіту аудитора, не виявив суттєвого викривлення іншої інформації та очікує отримати решту інформації після дати звіту аудитора.

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор отримав частину іншої інформації до дати звіту аудитора, не виявив суттєвого викривлення іншої інформації та очікує отримати решту інформації після дати звіту аудитора.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад, «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

Управлінський персонал[17] несе відповідальність за іншу інформацію. Інша інформація, отримана на дату цього звіту аудитора, є [інформацією, яка міститься у звіті X[18], але не є фінансовою звітністю та нашим звітом аудитора щодо неї.]

Наша думка щодо фінансової звітності не поширюється на іншу інформацію і ми не робимо висновок з будь-яким рівнем впевненості щодо цієї іншої інформації.

У зв'язку з нашим аудитом фінансової звітності нашою відповідальністю є ознайомитися з іншою інформацією та при цьому розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією і фінансовою звітністю або нашими знаннями, отриманими під час аудиту, або чи ця інша інформація має вигляд такої, що містить суттєве викривлення.

Якщо на основі проведеної нами роботи стосовно іншої інформації, отриманої до дати звіту аудитора, ми доходимо висновку, що існує суттєве викривлення

[17] Або інші терміни, прийнятні у контексті правової системи конкретної юрисдикції.

[18] Для ідентифікації іншої інформації можна використовувати конкретніший опис іншої інформації, такий як «звіт управлінського персоналу та звіт голови правління».

цієї іншої інформації, ми зобов'язані повідомити про цей факт. Ми не виявили таких фактів, які б необхідно було включити до звіту.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваження, за фінансову звітність[19]

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 в МСА 700 (переглянутий).*]

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 в МСА 700 (переглянутий).*]

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

[19] Або інші терміни, прийнятні у контексті правової системи конкретної юрисдикції.

Приклад 4. Звіт аудитора суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який містить немодифіковану думку, якщо аудитор не отримав іншої інформації до дати звіту аудитора, але очікує отримати таку інформацію після дати звіту аудитора.

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність у МСА 210.**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовані до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Ключові питання аудиту були повідомлені відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор не отримав іншої інформації до дати звіту аудитора, але очікує отримати таку інформацію після дати звіту аудитора.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Додатково до аудиту фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту фінансової звітності [20]

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту – це питання, що, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядалися в контексті нашого аудиту фінансової звітності в цілому та враховувались при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань.

[*Опис кожного з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701*.]

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад, «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

Управлінський персонал [21] несе відповідальність за іншу інформацію. Інша інформація складається з [інформації, яка міститься в звіті X [22], але не є фі-

[20] Підзаголовок *«Звіт щодо аудиту фінансової звітності»* не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок *«Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів»*.

[21] Або інші терміни, прийнятні в контексті правової системи конкретної юрисдикції

[22] Для ідентифікації іншої інформації можна використовувати конкретніший опис іншої інформації, такий як «звіт управлінського персоналу та звіт голови правління».

нансовою звітністю та нашим звітом аудитора щодо неї]. Очікується, що звіт X буде наданий нам після дати цього звіту аудитора.

Наша думка щодо фінансової звітності не поширюється на іншу інформацію та ми не робимо висновок з будь-яким рівнем впевненості щодо цієї іншої інформації.

У зв'язку з нашим аудитом фінансової звітності нашою відповідальністю є ознайомитися з іншою інформацією, зазначеною вище, якщо вона буде нам надана, та при цьому розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю або нашими знаннями, отриманими під час аудиту, або чи ця інформація має вигляд такої, що містить суттєве викривлення.

[Коли ми ознайомимося зі звітом X, якщо ми дійдемо висновку, що в ньому існує суттєве викривлення, нам потрібно повідомити інформацію про це питання, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та [*слід описати заходи, застосовні в цій юрисдикції* [23]].].

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваження, за фінансову звітність[24]

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 в МСА 700 (переглянутий)*.]

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 в МСА 700 (переглянутий)*.]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 в МСА 700 (переглянутий).*]

Партнером із завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора є [*повне ім'я*].

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

[23] Цей додатковий параграф може бути корисним, якщо аудитор ідентифікував невиправлене суттєве викривлення іншої інформації, отриманої після дати звіту аудитора, та має юридичне зобов'язання вжити конкретного заходу у відповідь.

[24] Або інші терміни, прийнятні у контексті правової системи конкретної юрисдикції.

Приклад 5. Звіт аудитора щодо будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, який містить немодифіковану думку, якщо аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора та дійшов висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації.

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 не застосовується).**
- **Фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Ключові питання аудиту були повідомлені відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор отримав всю іншу інформацію до дати звіту аудитора та дійшов висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад, «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

Управлінський персонал [25] несе відповідальність за іншу інформацію. Інша інформація складається з [інформації, яка міститься в звіті X [26], але не є фінансовою звітністю та нашим звітом аудитора щодо неї.]

Наша думка щодо фінансової звітності не поширюється на іншу інформацію і ми не робимо висновок будь-яким рівнем впевненості щодо цієї фінансової звітності.

У зв'язку з нашим аудитом фінансової звітності нашою відповідальністю є ознайомитися з іншою інформацією та при цьому розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю або нашими знаннями, отриманими під час аудиту, або чи ця інша інформація має вигляд такої, що містить суттєве викривлення.

Якщо на основі проведеної нами роботи ми доходимо висновку, що існує суттєве викривлення цієї іншої інформації, ми зобов'язані повідомити про цей

[25] Або інші терміни, прийнятні в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

[26] Для ідентифікації іншої інформації можна використовувати конкретніший опис іншої інформації, такий як «звіт управлінського персоналу та звіт голови правління».

факт. Як описано нижче, ми дійшли висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації.

[*Опис суттєвого викривлення іншої інформації*]

[**Ключові питання аудиту**[27]

Ключові питання аудиту – це питання, що, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядалися в контексті нашого аудиту фінансової звітності в цілому та враховувались при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань.

[*Опис кожного з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701*.]]

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваження, за фінансову звітність[28]

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 в МСА 700 (переглянутий)*.]

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 1 в МСА 700 (переглянутий)*.]

[Партнером із завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора є [*повне ім'я*][29].]

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

[27] Розділ *«Ключові питання аудиту»* потрібний тільки для суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів.

[28] Або інші терміни, прийнятні в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

[29] Повне ім'я партнера із завдання зазначається в звіті аудитора в аудитах повного комплекту фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, за винятком рідкісних обставин, за яких обґрунтовано очікується, що розкриття такої інформації призведе до значної загрози особистій безпеці (див. МСА 700 (переглянутий), параграф 46).

Приклад 6. Звіт аудитора щодо будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, який містить думку із застереженням, якщо аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора та існує обмеження обсягу стосовно суттєвої статті в консолідованій фінансовій звітності, яке впливає також на іншу інформацію.

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту консолідованої фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання є аудитом групи (тобто застосовується МСА 600).**
- **Консолідована фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності за консолідовану фінансову звітність управлінського персоналу відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор не зміг отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо інвестиції в асоційовану компанію, що зареєстрована в іноземній юрисдикції. Ймовірний вплив неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі вважається суттєвим, проте не всеохоплюючими для консолідованої фінансової звітності (тобто думка із застереженням є доречною).**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Ключові питання аудиту були повідомлені відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора, і питання, що призводить до думки із застереженням щодо консолідованої фінансової звітності, впливає також на іншу інформацію.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо консолідованої фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання консолідованої фінансової звітності.**
- **Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Думка із застереженням

Ми провели аудит консолідованої фінансової звітності компанії ABC і її дочірніх підприємств («Група»), що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та консолідованого звіту про сукупний дохід, консолідованого звіту про зміни у власному капіталі та консолідованого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до консолідованої фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком можливого впливу питання, описаного в розділі *«Основа для думки із застереженням»* нашого звіту, консолідована фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) консолідований фінансовий стан Групи на 31 грудня 20X1 р., та її консолідовані фінансові результати і консолідовані грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки із застереженням

Інвестицію Групи в придбану протягом року асоційовану компанію XYZ, що зареєстрована в іноземній юрисдикції та відображену в обліку за методом участі в капіталі, відображено у консолідованому звіті про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р. у сумі xxx; частку компанії ABC у чистому прибутку компанії XYZ у сумі xxx включено до прибутку компанії ABC за рік, що закінчився зазначеною датою. Ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо балансової вартості інвестиції компанії ABC у компанію XYZ станом на 31 грудня 20X1 р. та частки компанії ABC у чистому прибутку компанії XYZ за рік, оскільки нам відмовили в доступі до фінансової інформації, управлінського персоналу та аудиторів компанії XYZ. Отже, ми не змогли визначити, чи є потреба в будь-яких коригуваннях цих сум.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Групи згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту консолідованої фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки із застереженням.

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад, «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

Управлінський персонал [30] несе відповідальність за іншу інформацію. Інша інформація складається з [інформації, яка міститься в звіті X [31], але не є консолідованою фінансовою звітністю та нашим звітом аудитора щодо неї.]

Наша думка щодо консолідованої фінансової звітності не поширюється на іншу інформацію і ми не робимо висновок з будь-яким рівнем впевненості щодо цієї іншої інформації.

У зв'язку з нашим аудитом консолідованої фінансової звітності нашою відповідальністю є ознайомитися з іншою інформацією та при цьому розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та консолідованою фінансовою звітністю або нашими знаннями, отриманими під час аудиту, або чи ця інша інформація має вигляд такої, що містить суттєве викривлення.

Якщо на основі проведеної нами роботи ми доходимо висновку, що існує суттєве викривлення цієї іншої інформації, ми зобов'язані повідомити про цей факт. Як описано вище у розділі *«Основа для думки із застереженням»*, ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо балансової вартості інвестиції компанії ABC у компанію XYZ станом на 31 грудня 20X1 р. та частки компанії ABC у чистому прибутку компанії XYZ за цей рік. Відповідно ми не можемо дійти висновку, чи інша інформація містить суттєве викривлення стосовно цього питання.

[**Ключові питання аудиту** [32]

Ключові питання аудиту – це питання, що, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту консолідованої фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядалися в контексті нашого аудиту консолідованої фінансової звітності в цілому та при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань. Додатково до питання, описаного в розділі *«Основа для думки із застереженням»*, ми визначили, що описані нижче питання є ключовими питаннями аудиту, які слід відобразити в нашому звіті.

[*Опис кожного з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701*.]]

[30] Або інші терміни, прийнятні в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

[31] Для ідентифікації іншої інформації можна використовувати конкретніший опис іншої інформації, такий як «звіт управлінського персоналу та звіт голови правління».

[32] Розділ *«Ключові питання аудиту»* потрібний тільки для суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваження, за консолідовану фінансову звітність[33]

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 2 в МСА 700 (переглянутий).*]

Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 2 в МСА 700 (переглянутий).*]

[Партнером із завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [повне ім'я][34].]

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

[33] Або інші терміни, прийнятні в контексті правової системи конкретної юрисдикції

[34] Повне ім'я партнера із завдання зазначається в звіті аудитора в аудитах повного комплекту фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, за винятком рідкісних обставин, за яких обґрунтовано очікується, що розкриття такої інформації призведе до значної загрози особистій безпеці (див. МСА 700 (переглянутий), параграф 46).

Приклад 7. Звіт аудитора щодо будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, який містить негативну думку, якщо аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора і негативна думка щодо консолідованої фінансової звітності впливає також на іншу інформацію.

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту консолідованої фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання є аудитом групи (тобто застосовується МСА 600).**
- **Консолідована фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності за консолідовану фінансову звітність управлінського персоналу відповідно до МСА 210.**
- **Консолідована фінансова звітність суттєво викривлена внаслідок непроведення консолідації дочірнього підприємства. Суттєве викривлення вважається всеохоплюючим для консолідованої фінансової звітності. Вплив викривлення на консолідовану фінансову звітність не було визначено, оскільки це неможливо було визначити на практиці (тобто негативна думка є доречною).**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій чи умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Ключові питання аудиту були повідомлені відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор отримав всю іншу інформацію до дати звіту аудитора, і питання, що призводить до негативної думки щодо консолідованої фінансової звітності, впливає також на іншу інформацію.**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо консолідованої фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання консолідованої фінансової звітності.**
- **Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Негативна думка

Ми провели аудит консолідованої фінансової звітності компанії ABC та її дочірніх підприємств («Група»), що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та консолідованого звіту про сукупний дохід, консолідованого звіту про зміни у власному капіталі та консолідованого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, а також приміток до консолідованої фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, оскільки питання, описане в розділі *«Основа для негативної думки»* нашого звіту, є значущим, консолідована фінансова звітність, що додається, не відображає достовірно (або *не надає правдиву та неупереджену інформацію про*) консолідований фінансовий стан Групи на 31 грудня 20X1 р., та її консолідовані фінансові результати і консолідовані грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для негативної думки

Як зазначено в Примітці X, Група не консолідувала дочірнє підприємство XYZ, яке Група придбала протягом 20X1 р., оскільки до цього часу вона не змогла визначити справедливу вартість певних суттєвих активів і зобов'язань дочірнього підприємства станом на дату придбання. Тому ця інвестиція відображена в обліку за собівартістю. Відповідно до вимог МСФЗ Група повинна була консолідувати це дочірнє підприємство та обліковувати придбання на основі попередньо оцінених сум. Якби Група консолідувала компанію XYZ, вплив на велику кількість елементів консолідованої фінансової звітності, що додається, був би суттєвим. Вплив непроведення консолідації на консолідовану фінансову звітність не було визначено.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Групи згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту консолідованої фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої негативної думки.

Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад, «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

Управлінський персонал [35] несе відповідальність за іншу інформацію. Інша інформація складається з [інформації, яка міститься в звіті X [36], але не містить консолідованої фінансової звітності та нашого звіту аудитора щодо неї.]

Наша думка щодо консолідованої фінансової звітності не поширюється на іншу інформацію і ми не робимо висновок з будь-яким рівнем впевненості щодо цієї іншої інформації.

У зв'язку з нашим аудитом консолідованої фінансової звітності нашою відповідальністю є ознайомитися з іншою інформацією та при цьому розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та консолідованою фінансовою звітністю або нашими знаннями, отриманими під час аудиту, або чи ця інша інформація має вигляд такої, що містить суттєве викривлення. Якщо на основі проведеної нами роботи ми доходимо висновку, що існує суттєве викривлення цієї іншої інформації, ми зобов'язані повідомити про цей факт. Як описано вище у розділі *«Основа для негативної думки»*, Група повинна була консолідувати компанію XYZ і обліковувати придбання на основі попередньо оцінених сум. Ми дійшли висновку, що інша інформація суттєво викривлена з тієї самої причини – стосовно сум чи інших статей у звіті X, на які впливає непроведена консолідація компанії XYZ.

[**Ключові питання аудиту** [37]

Ключові питання аудиту – це питання, що, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту консолідованої фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядалися в контексті нашого аудиту консолідованої фінансової звітності в цілому та при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань. Додатково до питання, описаного в розділі *«Основа для негативної думки»*, ми визначили, що описані нижче питання є ключовими питаннями аудиту, які слід відобразити в нашому звіті.

[*Опис кожного з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701*.]]

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваження, за консолідовану фінансову звітність [38]

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 2 в МСА 700 (переглянутий)*.]

---

[35] Або інші терміни, прийнятні в контексті правової системи конкретної юрисдикції

[36] Для ідентифікації іншої інформації можна використовувати конкретніший опис іншої інформації, такий як «звіт управлінського персоналу та звіт голови правління».

[37] Розділ *«Ключові питання аудиту»* потрібний тільки для суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів.

[38] Або інші терміни, прийнятні в контексті правової системи конкретної юрисдикції

Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності

[*Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутий) – див. приклад 2 в МСА 700 (переглянутий)*.]

[Партнером із завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [*повне ім'я*][39].]

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*]

[*Дата*]

[39] Повне ім'я партнера із завдання зазначається в звіті аудитора в аудитах повного комплекту фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, за винятком рідкісних обставин, за яких обґрунтовано очікується, що розкриття такої інформації призведе до значної загрози особистій безпеці (див. МСА 700 (переглянутий), параграф 46).

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 800 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)

«ОСОБЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ – АУДИТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, СКЛАДЕНОЇ ВІДПОВІДНО ДО КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1–3

Дата набрання чинності 4

Ціль 5

Визначення 6–7

Вимоги

Особливі положення щодо прийняття завдання 8

Особливі положення щодо планування та проведення аудиту 9–10

Формування думки та особливі положення щодо складання звіту 11–14

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення концептуальної основи спеціального призначення A1–A4

Особливі положення щодо прийняття завдання A5–A8

Особливі положення щодо планування та проведення аудиту A9–A12

Формування думки та особливі положення щодо складання звіту . A13–A21

Додаток. Приклади звітів аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення

Міжнародний стандарт аудиту (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»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) серії 100–700 застосовуються до аудиту фінансової звітності. Цей МСА розглядає особливі положення застосування МСА в процесі аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.

2. Цей МСА складений у контексті повного комплекту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення. МСА 805 (переглянутий)[1] розглядає особливі положення щодо аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента, рахунку або статті фінансового звіту.

3. Цей МСА не змінює вимог інших МСА; він не має також за мету вирішувати всі особливі питання, які можуть виникнути в умовах завдання.

Дата набрання чинності

4. Цей МСА чинний для аудиту фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше.

Ціль

5. Ціллю аудитора при застосуванні МСА під час проведення аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення, є належний розгляд особливих положень щодо:

   (a) прийняття завдання;

   (b) планування і виконання цього завдання; та

   (c) формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності.

Визначення

6. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:

   (a) фінансова звітність спеціального призначення (special purpose financial statements) – фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення (див. параграф А4);

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

[1] МСА 805 (переглянутий), *«Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та особливих елементів, рахунків, або статей фінансового звіту»*.

концептуальною основою дотримання вимог[2] (див. параграф- фи А1–А4).

7. Посилання на «фінансову звітність» у цьому МСА означає «повний комплект фінансової звітності спеціального призначення». 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.

Вимоги

Особливі положення щодо прийняття завдання

Прийнятність концептуальної основи фінансового звітування

8. МСА 210 вимагає, щоб аудитор визначив, чи є прийнятною концептуальна основа фінансового звітування, яку слід застосовувати при складанні фінансової звітності[3]. Під час аудиту фінансової звітності спеціального призначення аудитор повинен отримати розуміння таких аспектів (див. параграф А5–А8):
   (a) призначення цієї фінансової звітності;
   (b) визначених користувачів; та
   (c) заходів, вжитих управлінським персоналом для визначення того, що застосовна концептуальна основа фінансового звітування прийнятна за цих обставин.

Особливі положення щодо планування та проведення аудиту

9. МСА 200 вимагає, щоб аудитор дотримувався всіх МСА, які є доречними для аудиту[4]. Під час планування та проведення аудиту фінансової звітності спеціального призначення аудитор повинен визначити, чи застосування цих МСА потребує особливого розгляду за конкретних обставин завдання (див. параграфи А9–А12).

10. МСА 315 (переглянутий) вимагає отримання аудитором розуміння та застосування облікових політик[5] суб'єкта господарювання. У разі, якщо фінансова звітність складена відповідно до вимог положень контракту, аудитор повинен отримати розуміння будь-якого суттєвого тлумачення контракту, яке управлінський персонал зробив під час складання цієї фінансової звітності. Тлумачення є значущим, якщо прийняття іншого обґрунтованого тлумачення призведе до суттєвої відмінності в інформації, поданій у фінансовій звітності.

---

[2] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграф 13(a).

[3] МСА 210 *«Узгодження умов завдань з аудиту»*, параграф 6(a).

[4] МСА 200, параграф 18.

[5] МСА 315 (переглянутий) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*, параграф 11(c)

Формування думки та особливі положення щодо складання звіту

11. При формуванні думки та складанні звіту щодо фінансової звітності спеціального призначення, аудитор повинен застосовувати вимоги МСА 700 (переглянутий)[6] (див. параграфи А13-А19).

Опис застосовної концептуальної основи фінансового звітування

12. МСА 700 (переглянутий) потребує, щоб аудитор оцінив, чи зроблено у фінансовій звітності адекватне посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування[7] або її описання. У разі, якщо фінансова звітність складається згідно з вимогами положень контракту, аудитор повинен визначити, чи фінансова звітність подає належно значущі тлумачення контракту, на основі якого вона складається.

13. МСА 700 (переглянутий) розглядає форму та зміст звіту аудитора, в тому числі особливий порядок окремих елементів. При складанні звіту аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення:
    (a) звіт аудитора повинен визначати мету, з якою складається фінансова звітність, та в разі потреби її користувачів вказувати на примітку до фінансової звітності спеціального призначення, що містить цю інформацію;
    (b) якщо управлінський персонал має можливість обрати концептуальну основу фінансового звітування під час складання такої фінансової звітності, то пояснення відповідальності управлінського персоналу[8] за фінансову звітність має містити посилання на його відповідальність за визначення того факту, що застосовна концептуальна основа фінансового звітування є прийнятною за цих обставин.

Привертання особливої уваги читачів, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення

14. Звіт аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення має містити «Пояснювальний параграф», привертаючи особливу увагу користувачів звіту аудитора, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення та внаслідок цього не може використовуватися з іншою метою. (див. параграфи А20–А21).

[6] МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності».*
[7] МСА 700 (переглянутий), параграф 15.
[8] Або інша відповідна умова в контексті законодавчої основи конкретної юрисдикції.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення концептуальної основи спеціального призначення (див. параграф 6)

A1. Приклади концептуальної основи спеціального призначення:

- податкова основа обліку для комплекту фінансової звітності, що подається разом з податковою декларацією суб'єкта господарювання;
- основа обліку методом грошових надходжень та витрат , необхідна для інформації про рух грошових коштів, яка може вимагатися кредиторами у суб'єкта господарювання;
- положення фінансового звітування, встановлені регуляторним органом для задоволення вимог цього органу, або
- вимоги положення контракту, що стосуються фінансового звітування, такі як боргова угода, договір позики або проектний грант.

A2. Концептуальна основа спеціального призначення може ґрунтуватися на концептуальній основі фінансового звітування, встановленій повноважною або визнаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативним актом, але не відповідає всім без виключення вимогам цієї концептуальної основи. Прикладом може бути контракт, згідно з яким вимагається складання фінансової звітності з дотриманням більшості стандартів, проте не за всіма стандартами фінансового звітування юрисдикції X. Водночас хоча таке припустимо в обставинах завдання, це є недоречним для описання застосовної концептуальної основи фінансового звітування у фінансовій звітності спеціального призначення, що означало б повну відповідність із концептуальною основою фінансового звітування, встановленою повноважною або визнаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативним актом. У наведеному вище прикладі щодо вимог контракту описання застосовної концептуальної основи фінансового звітування має містити посилання на положення контракту, що стосуються вимог щодо фінансового звітування, ніж містити будь-які посилання на стандарти фінансового звітування юрисдикції X.

A3. В обставинах, розкритих у параграфі A2, концептуальна основа спеціального призначення не може бути концептуальною основою достовірного подання навіть у тому разі, якщо концептуальна основа фінансового звітування, на якій вона ґрунтується, є концептуальною основою достовірного подання. Це відбувається тому, що концептуальна основа спеціального призначення може не відповідати всім без виключення вимогам концептуальної основи фінансового звітування, встановленим повноважною або визнаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативом, необхідним для достовірного подання фінансової звітності.

A4. 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 ті, для яких ця концептуальна основа фінансового звітування була призначена. Незважаючи на широке розповсюдження фінансової звітності у цих обставинах, фінансова звітність все ще вважається фінансовою звітністю спеціального призначення для цілей застосування МСА. Вимоги, наведені у параграфах 13–14, призначені для уникнення непорозумінь щодо цілей складання цієї фінансової звітності. Розкриття включають в себе пояснювальну або описову інформацію, яка викладена у відповідності до вимог, чітко дозволена або іншим чином дозволена застосовною концептуальною основою фінансового звітування, у тексті фінансової звітності або в примітках або включена до неї шляхом перехресного посилання.[9]

Особливі положення щодо прийняття завдання

Прийнятність концептуальної основи фінансового звітування (див. параграф 8)

A5. У випадку фінансової звітності спеціального призначення потреби визначених користувачів фінансової інформації є основним чинником для визначення прийнятності концептуальної основи фінансового звітування, застосовної при складанні цієї фінансової звітності.

A6. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування може містити в собі стандарти фінансового звітування, встановлені організацією, що вповноважена або визнана поширювати стандарти фінансового звітування спеціального призначення. В цьому випадку такі стандарти вважаються припустимими для цих цілей, якщо суб'єкт господарювання дотримується встановленого та прозорого процесу, який передбачає обговорення розгляд поглядів доречних зацікавлених сторін. У деяких юрисдикціях закон або положення можуть вимагати застосування управлінським персоналом концептуальної основи фінансового звітування при складанні фінансової звітності спеціального призначення для суб'єкта господарювання окремого типу. Наприклад, регуляторний орган може встановити положення фінансового звітування для того, що відповідають вимогам цього регуляторного органу. За відсутності зворотних ознак така концептуальна основа фінансового звітування вважається прийнятною для фінансової звітності спеціального призначення, що складена цим суб'єктом господарювання.

A7. Якщо додатково до стандартів фінансового звітування, на які посилається параграф A6, існують вимоги законодавчих або нормативних актів, МСА 210 потребує від аудитора визначити, чи є будь-які суперечності

[9] МСА 200, параграф 13(f).

між такими стандартами фінансового звітування та додатковими вимогами, і вжити певних заходів, якщо така суперечність існує[10].

A8. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування може включати вимоги положень контракту, що стосуються фінансового звітування, або інші документи, ніж ті, що викладені в параграфах A6 та A7. У такому разі прийнятність концептуальної основи фінансового звітування для конкретного завдання встановлюється з огляду на те, чи має дана концептуальна основа властивості, які зазвичай характерні для загальноприйнятих концептуальних основ фінансового звітування, описаної в Додатку 2 до МСА 210. У випадку концептуальної основи спеціального призначення відносна значущість для конкретного завдання кожної з властивостей, що зазвичай мають загальноприйняті концептуальні основи фінансового звітування, є об'єктом професійного судження. Наприклад, для встановлення вартості чистих активів суб'єкта господарювання на дату продажу продавець і покупець можуть погодитись, що дуже обачливі оцінки резервів для безнадійної дебіторської заборгованості задовольняють їхні потреби, хоча така фінансова інформація не є нейтральною порівняно з фінансовою інформацією, складеною відповідно до концептуальної основи загального призначення.

Особливі положення щодо планування та проведення аудиту (див. параграф 9)

A9. МСА 200 вимагає, щоб аудитор дотримувався: (a) відповідних етичних вимог, включаючи вимоги щодо незалежності, які стосуються завдань з аудиту фінансової звітності; (b) усіх МСА, які є доречними для аудиту. Він також потребує, щоб аудитор дотримувався кожної вимоги будь-якого МСА, крім випадків, якщо за обставин аудиту даний МСА є недоречним в цілому або є недоречною якась його вимога, оскільки вона залежить від умови, якої не існує. За виняткових обставин аудитор може вважати за потрібне відступити від доречної вимоги якогось МСА через проведення альтернативних аудиторських процедур для досягнення цілі цієї вимоги[11].

A10. Застосування деяких із вимог МСА в аудиті фінансової звітності спеціального призначення може вимагати від аудитора особливого міркування. Наприклад, у МСА 320 судження щодо питань, суттєвих для користувачів фінансової звітності, ґрунтується на міркуваннях щодо спільних потреб користувачів фінансової інформації як групи[12]. Однак у разі аудиту фінансової звітності спеціального призначення ці судження ґрунтуються на міркуваннях щодо потреб визначених користувачів фінансової інформації.

---

10 МСА 210, параграф 18.

11 МСА 200, параграфи 14, 18 та 22–23.

12 МСА 320 *«Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»*, параграф 2.

A11. У разі, якщо йдеться про фінансову звітність спеціального призначення, що складена відповідно до вимог контракту, управлінський персонал може погодитись із визначеними користувачами щодо порога, нижче якого виявлені в ході аудиту викривлення не будуть підлягати виправленню або коригуванню іншим чином. Існування такого порога не звільняє аудитора від вимог щодо встановлення суттєвості відповідно до МСА 320 для цілей планування й проведення аудиту фінансової звітності спеціального призначення.

A12. МСА 260 (переглянутий) вимагає від аудитора визначити належну особу (осіб) у структурі управління суб'єкта господарювання, якій слід повідомляти інформацію.[13] МСА 260 (переглянутий) зазначає, що у деяких випадках усі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, і застосування вимог до повідомлення інформації відповідним чином змінюється для врахування такої ситуації.[14] Якщо суб'єкт господарювання складає також і повний комплект фінансової звітності загального призначення, ця особа (особи), відповідальна за нагляд над складанням фінансової звітності спеціального призначення може не бути той самою, яка наділена найвищими повноваженнями за нагляд над складанням фінансової звітності загального призначення.

Формування думки та особливі положення щодо складання звіту (див. параграф 11)

A13. Додаток до цього МСА містить приклади звітів незалежного аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення. Інші приклади звітів аудитора, які можуть бути доречними для складання звіту щодо фінансової звітності спеціального призначення, наведені, наприклад, у додатках до МСА 700 (переглянутий), МСА 705 (переглянутий),[15] МСА 570 (переглянутий),[16] МСА 720 (переглянутий),[17] та МСА 706 (переглянутий).[18]

Застосування МСА 700 (переглянутий) при складанні звіту щодо фінансової звітності спеціального призначення

A14. Параграф 11 цього МСА пояснює, що аудитор повинен застосовувати МСА 700 (переглянутий) під час формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності спеціального призначення. При цьому аудитор також зобов'язаний застосовувати вимоги інших МСА, що сто-

[13] МСА 260 (переглянутий), *Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями*

[14] МСА 260 (переглянутий), параграф A8

[15] МСА 705 (переглянутий), *Модифікації думки у звіті незалежного аудитора*

[16] МСА 570 (переглянутий), *Безперервність діяльності*

[17] МСА 720 (переглянутий), *Відповідальність аудитора щодо іншої інформації*

[18] МСА 706 (переглянутий), *Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора*

суються складання звіту, а також особливі положення, наведені нижче у параграфах А15–А19, можуть бути корисними.

Безперервність діяльності

А15. 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).[19] Залежно від застосовної концептуальної основи фінансового звітування, використаної при складанні фінансової звітності спеціального призначення, опис відповідальності управлінського персоналу у звіті аудитора[20] стосовно безперервності діяльності за необхідності може бути змінений відповідним чином. Опис відповідальності аудитора у звіті аудитора[21] також необхідно відповідним чином змінити, залежно від того, як МСА 570 (переглянутий) застосовується за обставин завдання.

Ключові питання аудиту

А16. МСА 700 (переглянутий) вимагає від аудитора повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701[22] для завдань з аудиту повного комплекту фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів. Для завдань з аудиту фінансової звітності спеціального призначення, МСА 701 застосовується лише якщо повідомлення інформації з ключових питань у звіті аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення вимагається законом чи нормативним актом або аудитор іншим чином вирішує повідомити про ключові питання аудиту. Якщо ключові питання аудиту повідомляються у звіті аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення, застосовуються всі без виключення вимоги МСА 701.[23]

Інша інформація

А17. МСА 720 (переглянутий) розглядає відповідальність аудитора щодо іншої інформації. В контексті цього МСА, звіти, що містять фінансову звітність спеціального призначення або подаються разом з нею, мета яких – надати власникам (або подібним зацікавленим сторонам) інформацію щодо питань, представлених у фінансовій звітності спеціального призначення, – вважаються річними звітами для мети застосування вимог МСА 720 (переглянутий). У разі, якщо фінансову звітність складено

---

19 МСА 570 (переглянутий), параграф 2

20 Дивись МСА 700 (переглянутий), параграфи 34(b) та А48.

21 Дивись МСА 700 (переглянутий), параграф 39(b)(iv).

22 МСА 701, Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора

23 Дивись МСА 700 (переглянутий), параграф 31

з використанням концептуальної основи спеціального призначення, термін «подібні зацікавлені сторони» включає визначених користувачів, чиї потреби у фінансовій інформації задовольняються розробленою концептуальною основою спеціального призначення, що використовується для складання фінансової звітності спеціального призначення. Коли аудитор визначає, що суб'єкт господарювання планує оприлюднити такий звіт, вимоги МСА 720 (переглянутий) застосовуються до аудиту фінансової звітності спеціального призначення.

Повне ім'я партнера із завдання

A18. Вимога МСА 700 (переглянутий) включати повне ім'я партнера із завдання до звіту аудитора також застосовується до аудитів фінансової звітності спеціального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів.[24] Закони чи нормативні акти можуть вимагати від аудитора включати повне ім'я партнера із завдання до звіту аудитора або аудитор може іншим чином вирішити зробити це під час звітування щодо фінансової звітності спеціального призначення інших суб'єктів господарювання ніж ті, цінні папери яких допущені до організованих торгів.

Включення посилання на звіт аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності загального призначення

A19. Аудитор може вважати за доцільне зробити посилання у Параграфі з інших питань звіту аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення на звіт аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності загального призначення або на питання, що наведені у ньому (дивись МСА 706 (переглянутий)).[25] Наприклад, аудитор може вважати за доцільне зробити посилання у звіті аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення на розділ «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності», що включений до звіту аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності загального призначення.

Привертання уваги користувачів, що фінансова звітність складена згідно з концептуальною основою спеціального призначення (див: пар. 14)

A20. Фінансова звітність спеціального призначення може бути використана для інших цілей, ніж ті, для яких вона була передбачена. Наприклад, регуляторний орган може наполягати на тому, щоб деякі суб'єкти господарювання оприлюднювали фінансову звітність спеціального призначення. Для уникнення непорозумінь аудитор звертає увагу користувачів звіту аудитора, шляхом включення пояснювального параграфа, на те, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення, а отже, не може бути придатною для іншої цілі. МСА 706 (переглянутий) вимагає, щоб цей параграф був включе-

[24] Дивись МСА 700 (переглянутий), параграфи 45 та A56–A58 46 та A61-A63

[25] Дивись МСА 706 (переглянутий), параграфи 10–11.

ний в окремому розділі звіту аудитора, з відповідним заголовком, що містив би термін «Пояснювальний параграф».[26]

Обмеження щодо розповсюдження або використання (див. параграф 14)

A21. Привертаючи увагу користувачів до інформації, викладеної в параграфі 14, аудитор може також вважати доречним зазначити той факт, що звіт аудитора призначається виключно для окремих користувачів. Залежно від вимог законодавчих чи нормативних актів окремої юрисдикції це може буде досягнуто через обмеження розповсюдження або використання звіту аудитора. За таких обставин параграф, про який йдеться в параграфі 14, може бути доповнений таким чином, щоб включити опис цих інших питань, а заголовок параграфу має бути змінений відповідним чином (дивись приклади, наведені у Додатку до цього МСА).

[26] Дивись параграф 9(а) МСА 706 (переглянутий)

Додаток

(див. параграф А14)

Приклади звітів незалежного аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення

- Приклад 1: Звіт аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного згідно з вимогами положень контракту, що стосуються фінансового звітування (для цілей цього прикладу – концептуальна основа дотримання вимог).
- Приклад 2: Звіт аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного згідно з податковою основою обліку в юрисдикції X (для цілей цього прикладу – концептуальна основа дотримання вимог).
- Приклад 3: Звіт аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного згідно з положеннями фінансового звітування, встановленими регуляторним органом (для цілей цього прикладу – концептуальна основа достовірного подання).

Приклад 1.

Звіт аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного згідно з положеннями контракту, що стосуються фінансового звітування (для цілей цього прикладу – концептуальна основа дотримання вимог).

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Фінансову звітність було складено управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно з вимогами положень контракту, що стосуються фінансового звітування (тобто, концептуальною основою спеціального призначення). Управлінський персонал не має вибору щодо концептуальної основи фінансового звітування.**
- **Застосовна основа фінансового звітування є концептуальною основою дотримання вимог.**
- **Звіт аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності загального призначення не випускався.**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності за фінансову звітність управлінського персоналу відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Розповсюдження та використання звіту аудитора обмежено.**
- **Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор визначив, що інша інформація відсутня (тобто вимоги МСА 720 (переглянутий) не застосовуються).**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Належний адресат]

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається з балансу станом на 31 грудня 20X1 р., та звіту про фінансові результати, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та примітокдо фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність Компанії, що додається, за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до вимог положень щодо фінансового звітування Розділу Z контракту від 1 січня 20X1 р., укладеного між Компанією та компанією DEF («Контракт»).

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Пояснювальний параграф – Основа бухгалтерського обліку та обмеження щодо розповсюдження та використання

Ми звертаємо увагу на Примітку X до фінансової звітності, яка описує основу бухгалтерського обліку. Фінансову звітність було складено з метою сприяння Компанії у дотриманні вимог положень Контракту, як зазначено вище. Тому фінансова звітність може бути не придатною для іншої мети. Наш звіт призначений виключно для Компанії та компанії DEF, та не повинен розповсюджуватися чи використовуватися іншими сторонами ніж Компанія та компанія DEF. Нашу думку не було модифіковано щодо цього питання.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність[27]

Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до положень Розділу Z контракту щодо фінансового звітування та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

[27] У цих прикладах звітів аудитора, терміни «управлінський персонал» та «ті, кого наділено найвищими повноваженнями» можуть у разі потреби замінюватись іншими термінами, прийнятними в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

При складанні фінансової звітності управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати Компанію чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Компанії.

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї фінансової звітності.

У параграфі 41(b) МСА 700 (переглянутий) пояснюється , що виділений нижче сірим кольором матеріал може розміщуватися в Додатку до звіту аудитора. У параграфі 41(c) МСА 700 (переглянутий) пояснюється, що, якщо законом, регуляторним актом або національними стандартами аудиту аудитору безумовно дозволено робити посилання на веб-сайт відповідного органу, де б містився опис відповідальності аудитора, а не включати цей матеріал у звіт аудитора, за умови, що цей опис на веб-сайті стосується опису відповідальності аудитора, наведеного нижче, та не суперечить йому.

Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА, ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом усього завдання з аудиту. Крім того, ми:

- ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки, розробляємо й виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, а також отримуємо аудиторські докази, що є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може включати змову, підробку, навмисні пропуски, неправильні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю.
- отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам,

а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю Компанії.[28]

- оцінюємо прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок і відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом.
- доходимо висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та, на основі отриманих аудиторських доказів, робимо висновок, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми доходимо висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, ми повинні привернути увагу в нашому звіті аудитора до відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності або, якщо такі розкриття інформації є неналежними, модифікувати свою думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого звіту аудитора. Втім майбутні події або умови можуть примусити Компанію припинити свою діяльність на безперервній основі.

Ми повідомляємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, разом з іншими питаннями, інформацію про запланований обсяг та час проведення аудиту та суттєві результати аудиту, включаючи будь-які суттєві недоліки заходів внутрішнього контролю, виявлені нами під час аудиту.

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*] [Розміщення дати та адреси змінено місцями]

[*Дата*]

[28] Це речення може бути змінене залежно від обставин, якщо аудитор також має обов'язки щодо надання думки щодо ефективності внутрішнього контролю разом з аудитом фінансової звітності.

Приклад 2.

Звіт аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного згідно з податковою основою облікув юрисдикції X (для цілей цього прикладу– концептуальна основа дотримання вимог).

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит повного комплекту фінансової звітності, яку складено управлінським персоналом партнерства відповідно до податкової основи обліку в юрисдикції X (тобто відповідно до концептуальної основи спеціального призначення) для сприяння партнерам у складанні їх індивідуальних податкових декларацій. Управлінський персонал не має вибору щодо концептуальної основи фінансового звітування.**
- **Застосовна основа фінансового звітування є концептуальною основою дотримання вимог.**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності за фінансову звітність управлінського персоналу відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогою конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Розповсюдження та використання звіту аудитора обмежено.**
- **Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701.**
- **Аудитор визначив, що інша інформація відсутня (тобто вимоги МСА 720 (переглянутий) не застосовуються).**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Належний адресат]

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності партнерства ABC («Партнерство»), що складається з балансу станом на 31 грудня 20X1 р., та звіту про фінансові результати за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність Партнерства, що додається, за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до [*надати описання застосовного закону про податок на прибуток*] юрисдикції X.

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Партнерства згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Пояснювальний параграф – Основа бухгалтерського обліку та обмеження щодо розповсюдження

Ми звертаємо увагу на Примітку X до фінансової звітності, яка описує основу бухгалтерського обліку. Фінансову звітність було складено з метою сприяння партнерам Партнерства у складанні їх індивідуальних податкових декларацій. Тому фінансова звітність може бути не придатною для іншої мети. Наш звіт призначений виключно для Партнерства та його партнерів та не повинен розповсюджуватися іншим сторонам крім Партнерства та його партнерів. Нашу думку не було модифіковано щодо цього питання.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність[29]

Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до податкової основи обліку в юрисдикції X та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

При складанні фінансової звітності управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Партнерства продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперерв-

[29] Або інші терміни, прийнятні у контексті правової системи конкретної юрисдикції.

ність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати Партнерство чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Партнерства.

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї фінансової звітності.

У параграфі 41(b) МСА 700 (переглянутий) пояснюється, що виділений нижче сірим кольором матеріал може розміщуватися в Додатку до звіту аудитора. У параграфі 41(c) МСА 700 (переглянутий) пояснюється, що, якщо законом, регуляторним актом або національними стандартами аудиту аудитору безумовно дозволено, зробити посилання на веб-сайт відповідного органу, де б містився опис відповідальності аудитора, а не включати цей матеріал у звіт аудитора, за умови, що цей опис на веб-сайті стосується опису відповідальності аудитора, наведеного нижче, та не суперечить йому.

Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА, ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом усього завдання з аудиту. Крім того, ми:

- ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки, розробляємо й виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, а також отримуємо аудиторські докази, що є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може включати змову, підробку, навмисні пропуски, неправильні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю.
- отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю Партнерства.[30]

[30] Це речення може бути змінене залежно від обставин, якщо аудитор також має обов'язки щодо надання думки щодо ефективності внутрішнього контролю у поєднанні з аудитом фінансової звітності.

- доходимо висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та, на основі отриманих аудиторських доказів, робимо висновок, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність Партнерства продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми доходимо висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, ми повинні привернути увагу в нашому звіті аудитора до відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності або, якщо такі розкриття інформації є неналежними, модифікувати свою думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого звіту аудитора. Втім майбутні події або умови можуть примусити Партнерство припинити свою діяльність на безперервній основі.
- Оцінюємо прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок та відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом.

Ми повідомляємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, разом з іншими питаннями, інформацію про запланований обсяг та час проведення аудиту та суттєві результати аудиту, включаючи будь-які суттєві недоліки заходів внутрішнього контролю, виявлені нами під час аудиту.

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*] [Розміщення дати та адреси змінено місцями]

[*Дата*]

Приклад 3.

Звіт аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного згідно з положеннями фінансового звітування, встановленими регуляторним органом (для цілей цього прикладу – концептуальна основа достовірного подання).

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який було складено управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до положень фінансового звітування, встановлених регуляторним органом (тобто концептуальною основою спеціального призначення) для задоволення вимог цього регуляторного органу. Управлінський персонал не має вибору щодо концептуальної основи фінансового звітування.**
- **Застосовна основа фінансового звітування є концептуальною основою достовірного подання.**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності за фінансову звітність управлінського персоналу відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку, що 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 відповідно до МСА 570 (Переглянутий). Інформація про суттєву невизначеність належно розкрита у фінансовій звітності.**
- **Розповсюдження або використання звіту аудитора не обмежено.**
- **Регулятор вимагає від аудитора повідомляти про ключові питання аудиту відповідно до МСА 701.**
- **Параграф з інших питань містить посилання на той факт, що аудитор також видав звіт аудитора щодо фінансової звітності, складеної Компанією АВС за той же період відповідно до концептуальної основи загального призначення.**
- **Аудитор визначив, що інша інформація відсутня (тобто вимоги МСА 720 (переглянутий) не застосовуються).**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання фінансової звітності.**
- **Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Акціонерам Компанії ABC або іншій належний адресат]

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається з балансу станом на 31 грудня 20X1 р., та звіту про фінансові результати, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність, що додається відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до положень фінансового звітування Розділу Y Постанови Z.

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Пояснювальний параграф – Основа бухгалтерського обліку

Ми звертаємо увагу на Примітку X до фінансової звітності, яка описує основу бухгалтерського обліку. Фінансову звітність було складено з метою сприяння Компанії у дотриманні вимог регулятора DEF. Тому фінансова звітність може бути не придатною для іншої мети. Нашу думку не було модифіковано щодо цього питання.

Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності

Ми звертаємо увагу на Примітку 6 у фінансовій звітності, в якій розкривається, що Компанія зазнала чистих збитків у сумі ZZZ протягом року, що закінчився 31 грудня 20X1 р., та на цю дату поточні зобов'язання Компанії перевищили її загальні активи на суму YYY. Як зазначено в Примітці 6, ці події або умови разом із іншими питаннями, викладеними в Примітці 6, вказують, що існує суттєва невизначеність, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Нашу думку не було модифіковано щодо цього питання.

Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту – це питання, що, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядались у контексті нашого аудиту фінансової

звітності в цілому та враховувались при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань. Додатково до питання, описаного в розділі «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності», ми визначили, що описані нижче питання є ключовими питаннями аудиту, які слід відобразити в нашому звіті.

[*Опис кожного ключового питання аудиту відповідно до МСА 701.*]

Інші питання

Компанія склала окремий комплект фінансової звітності за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, щодо якого ми випустили окремий звіт аудитора для акціонерів Компанії, датований 31 березня 20X2 року.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність[31]

Управлінський персонал несе відповідальність за складання та достовірне подання фінансової звітності відповідно до положень фінансового звітування Розділу Y Постанови Z[32] та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

При складанні фінансової звітності управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати Компанію чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Компанії.

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки

[31] Або інші терміни прийнятні у контексті правової системи конкретної юрисдикції.

[32] Якщо управлінський персонал є відповідальним за складання фінансової звітності, яка надає правдиву та неупереджену інформацію, це може звучати так: «Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності, яка надає правдиву та неупереджену інформацію, відповідно до положень фінансового звітування Розділу Y Постанови Z та за таку…»

та вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї фінансової звітності.

У параграфі 41(b) МСА 700 (переглянутий) пояснюється, що виділений нижче сірим кольором матеріал може розміщуватися в Додатку до звіту аудитора. У параграфі 41(c) МСА 700 (переглянутий) пояснюється, що, якщо законом, регуляторним актом або національними стандартами аудиту безумовно дозволено аудитору, аудитор може зробити посилання на веб-сайт відповідного органу, де б містився опис відповідальності аудитора, а не включати цей матеріал у звіт аудитора, за умови, що цей опис на веб-сайті стосується опису відповідальності аудитора, наведеного нижче, та не суперечить йому.

Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА, ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом усього завдання з аудиту. Крім того, ми:

- ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки, розробляємо й виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, а також отримуємо аудиторські докази, що є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може включати змову, підробку, навмисні пропуски, неправильні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю.
- отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю Компанії.[33]
- оцінюємо прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок і відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом.
- доходимо висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та, на основі отриманих аудиторських доказів, робимо висновок, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми доходимо висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, ми повинні привернути увагу в нашому звіті аудитора до відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності або, якщо такі розкриття інформації є неналежними, модифікувати свою думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого звіту аудитора. Втім майбутні події

[33] Це речення може бути змінене залежно від обставин, якщо аудитор також має обов'язки щодо надання думки щодо ефективності внутрішнього контролю у поєднанні з аудитом фінансової звітності.

або умови можуть примусити Компанію припинити свою діяльність на безперервній основі.

- оцінюємо загальне подання, структуру та зміст фінансової звітності включно з розкриттями інформації, а також те, чи показує фінансова звітність операції та події, що покладені в основу її складання, так, щоб досягти достовірного подання.

Ми повідомляємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, разом з іншими питаннями, інформацію про запланований обсяг та час проведення аудиту та суттєві результати аудиту, включаючи будь-які суттєві недоліки заходів внутрішнього контролю, виявлені нами під час аудиту.

Ми також надаємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, твердження, що ми виконали відповідні етичні вимоги щодо незалежності, та повідомляємо їм про всі стосунки й інші питання, які могли б обґрунтовано вважатись такими, що впливають на нашу незалежність, а також, де це застосовно, щодо відповідних застережних заходів.

З переліку всіх питань, інформація щодо яких надавалась тим, кого наділено найвищими повноваженнями, ми визначили ті, що були найбільш значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду, тобто ті, які є ключовими питаннями аудиту. Ми описуємо ці питання в нашому звіті аудитора крім випадків, якщо законодавчим чи регуляторним актом заборонено публічне розкриття такого питання, або коли за вкрай виняткових обставин ми визначаємо, що таке питання не слід висвітлювати в нашому звіті, оскільки негативні наслідки такого висвітлення можуть очікувано переважити його корисність для інтересів громадськості.

Партнером із завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [*повне ім'я*].

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*] [Розміщення дати та адреси змінено місцями]

[*Дата*]

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 805 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)

«ОСОБЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО АУДИТІВ ОКРЕМИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ТА ОКРЕМИХ ЕЛЕМЕНТІВ, РАХУНКІВ АБО СТАТЕЙ ФІНАНСОВОГО ЗВІТУ»

(чинний для аудитів за періоди,
що закінчуються з 15 грудня 2016 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1–3

Дата набрання чинності 4

Ціль 5

Визначення 6

Вимоги

Особливі положення щодо прийняття завдання 7–9

Особливі положення щодо планування та проведення аудиту 10

Формування думки та особливі положення щодо складання звіту 11–17

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МСА A1–A4

Особливі положення щодо прийняття завдання A5–A9

Особливі положення щодо планування та проведення аудиту A10–A14

Формування думки та особливі положення щодо складання звіту . A15–A18

Додаток 1. Приклади окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту

Додаток 2. Приклади звітів аудитора щодо окремого фінансового звіту та окремого елемента фінансового звіту

Міжнародний стандарт аудиту (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»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) серій 100–700 застосовуються до аудиту фінансової звітності та мають бути в разі необхідності належним чином адаптовані для проведення аудитів іншої історичної фінансової інформації. Цей МСА розглядає особливі положення використання вищезазначених МСА 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. У разі складання відповідно до концептуальної основи спеціального призначення для цілей аудиту також застосовується МСА 800 (переглянутий)[1] (див. параграф А1–А4).

2. Цей МСА не використовується до звіту аудитора компонента, наданого в результаті роботи, виконаної щодо фінансової інформації компонента на вимогу команди із завдання для цілей аудиту фінансової звітності групи (див. МСА 600[2]).

3. Цей МСА не змінює вимог інших МСА; він не має також за мету вирішувати всі особливі питання, які можуть виникнути за обставин завдання.

Дата набрання чинності

4. Цей МСА чинний для аудитів окремих фінансових звітів або окремих елементів, рахунків і статей за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше. У разі проведення аудитів окремих фінансових звітів або окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту на певну дату, цей МСА чинний для аудитів такої інформації станом на 15 грудня 2016 р. або пізніше.

Ціль

5. Ціллю аудитора під час застосування МСА під час аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента, рахунку чи статті фінансового звіту є належний розгляд особливих положень щодо:

   (a) прийняття завдання;

   (b) планування та проведення цього завдання; та

   (c) формування думки та складання звіту щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента, рахунку або статті фінансового звіту.

---

[1] МСА 800 (переглянутий) *«Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення».*

[2] МСА 600 «*Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)*».

Визначення

6. Для цілей цього МСА посилання на:

   (a) «елемент фінансового звіту» або просто на «елемент» («element of a financial statement» or «element») означає елемент, рахунок або статтю фінансового звіту;

   (b) Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards) – це Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку; та

   (c) окремий фінансовий звіт або на 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. (Див: пар. A2)

Вимоги

Особливі положення щодо прийняття завдання

Застосування МСА

7. МСА 200 вимагає, щоб аудитор дотримувався всіх МСА, які є доречними для аудиту[3]. В разі аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту ця вимога застосовується незалежно від того, чи залучений аудитор також до аудиту повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання. Якщо аудитор також не залучений до аудиту повного комплекту фінансової звітності, аудитор повинен визначити, чи можливо з практичної точки зору проведення аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента тієї фінансової звітності відповідно до МСА (див. параграф A5–A6).

Прийнятність концептуальної основи фінансового звітування

8. МСА 210 вимагає, щоб аудитор визначив, чи є прийнятною концептуальна основа фінансового звітування, яку слід застосовувати при складанні фінансової звітності[4]. У разі аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту це передбачає визначення того, чи приведе застосування концептуальної основи фінансового звітування до адекватного розкриття інформації, що дасть змогу визначеним користувачам зрозуміти інформацію, яку надає фінансовий звіт або його елемент, а також вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, надану у фінансовому звіті або його елементі (див. параграф A7).

[3] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграф 18.

[4] МСА 210 *«Узгодження умов завдань з аудиту»*, параграф 6(a).

Форма думки

9. МСА 210 вимагає, щоб узгоджені умови завдань з аудиту містили опис очікуваної форми звітів, що будуть складені аудитором[5]. У разі проведення аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту аудитор має розглянути, чи є очікувана форма висловлення думки прийнятною за таких обставин (див. параграф А8–А9).

Особливі положення щодо планування та проведення аудиту

10. МСА 200 зазначає, що МСА складені у контексті аудиту фінансової звітності; вони мають бути належним чином адаптовані, як того потребують обставини, при застосуванні щодо аудиту іншої історичної фінансової інформації[6,7]. 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 (див. параграф А10–А15).

Формування думки та особливі положення щодо складання звіту

11. При формуванні думки та складанні звіту щодо окремого фінансового звіту або елемента фінансового звіту аудитор повинен застосовувати вимоги МСА 700 (переглянутий)[8], та, коли застосовно, вимоги МСА 800 (переглянутий), що належним чином адаптовані, як того потребують обставини при виконанні завдання (див. параграф А16–А22).

Складання звіту щодо повного комплекту фінансової звітності та окремого фінансового звіту або окремого елемента цієї фінансової звітності

12. 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.

13. 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 аудитор

---

[5] МСА 210, параграф 10(е).

[6] МСА 200, параграф 2.

[7] У МСА 200, параграф 13(f), пояснюється, що термін «фінансова звітність», як правило, стосується повного комплекту фінансової звітності, як це визначено вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

[8] МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності».*

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.

Врахування впливу деяких питань, що містяться у звіті аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, для аудиту окремого фінансового звіту або окремого елементу фінансового звіту та звіту аудитора щодо них.

14. Якщо звіт аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання містить:

(a) Модифіковану думку відповідно до МСА 705 (переглянутий);[9]

(b) Пояснювальний параграф чи параграф з інших питань відповідно до МСА 706 (переглянутий);[10]

(c) розділ «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності» відповідно до МСА 570 (переглянутий);[11]

(d) Повідомлення ключових питань з аудиту відповідно до МСА 701;[12] або

(e) Твердження, що описує невиправлене суттєве викривлення іншої інформації відповідно до МСА 720 (переглянутий);[13]

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. (Див: пар. А23–А27)

15. 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[14], оскільки така немодифікована думка протирічить негативній думці або відмові від висловлення думки щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання в цілому (див. параграф А28).

[9] МСА 705 (переглянутий) «*Модифікації думки у звіті незалежного аудитора*».

[10] МСА 706 (переглянутий), *«Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»*.

[11] МСА 570 (переглянутий), *«Безперервність діяльності»*, параграф 22.

[12] МСА 701, *«Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»*, параграф 13.

[13] МСА 720 (переглянутий), *«Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»*, пара- граф 22(e (ii).

[14] МСА 705 (переглянутий), параграф 15.

16. Якщо аудитор вважає за потрібне висловити негативну думку або від-мову від надання думки щодо повного комплекту фінансової звітності в цілому, але в контексті окремого аудиту окремого елемента цієї фінан-сової звітності, однак вважає прийнятним висловити немодифіковану думку щодо такого елемента, то аудитор повинен зробити це тільки у таких випадках, якщо:
    (a) аудитору не заборонено вимогами законодавчих або нормативних актів робити це;
    (b) така думка висловлюється в звіті аудитора, що не друкується разом із звітом аудитора, що містить негативну думку або відмову від висловлення думки; та
    (c) цей елемент не є значною складовою частиною повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання.

17. 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.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МСА (див. параграф 1, 6(c))

A1. МСА 200 визначає термін «історична фінансова інформація» як інформацію про економічні події, що відбулися в минулі періоди, або про економічні умови чи обставини на певний момент часу у минулому, виражену у фінансових показниках стосовно конкретного суб'єкта господарювання. Така інформація отримана переважно з облікової системи суб'єкта господарювання[15].

A2. МСА 200 визначає термін «фінансова звітність» як структуроване подання історичної фінансової інформації відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, включаючи відповідні розкриття інформації, в яких повідомляється про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу, або про зміни у них за певний період часу. Термін «фінансова звітність» зазвичай означає повний комплект фінансової звітності, визначений вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування, але також може

[15] МСА 200, параграф 13(g).

стосуватися окремого фінансового звіту. Розкриття включають в себе пояснювальну або описову інформацію, викладену відповідно до вимог, явно чи опосередковано дозволену застосовною концептуальною основою фінансової звітності, безпосередньо у формі фінансового звіту або в примітках або включену до нього шляхом перехресного посилання.[16] Як зазначено у параграфі 6(c), посилання на окремий фінансовий звіт або окремий елемент фінансового звіту включає відповідні розкриття інформації.

A3. МСА складені у контексті аудиту фінансової звітності[17] вони мають бути належним чином адаптовані, як того вимагають обставини, при застосовуванні щодо аудиту іншої історичної фінансової інформації, такої як окремий фінансовий звіт або окремий елемент фінансового звіту. Цей МСА допомагає в цьому відношенні. (Додаток 1 містить приклади такої іншої історичної фінансової інформації.)

A4. Завдання з надання обґрунтованої впевненості, крім аудиту історичної фінансової інформації, виконуються відповідно до Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (МСЗНВ 3000 (переглянутий)[18].

Особливі положення щодо прийняття завдання

Застосування МСА (див. параграф 7)

A5. МСА 200 вимагає від аудитора дотримання: (a) відповідних етичних вимог, включаючи вимоги щодо незалежності, що стосуються завдань з аудиту фінансової звітності; (b) усіх МСА, які є доречними для аудиту. Стандарт також вимагає від аудитора дотримання кожної вимоги будьякого МСА, крім випадків, якщо за обставин аудиту увесь МСА не є доречним або вимога такого МСА не є доречною, оскільки вона залежить від умови, якої не існує. За виняткових обставин аудитор може вважати за потрібне відступити від відповідної вимоги МСА, виконуючи альтернативні процедури для досягнення цілі цієї вимоги[19].

A6. Дотримання вимог всіх МСА, що доречні до аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, може бути неможливим з практичних міркувань, якщо аудитора також не залучено до аудиту повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання. У такому разі аудитор часто не має такого самого розуміння суб'єкта господарювання та сфери його діяльності, включаючи його систему внутрішнього контролю, як аудитор, який здійснює аудит повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання. Аудитор також не має аудиторських доказів щодо загальної якості облікових записів або іншої облікової інформації, що була б отримана під час проведення аудиту повного комплекту фінансової звітності

[16] МСА 200, параграф 13(f).
[17] МСА 200, параграф 2.
[18] МСЗНВ 3000 (переглянутий) *«Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації».*
[19] МСА 200, параграф 14, 18 та 22–23.

суб'єкта господарювання. Отже аудитору можуть знадобитися подальші докази з метою підтвердження аудиторських доказів, отриманих з облікових записів. У випадку здійснення аудиту окремого елемента фінансового звіту деякі МСА вимагають проведення аудиторської роботи, що може бути непропорційно великою щодо елементу, що підлягає аудиту. Наприклад, хоча вимоги МСА 570 (переглянутий) напевно є доречними у разі виконання аудиту відомості дебіторської заборгованості, їх дотримання може бути неможливим з практичної точки зору через великий обсяг необхідних робіт. Якщо аудитор доходить висновку, що аудит окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту відповідно до МСА неможливо виконати з практичних міркувань, аудитор має обговорити з управлінським персоналом інший вид завдання, що може бути більш практично можливим.

Прийнятність концептуальної основи фінансового звітування (див. параграф 8)

A7. 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.

Форма думки (див. параграф 9)

A8. Форма думки, що буде висловлена аудитором, залежатиме від застосовної концептуальної основи фінансового звітування та будьякого застосовного законодавчого або нормативного акту[20]. Згідно з МСА 700 (переглянутий)[21]:

(a) у разі висловлення немодифікованої думки щодо повного комплекту фінансової звітності, складеного відповідно до концептуальної основи достовірного подання, в думці аудитора, якщо інше не вимагається законодавчим або нормативним актом, використовується одне з наведених нижче формулювань:

(i) фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування]; або

(ii) фінансова звітність надає правдиву та неупереджену інформацію про… відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування]; та

[20] МСА 200, параграф 8.
[21] МСА 700 (переглянутий), параграфи 25–26.

(b) у разі висловлення немодифікованої думки щодо повного комплекту фінансової звітності, складеного відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, в аудиторській думці зазначається, що фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування].

A9. У разі аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту використана концептуальна основа фінансового звітування може не чітко визначати подання фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту. Це може мати місце, якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлена вповноваженою та визнаною організацією, яка розроблює стандарти складання повного комплекту фінансової звітності (наприклад, МСФЗ). Тому, аудитор розглядає, чи очікувана форма думки є прийнятною у зв'язку із застосовною концептуальною основою фінансового звітування. Чинники, що можуть вплинути на міркування аудитора щодо використання формулювання «відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах» чи «надає правдиву та неупереджену інформацію» в звіті аудитора, містять таке:

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

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

Особливі положення щодо планування та проведення аудиту (див. параграф 10)

A10. Доречність кожного МСА потребує уважного розгляду. Навіть коли тільки окремий елемент фінансового звіту є предметом аудиту, такі

МСА, як МСА 240[22], МСА 550[23] та МСА 570 (переглянутий), є в принципі доречними. Причина цього полягає в тому, що елемент може бути викривлений у результаті шахрайства, впливу операцій із пов'язаними сторонами або в разі неправильного застосування принципу безперервності діяльності як основи для бухгалтерського обліку згідно з концептуальною основою фінансового звітування.

A11. МСА 260 (переглянутий) вимагає від аудитора визначити належну особу (осіб) у структурі управління суб'єкта господарювання, якій слід повідомляти інформацію[24]. МСА 260 (переглянутий) зазначає, що у деяких випадках усі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, і застосування вимог до повідомлення інформації, модифікується для врахування такої ситуації.[25] Коли повний комплект фінансової звітності також складається суб'єктом господарювання, ця особа (особи), відповідальна за нагляд над складанням окремого фінансового звіту або окремого елементу може не бути той самою, яка наділена найвищими повноваженнями за нагляд над складанням повного комплекту фінансової звітності.

A12. Крім того, МСА складені в контексті аудиту фінансової звітності; вони мають бути належним чином адаптовані, як того потребують обставини, при застосуванні щодо аудиту окремого фінансового звіту[26] або окремого елемента фінансового звіту. Наприклад, письмові запевнення управлінського персоналу щодо повного комплекту фінансової звітності будуть замінені на письмові запевнення щодо подання окремого фінансового звіту або окремого елемента відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

A13. Питання, включені до звіту аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності, можуть впливати на аудит окремого фінансового звіту або елемента фінансового звіту (дивись параграф 14). При плануванні та виконанні аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту разом з аудитом повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання аудитор, можливо, зможе застосовувати аудиторські докази, отримані під час аудиту повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, в аудиті фінансового звіту або елемента. Проте МСА вимагають від аудитора планування та проведення аудиту фінансового звіту або елемента з метою отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, на яких ґрунтується думка щодо фінансового звіту або елемента.

---

[22] МСА 240 «*Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності*».

[23] МСА 550 «*Пов'язані сторони*».

[24] МСА 260 (переглянутий), *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»*, параграф 11.

[25] МСА 260 (переглянутий), параграф 10(b), 13, A1 (третій абзац), A2 та A8.

[26] МСА 200, параграф 2.

A14. Окремий фінансовий звіт, який міститься в повному комплекті фінансової звітності, а також багато окремих елементів цієї фінансової звітності, включаючи відповідні розкриття інформації, є взаємопов'язаними. Відповідно під час проведення аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту аудитор не може розглядати фінансовий звіт та елемент окремо. Отже, аудитору може бути потрібно виконати процедури щодо взаємопов'язаних статей, щоб досягнути цілі аудиту.

A15. Крім того, суттєвість, визначена для окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, може бути нижчою, ніж суттєвість, визначена для повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання; ці чинники вплинуть на характер, своєчасність та обсяг аудиторських процедур, а також на оцінку невиправлених викривлень.

Формування думки та особливі положення щодо складання звіту (див. параграф 11)

A16. МСА 700 (переглянутий) вимагає від аудитора під час формування думки оцінити те, чи фінансова звітність надає адекватні розкриття, що дають змогу визначеним користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, надану у фінансовій звітності[27]. У разі аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту важливо, щоб фінансовий звіт або окремий елемент фінансового звіту, з урахуванням вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування надавали адекватні розкриття, які дадуть можливість визначеним користувачам зрозуміти інформацію, надану у фінансовому звіті або елементі, а також вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, надану у фінансовому звіті або елементі.

A17. Додаток 2 містить приклади звітів незалежного аудитора щодо окремого фінансового звіту та окремого елемента фінансового звіту. 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 700 (переглянутий), МСА 705 (переглянутий), МСА 570 (переглянутий), МСА 720 (переглянутий), та МСА 706 (переглянутий).

Застосування МСА 700 (переглянутий) при складанні звіту щодо окремого фінансового звіту або окремого елементу фінансового звіту

A18. Параграф 11 цього МСА пояснює, що аудитор повинен застосовувати вимоги МСА 700 (переглянутий), адаптовані за необхідності до обставин завдання, під час формування думки та складання звіту щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту. При цьому аудитор також повинен застосовувати вимоги інших МСА щодо звітування, адаптовані за необхідності до обставин завдання, та можуть

[27] МСА 700 (переглянутий), параграф 13(е).

виявитися корисними особливі питання, наведені нижче у параграфах А19–А21.

Безперервність діяльності

А19. Залежно від застосовної концептуальної основи фінансового звітування, використаної при складанні окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, опис відповідальності управлінського персоналу[28] стосовно безперервності діяльності у звіті аудитора може бути потрібним адаптувати, за необхідності. Опис відповідальності аудитора[29] у звіті аудитора також може бути потрібним адаптувати залежно від того, як МСА 570 (переглянутий) застосовується до обставин завдання.

Ключові питання аудиту

А20. МСА 700 (переглянутий) вимагає від аудитора повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701 для завдань з аудиту повного пакета фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів.[30] Для аудитів окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту МСА 701 застосовується лише якщо повідомлення інформації з ключових питань аудиту у звіті аудитора щодо таких фінансових звітів або елементів вимагається законодавчим чи нормативним актом, або якщо аудитор іншим чином вирішує повідомити про ключові питання аудиту. Коли ключові питання аудиту повідомляються у звіті аудитора щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, МСА 701 застосовується у повному обсязі.[31]

Інша інформація

А21. МСА 720 (переглянутий) розглядає відповідальність аудитора щодо іншої інформації. В контексті цього МСА, звіти, що містять або подаються разом з окремим фінансовим звітом або окремим елементом фінансового звіту, метою якого є надати власникам (або подібним зацікавленим особам) інформацію з питань, наведених в окремому фінансовому звіті або окремому елементі фінансового звіту, вважаються річними звітами для мети застосування МСА 720 (переглянутий). Якщо аудитор визначає, що суб'єкт господарювання планує видати такий звіт, вимоги МСА 720 (переглянутий) застосовуються до аудиту окремого фінансового звіту або елемента.

Повне ім'я партнера із завдання

А22. Вимога МСА 700 (переглянутий) включати до звіту аудитора повне ім'я партнера із завдання також застосовується до аудитів окремих

[28] Дивись МСА 700 (переглянутий), параграфи 34(b) та А48.
[29] Дивись МСА 700 (переглянутий), параграфи 39(b)(iv).
[30] МСА 700 (переглянутий), параграф 30.
[31] МСА 700 (переглянутий), параграф 31.

фінансових звітів або окремих елементів фінансових звітів суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів.[32] Аудитор може бути зобов'язаний законодавчим чи нормативним актом включати повне ім'я партнера із завдання до звіту аудитора або аудитор може вирішити зробити це при складанні звіту щодо окремого фінансового звіту або елемента фінансового звіту суб'єктів господарювання, що не є суб'єктами господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів.

Складання звіту щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання та щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту (див. пар. 14)

Врахування впливу деяких питань, що містяться у звіті аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання, для аудиту окремого фінансового звіту або окремого елементу фінансового звіту та звіту аудитора щодо них

A23. Параграф 14 вимагає, щоб аудитор розглянув вплив окремих питань, якщо такі є, включених до звіту аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності, для аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту та звіту аудитора щодо них. Рішення стосовно доречності питання, включеного до звіту аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності, в контексті завдання щодо надання звіту щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту передбачає застосування професійного судження.

A24. Фактори, які можуть бути доречними при розгляді впливу цих питань, включають:

- Характер питання (питань), що описується у звіті аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності, та міра, якою воно стосується того, що включено до окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту.
- Всеохопність питання (питань), що описується у звіті аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності.
- Характер і ступінь відмінностей між застосовними концептуальними основами фінансового звітування.
- Різниця між періодом (періодами), охопленим повним комплектом фінансової звітності у порівнянні з періодом (періодами) або датами окремого фінансового звіту чи елемента фінансового звіту.
- Час, що минув з дати звіту аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності.

A25. Наприклад, коли думка аудитора висловлена у звіті аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності містить застереження щодо

[32] Дивись МСА 700 (переглянутий), параграфи 46 та A61–A63.

дебіторської заборгованості, та окремий фінансовий звіт включає дебіторську заборгованість, або окремий елемент фінансової звітності стосується дебіторської заборгованості, цілком імовірно, що це матиме вплив на аудит. З іншого боку, якщо застереження в думці аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності стосується класифікації довгострокової заборгованості, то менш імовірно, що це матиме вплив на аудит окремого фінансового звіту, який є звітом про фінансовий результат, або якщо окремий елемент фінансового звіту стосується дебіторської заборгованості.

A26. Ключові питання аудиту, про які повідомляється у звіті аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності, можуть мати вплив на аудит окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту. Інформація, що міститься в розділі «Ключові питання аудиту», стосовно того, як це питання було розглянуто під час аудиту повного комплекту фінансової звітності, може бути корисною для визначення аудитором того, як слід розглянути це питання, якщо воно є доречним для аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту.

Включення посилання на звіт аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності

A27. Навіть якщо окремі питання, включені до звіту аудитора щодо повного комплекту фінансових звітів не мають впливу на аудит, або звіт аудитора щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, аудитор може вважати доречним зробити посилання на це (ці) питання у параграфі з інших питань в звіті аудитора щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту (див. МСА 706 (переглянутий)).[33] Наприклад, аудитор може вважати за доцільне зробити посилання в звіті аудитора щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту на розділ «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності», включений до звіту аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності.

Негативна думка або відмова від висловлення думки у звіті аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання (Див: пар. 15)

A28. У звіті аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання дозволено відмова від висловлення думки щодо фінансових результатів і грошових потоків, якщо це доречно, та висловлення немодифікованої думки щодо фінансового стану, оскільки відмова від висловлення думки діє винятково щодо фінансових результатів і грошових потоків, а не фінансової звітності в цілому[34].

[33] Дивись МСА 706 (переглянутий), параграфи 10–11.

[34] МСА 510 «*Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду*» (параграф A8) та МСА 705 (переглянутий) (параграф A16).

Додаток 1

(див. параграф А3)

Приклади окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту

- Дебіторська заборгованість, резерв щодо сумнівної дебіторської заборгованості, запаси, зобов'язання за нараховані пільги щодо приватного пенсійного забезпечення, відображена у звіті вартість ідентифікованих нематеріальних активів або зобов'язання за «понесені, але не відображені» претензії у страховому портфелі, включаючи відповідні примітки.
- Перелік зовнішніх активів та доходу з приватного пенсійного забезпечення, включаючи відповідні примітки.
- Перелік чистих матеріальних активів, включаючи відповідні примітки.
- Перелік витрат стосовно орендованої нерухомості, включаючи пояснювальні примітки.
- Перелік участі в прибутку або бонуси співробітникам, включаючи пояснювальні примітки.

Додаток 2

(див. параграф А17)

Приклади звітів аудитора щодо окремого фінансового звіту та його окремого елемента

- Приклад 1. Звіт аудитора щодо окремого фінансового звіту, складеного відповідно до концептуальної основи загального призначення (для цілей цього прикладу – концептуальної основи достовірного подання).
- Приклад 2. Звіт аудитора щодо окремого фінансового звіту, складеного відповідно до концептуальної основи спеціального призначення (для цілей цього прикладу – концептуальної основи достовірного подання).
- Приклад 3. Звіт аудитора щодо окремого елемента, рахунку або статті фінансового звіту, складеного відповідно до концептуальної основи спеціального призначення (для цілей цього прикладу – концептуальної основи дотримання вимог).

Приклад 1

Звіт аудитора щодо окремого фінансового звіту суб'єкта господарювання що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного відповідно до концептуальної основи загального призначення (для мети цього прикладу – концептуальної основи достовірного подання).

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит балансу (тобто окремого фінансового звіту) суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів.**
- **Баланс був складений управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до вимог концептуальної основи фінансового звітування юрисдикції X, що є доречними для складання балансу.**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності за фінансову звітність управлінського персоналу відповідно до МСА 210.**
- **Застосовна концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою достовірного подання, розроблена з метою задовольнити загальну потребу широкого кола користувачів у фінансовій інформації.**
- **Аудитор визначив, що є прийнятним використати у думці аудитора вислів «подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах».**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку, що 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 відповідно до МСА 570 (переглянутий). Інформація про суттєву невизначеність належно розкрита в окремому фінансовому звіті.**
- **Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701 в контексті аудиту балансу.**
- **Аудитор визначив, що інша інформація відсутня (тобто вимоги МСА 720 (переглянутий) не застосовуються).**
- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансового звіту, не є особами, які відповідають за складання фінансового звіту.**
- **Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Належний адресат]

Думка

Ми провели аудит балансу Компанії ABC («Компанія») станом на 31 грудня 20X1 р. та приміток до фінансового звіту, включаючи стислий виклад значущих облікових політик (разом – «фінансовий звіт»).

На нашу думку, фінансовий звіт, що додається, подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах, фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р. відповідно до вимог концептуальної основи фінансового звітування у юрисдикції X, що є доречними для складання такого фінансового звіту. [Розділ «*Думка*» розміщений спочатку, як того вимагає МСА 700 (переглянутий)]

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит фінансового звіту»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансового звіту, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. [Перше і останнє речення цього розділу раніше були у розділі *«Відповідальність аудитора»*. Крім того, розділ *«Основа для думки»* розміщується відразу після розділу *«Думка»*, як це вимагається МСА 700 (переглянутий).]

Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності

Ми звертаємо увагу на Примітку 6 у фінансовому звіті, в якій розкривається, що Компанія зазнала чистих збитків у сумі ZZZ протягом року, що закінчився 31 грудня 20X1 р., та на цю дату поточні зобов'язання Компанії перевищили її загальні активи на суму YYY. Як зазначено в Примітці 6, ці події або умови разом із іншими питаннями, викладеними в Примітці 6, вказують, що існує суттєва невизначеність, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Нашу думку не було модифіковано щодо цього питання.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансовий звіт[35]

Управлінський персонал несе відповідальність за складання та достовірне подання фінансового звіту відповідно до вимог концептуальної основи фінансового звітування юрисдикції X, доречних для складання такого

[35] У цих прикладах звітів аудитора, терміни «управлінський персонал» та «ті, кого наділено найвищими повноваженнями» можуть у разі потреби замінюватись іншими термінами, прийнятними в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

фінансового звіту, та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансового звіту, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

При складанні фінансового звіту управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати Компанію чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Компанії.

Відповідальність аудитора за аудит фінансового звіту

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансовий звіт у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цього фінансового звіту.

У параграфі 41(b) МСА 700 (переглянутий) пояснюється, що виділений нижче сірим кольором матеріал може розміщуватися в Додатку до звіту аудитора. У параграфі 41(c) МСА 700 (переглянутий) пояснюється, що, якщо законом, регуляторним актом або національними стандартами аудиту безумовно дозволено аудитору, аудитор може зробити посилання на веб-сайт відповідного органу, де б містився опис відповідальності аудитора, а не включати цей матеріал у звіт аудитора, за умови, що цей опис на веб-сайті стосується опису відповідальності аудитора, наведеного нижче, та не суперечить йому.

Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА, ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом усього завдання з аудиту. Крім того, ми:

- ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення фінансового звіту внаслідок шахрайства чи помилки, розробляємо й виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, а також отримуємо аудиторські докази, що є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може включати змову, підробку, навмисні пропуски, неправильні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю.

- отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю Компанії.[36]
- оцінюємо прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок і відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом.
- доходимо висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та, на основі отриманих аудиторських доказів, робимо висновок, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати діяльність на безперервній основі. Якщо ми доходимо висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, ми повинні привернути увагу в нашому звіті аудитора до відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності або, якщо такі розкриття інформації є неналежними, модифікувати свою думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого звіту аудитора. Втім майбутні події або умови можуть примусити Компанію припинити свою діяльність на безперервній основі.
- оцінюємо загальне подання, структуру та зміст фінансового звіту включно з розкриттями інформації, а також те, чи показує фінансовий звіт операції та події, що покладені в основу його складання, так, щоб досягти достовірного подання.

Ми повідомляємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, разом з іншими питаннями, інформацію про запланований обсяг та час проведення аудиту та суттєві результати аудиту, включаючи будь-які суттєві недоліки заходів внутрішнього контролю, виявлені нами під час аудиту.

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*] [Розміщення дати та адреси змінено місцями]

[*Дата*]

[36] Це речення може бути змінене залежно від обставин, якщо аудитор також має обов'язки щодо надання думки щодо ефективності внутрішнього контролю у поєднанні з аудитом фінансового звіту.

Приклад 2

Звіт аудитора щодо окремого фінансового звіту суб'єкта господарювання, який не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит звіту про грошові надходження та витрати (тобто окремого фінансового звіту) суб'єкта господарювання, який не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів.**
- **Звіт аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності не надавався.**
- **Фінансовий звіт складений управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до основи обліку методом грошових надходжень та витрат з метою надання кредитору інформації щодо грошових потоків. Управлінський персонал має право вибору концептуальної основи фінансового звітування.**
- **Застосовна концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою достовірного подання, призначеною для задоволення потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів.[37]**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- **Аудитор визначив, що є прийнятним використати у думці аудитора вислів «подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах».**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимоги конкретної юрисдикції.**
- **Розповсюдження або використання звіту аудитора не обмежено.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701 в контексті аудиту звіту про грошові надходження та витрати.**

[37] МСА 800 (переглянутий) містить вимоги та рекомендації щодо форми та змісту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.

- **Аудитор визначив, що інша інформація відсутня (тобто вимоги МСА 720 (переглянутий) не застосовуються).**
- **Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансового звіту та нагляд над процесом фінансового звітування щоб скласти цей фінансовий звіт.**
- **Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Належний адресат]

Думка

Ми провели аудит звіту про грошові надходження та витрати компанії ABC («Компанія») за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р. та приміток до звіту про грошові надходження та витрати, включаючи стислий виклад значущих облікових політик (разом – «фінансовий звіт»).

На нашу думку, фінансовий звіт, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах, грошові надходження та витрати Компанії за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р. відповідно до основи обліку методом грошових надходжень та витрат, описаної у Примітці X. [Розділ «*Думка*» розміщений спочатку, як того вимагає МСА 700 (переглянутий)]

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит фінансового звіту»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту фінансового звіту, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. [Перше і останнє речення цього розділу раніше були у розділі *«Відповідальність аудитора»*. Крім того, розділ *«Основа для думки»* розміщується відразу після розділу *«Думка»* як це вимагається МСА 700 (переглянутий).]

Пояснювальний параграф – Основа бухгалтерського обліку

Ми звертаємо увагу на Примітку X до фінансового звіту, яка описує основу бухгалтерського обліку. Фінансовий звіт було складено з метою надання інформації Кредитору XYZ. Тому фінансова звітність може бути не придатною для іншої мети. Нашу думку не було модифіковано щодо цього питання.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансовий звіт[38]

Управлінський персонал несе відповідальність за складання та достовірне подання фінансового звіту відповідно до основи обліку методом грошових надходжень та витрат, описаної у Примітці X; це включає визначення того, що основа обліку методом грошових надходжень та витрат є прийнятною за даних обставин для складання фінансового звіту, та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансового звіту, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

При складанні фінансового звіту управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та, використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати Компанію чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Відповідальність аудитора за аудит фінансового звіту

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансовий звіт у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цього фінансового звіту.

У параграфі 41(b) МСА 700 (переглянутий) пояснюється, що виділений нижче сірим кольором матеріал може розміщуватися в Додатку до звіту аудитора. У параграфі 41(c) МСА 700 (переглянутий) пояснюється, що, якщо законом, регуляторним актом або національними стандартами аудиту безумовно дозволено аудитору, аудитор може зробити посилання на веб-сайт відповідного органу, де б містився опис відповідальності аудитора, а не включати цей матеріал у звіт аудитора, за умови, що цей опис на веб-сайті стосується опису відповідальності аудитора, наведеного нижче, та не суперечить йому.

Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА, ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом усього завдання з аудиту. Крім того, ми:

- ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення фінансового звіту, внаслідок шахрайства чи помилки, розробляємо й виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, а також отримуємо

[38] Або інші терміни, прийнятні у контексті правової системи конкреьної юрисдикції.

аудиторські докази, що є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може включати змову, підробку, навмисні пропуски, неправильні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю.

- отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю Компанії.[39]
- доходимо висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та, на основі отриманих аудиторських доказів, робимо висновок, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми доходимо висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, ми повинні привернути увагу в нашому звіті аудитора до відповідних розкриттів інформації у фінансовому звіті або, якщо такі розкриття інформації є неналежними, модифікувати свою думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого звіту аудитора. Втім майбутні події або умови можуть примусити Компанію припинити свою діяльність на безперервній основі.
- оцінюємо прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок і відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом.
- оцінюємо загальне подання, структуру та зміст фінансового звіту включно з розкриттями інформації, а також те, чи показує фінансовий звіт операції та події, що покладені в основу його складання, так, щоб досягти достовірного подання.

Ми повідомляємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, разом з іншими питаннями, інформацію про запланований обсяг та час проведення аудиту та суттєві результати аудиту, включаючи будь-які суттєві недоліки заходів внутрішнього контролю, виявлені нами під час аудиту.

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*] [Розміщення дати та адреси змінено місцями]

[Дата]

[39] Це речення може бути змінене залежно від обставин, якщо аудитор також має обов'язки щодо надання думки щодо ефективності внутрішнього контролю у поєднанні з аудитом фінансового звіту.

Приклад 3

Звіт аудитора щодо окремого елемента фінансового звіту суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- **Аудит відомості дебіторської заборгованості (тобто, елемента, рахунку або статті фінансового звіту).**
- **Фінансова інформація була підготовлена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до положень фінансового звітування, встановлених регуляторним органом з метою задоволення вимог цього регуляторного органу.**
- **Управлінський персонал не має права вибору концептуальної основи фінансового звітування**
- **Застосовна концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою дотримання вимог, розробленою для задоволення потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів.[40]**
- **Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності за фінансову звітність управлінського персоналу відповідно до МСА 210.**
- **Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.**
- **Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.**
- **Розповсюдження звіту аудитора обмежено.**
- **На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутий).**
- **Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701 в контексті аудиту відомості дебіторської заборгованості.**
- **Аудитор визначив, що інша інформація відсутня (тобто вимоги МСА 720 (переглянутий) не застосовуються).**

[40] МСА 800 (переглянутий) містить вимоги та рекомендації щодо форми та змісту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.

- **Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансового звіту, не є особами, які відповідають за складання фінансового звіту.**
- **Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Акціонерам Компанії ABC або інший належний адресат]

Думка

Ми провели аудит відомості дебіторської заборгованості Компанії ABC («Компанія») станом на 31 грудня 20X1 р. («відомість»).

На нашу думку, фінансова інформація Компанії наведена у відомості станом на 31 грудня 20X1 р. складена, в усіх суттєвих аспектах, відповідно до [описати вимоги положень фінансового звітування, встановлених регуляторним органом]. [Розділ «*Думка*» розміщений спочатку, як того вимагає МСА 700 (переглянутий)]

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі *«Відповідальність аудитора за аудит відомості»* нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з етичними вимогами, застосовними в [*юрисдикція*] до нашого аудиту відомості, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. [Перше і останнє речення цього розділу раніше були у розділі *«Відповідальність аудитора».* Крім того, розділ *«Основа для думки»* розміщується відразу після розділу «*Думка*» як це вимагається МСА 700 (переглянутий).]

Пояснювальний параграф – Основа бухгалтерського обліку та обмеження щодо розповсюдження

Ми звертаємо увагу на Примітку X до відомості, яка описує основу бухгалтерського обліку. Відосмість була складена з метою сприяння Компанії у дотриманні вимог Регулятора DEF. Тому відомість може бути непридатною для іншої мети. Наш звіт призначений виключно для Компанії та регулятора DEF і не повинен розповсюджуватися іншим сторонам, крім Компанії або Регулятора DEF. Нашу думку не було модифіковано щодо цього питання.

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за відомість[41]

Управлінський персонал несе відповідальність за складання відомості відповідно до [описати вимоги положення фінансового звітування, встановлених регуляторним органом], та таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання відомості, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

При складанні відомості переліку управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та, використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати Компанію чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Компанії.

Відповідальність аудитора за аудит відомості

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що відомість не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї відомості.

У параграфі 41(b) МСА 700 (переглянутий) пояснюється, що виділений нижче сірим кольором матеріал може розміщуватися в Додатку до звіту аудитора. У параграфі 41(c) МСА 700 (переглянутий) пояснюється, що, якщо законом, регуляторним актом або національними стандартами аудиту аудитору безумовно дозволено аудитор може зробити посилання на веб-сайт відповідного органу, де б містився опис відповідальності аудитора, а не включати цей матеріал у звіт аудитора, за умови, що цей опис на веб-сайті стосується опису відповідальності аудитора, наведеного нижче, та не суперечить йому.

Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА, ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом усього завдання з аудиту. Крім того, ми:

- ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення відомості, внаслідок шахрайства чи помилки, розробляємо й виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, а також отримуємо аудиторські докази, що є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

[41] Або інші терміни, прийнятні у контексті правової системи конкретної юрисдикції.

є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може включати змову, підробку, навмисні пропуски, неправильні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю.

- отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю Компанії.[42]
- доходимо висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та, на основі отриманих аудиторських доказів, робимо висновок, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми доходимо висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, ми повинні привернути увагу в нашому звіті аудитора до відповідних розкриттів інформації у відомості або, якщо такі розкриття інформації є неналежними, модифікувати свою думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого звіту аудитора. Втім майбутні події або умови можуть примусити Компанію припинити свою діяльність на безперервній основі.
- оцінюємо прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок, якщо такі є, та відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом.

Ми повідомляємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, разом з іншими питаннями, інформацію про запланований обсяг та час проведення аудиту та суттєві результати аудиту, включаючи будь-які суттєві недоліки заходів внутрішнього контролю, виявлені нами під час аудиту.

Ми також надаємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, твердження, що ми виконали відповідні етичні вимоги щодо незалежності, та повідомляємо їм про всі стосунки й інші питання, які могли б обґрунтовано вважатись такими, що впливають на нашу незалежність, а також, де це застосовно, щодо відповідних застережних заходів.

Партнером завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [*повне ім'я*].

[*Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції*]

[*Адреса аудитора*] [Розміщення дати та адреси змінено місцями]

[*Дата*]

[42] Це речення може бути змінене залежно від обставин, якщо аудитор також має обов'язки щодо надання думки щодо ефективності внутрішнього контролю у поєднанні з аудитом відомості.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 810 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)

«ЗАВДАННЯ ЗІ ЗВІТУВАННЯ ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

(чинний для завдань зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Дата набрання чинності 2

Цілі 3

Визначення 4

Вимоги

Прийняття завдання 5–7

Характер процедур 8

Форма думки. 9–11

Період виконання робіт і події після дати звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту 12–13

Інформація у документах, що містять узагальнену фінансову звітність 14–15

Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності 16–21

Обмеження щодо розповсюдження або використання чи повідомлення користувачів щодо основи бухгалтерського обліку 22

Порівняльні дані 23–24

Додаткова інформація, що не підлягала аудиту, наведена разом з узагальненою фінансовою звітністю 25

Пов'язаність аудитора 26–27

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Прийняття завдання A1–A7

Оцінювання доступності фінансової звітності, що підлягала аудиту A8

ЗАВДАННЯ ЗІ ЗВІТУВАННЯ
ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Форма думки A9

Період виконання робіт і події після дати звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту A10

Інформація у документах, що містять узагальнену фінансову звітність A11–A16

Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності A17–A23

Порівняльні дані A24–A25

Додаткова інформація, що не підлягала аудиту, наведена разом з узагальненою фінансовою звітністю A26

Пов'язаність аудитора A27

Додаток. Приклади звітів незалежного аудитора щодо узагальненої фінансової звітності

Міжнародний стандарт аудиту (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».*

ЗАВДАННЯ ЗІ ЗВІТУВАННЯ
ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 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.

Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для завдань зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше.

Цілі

3. Цілі аудитора такі:
   (a) визначення того, чи є доречним прийняття завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності; та
   (b) якщо завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності прийнято:
      (i) формування думки щодо узагальненої фінансової звітності на основі оцінювання висновків, зроблених на основі отриманих доказів; та
      (ii) чітке висловлення такої думки у формі письмового звіту аудитора, який також описує основу для висловлення цієї думки.

Визначення

4. Наведені у цьому МСА терміни мають такі значення:
   (a) застосовні критерії (applied criteria) – критерії, які були застосовані управлінським персоналом при складанні узагальненої фінансової звітності;
   (b) фінансова звітність, що підлягала аудиту (audited financial statements)– фінансова звітність[1], що підлягала аудиту відповідно до МСА та яка є основою для складання узагальненої фінансової звітності;
   (c) узагальнена фінансова звітність (summary financial statements) – історична фінансова інформація, отримана з фінансової звітності, що містить менше детальних даних порівняно з фінансовою звітністю, але забезпечує структуроване відображення, яке узгоджується з інформацією у фінансовій звітності про економічні ресурси суб'єкта господарювання або його зобов'язання у певний момент часу або про зміни в цих показниках за певний проміжок часу[2]. Термінологія, яку

АУДИТ

[1] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграф 13 (f) дає визначення терміна «фінансова звітність».
[2] МСА 200, параграф 13 (f).

використовують для опису такої історичної фінансової інформації, в різних юрисдикціях може бути різною.

Вимоги

Прийняття завдання

5. 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 (див. параграф А1).

6. До прийняття завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності аудитор повинен (див. параграф А2):
   (a) визначити, чи є застосовні критерії прийнятними (див. параграфи А3–А7);
   (b) отримати згоду управлінського персоналу на те, що він визнає та розуміє свою відповідальність за:
      (i) складання узагальненої фінансової звітності згідно із застосовними критеріями;
      (ii) розкриття фінансової звітності, що підлягала аудиту, визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності без надмірних труднощів (або якщо згідно із законодавством фінансова звітність, що підлягла аудиту, не повинна розкриватися визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності та існують встановлені критерії складання узагальненої фінансової звітності, вказати такі законодавчі або нормативні акти в узагальненій фінансовій звітності); та
      (iii) включення звіту аудитора щодо узагальненої фінансової звітності у будьякий документ, що містить узагальнену фінансову звітність, та в якому зазначено, що аудитор висловив думку щодо неї;
   (c) погодити з управлінським персоналом форму думки, яка буде висловлюватись щодо узагальненої фінансової звітності (див. параграфи 9–11).

7. Якщо аудитор вирішує, що застосовні критерії не є прийнятними або якщо він не може отримати згоду управлінського персоналу, викладену у параграфі 6 (b), 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 з 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 з цим МСА. Аудитор повинен зробити відповідне посилання на цей факт в умовах завдання (в листі-угоді). Аудитор також повинен визначити, як це може вплинути на

завдання з аудиту фінансової звітності, на основі якої складалася узагальнена фінансова звітність.

Характер процедур

8. Аудитор повинен виконати такі процедури (а також будьякі інші процедури, які він вважатиме потрібними) для використання їх як основи для аудиторської думки щодо узагальненої фінансової звітності:

(a) оцінити, чи узагальнена фінансова звітність належним чином розкриває свій узагальнений характер, а також чи належним чином вона ідентифікує фінансову звітність, що підлягала аудиту.

(b) у разі, якщо узагальнена фінансова звітність не подається разом з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, оцінити, чи вона чітко зазначає:

(i) від кого або звідки може бути отримана фінансова звітність, що підлягала аудиту; або

(ii) зпосилання 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.

(c) оцінити, чи відображає узагальнена фінансова звітність належним чином застосовні критерії.

(d) порівняти узагальнену фінансову звітність із відповідною інформа-цією, відображеною у фінансовій звітності, що підлягала аудиту, з метою визначення, чи узгоджується узагальнена фінансова звітність з відповідною інформацією у фінансовій звітності, що підлягала аудиту, або чи можна її розрахувати на базі відповідної інформації у фінансовій звітності, що підлягала аудиту.

(e) оцінити, чи була узагальнена фінансова звітність складена згідно із застосовними критеріями.

(f) 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.

(g) 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 (див. параграф A8).

Форма думки

9. 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 (див. параграф А9):

   (a) узагальнена фінансова звітність, що додається, узгоджується в усіх суттєвих аспектах з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, відповідно до [застосовні критерії]; або

   (b) узагальнена фінансова звітність, що додається, є неупередженим узагальненням фінансової звітності, що підлягала аудиту, відповідно до [застосовні критерії].

10. Якщо законодавчий чи нормативний акт передбачає формування думки щодо узагальненої фінансової звітності з використанням термінології, відмінної від тієї, що описана в параграфі 9, аудитор повинен:

   (a) застосувати процедури, описані в параграфі 8, а також додаткові процедури, які дадуть аудитору змогу висловити думку у визначеній формі; та

   (b) оцінити, чи можуть користувачі узагальненої фінансової звітності неправильно зрозуміти думку аудитора щодо узагальненої фінансової звітності. Якщо це так, то чи зможуть додаткові пояснення, надані у звіті аудитора щодо узагальненої фінансової звітності, допомогти зменшити рівень можливого нерозуміння.

11. Якщо в ситуації, описаній в параграфі 10(b), аудитор приймає рішення, що додаткові пояснення в звіті аудитора щодо узагальненої фінансової звітності не зменшує рівень можливого нерозуміння, аудитор не повинен приймати завдання за винятком випадків, якщо законодавчий чи нормативний акт вимагає прийняття завдання. Завдання, виконане згідно вимог такого законодавчого або нормативного акту, не відповідає вимогам цього МСА. Отже, звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності не повинен містити посилання на те, що завдання було виконано згідно з цим МСА.

Період виконання робіт і події після дати звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту

12. 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. (див. параграф А10).

13. 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, відповідно до вимог МСА 560[3].

Інформація у документах, що містять узагальнену фінансову звітність

14. 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.

15. Якщо аудитор встановлює наявність суттєвої невідповідності, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом та визначити, чи є потреба в 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, в тому числі розглянути вплив на звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності. (див. параграфи А11-А16).

Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності

Елементи звіту аудитора

16. Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності повинен включати такі елементи[4] (див. параграф А23):
    (a) Назву, яка чітко вказує на те, що це звіт незалежного аудитора (див. параграф А17);
    (b) Адресат (див. параграф А18);
    (c) Ідентифікація узагальненої фінансової звітності, щодо якої аудитор складає звіт, включаючи назву кожного звіту, включеного до узагальненої фінансової звітності. (див. параграф А19);
    (d) Ідентифікація фінансової звітності, що підлягала аудиту.
    (e) Чітке висловлення думки з урахуванням положень параграфа 20, (див. параграфи 9–11).
    (f) Твердження про те, що узагальнена фінансова звітність не містить всіх розкриттів, необхідних відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, використаної при складанні фінансової

[3] МСА 560 «*Подальші події*».

[4] Параграфи 19–20, які узагальнюють обставини, за якими звіт аудитора щодо фінан-сової звітності, що підлягала аудиту, модифікується, потребують наявності додаткових елементів, крім тих, що перелічені в цьому параграфі.

звітності, що підлягала аудиту, а також про те, що ознайомлення з узагальненою фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї не є заміною ознайомлення з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, та звітом аудитора щодо неї.

(g) Якщо застосовне, інформацію, що вимагається параграфом 12.

(h) Посилання на звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, дату такого звіту, а також із урахуванням положень параграфів 19–20 на той факт, що стосовно фінансової звітності, що підлягала аудиту, висловлена немодифікована думка.

(i) Описання відповідальності управлінського персоналу[5] за узагальнену фінансову звітність із вказівкою на те, що управлінський персонал[6] несе відповідальність за складання узагальненої фінансової звітності відповідно до застосовних критеріїв.

(j) 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.

(k) Підпис аудитора.

(l) Адреса аудитора.

(h) Дата звіту аудитора (див. параграф А20)

17. Якщо адресат узагальненої фінансової звітності не є тим самим адресатом, що й адресат звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, аудитор має визначити доречність використання іншого адресату (див. параграф А18).

18. Аудитор повинен датувати звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності не раніше, від (див. параграф А20):

(a) дати, на яку аудитор отримує належні аудиторські докази в 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; та

(b) дати звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту.

Посилання на звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту (див. параграф А23)

19. Якщо звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, включає:

(a) думку із застереженням згідно з МСА 705 (переглянутий);[7]

---

[5] Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

[6] Або інший термін, доречний у контексті правової основи конкретної юрисдикції.

[7] МСА 705 (переглянутий) *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»*.

(b) Пояснювальний параграф або Параграф з інших питань згідно з МСА 706 (переглянутий);[8]

(c) Розділ *«Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності»* згідно з МСА 570 (переглянутий);[9]

(d) Повідомлення про ключові питання аудиту згідно з вимогами МСА 701;[10] або

(e) Твердження, в якому описане невиправлене суттєве викривлення іншої інформації згідно з МСА 720 (переглянутий);[11]

та 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, перелічених у параграфі 16, повинен:

(i) вказувати, що звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, включає думку із застереженням, пояснювальний параграф, параграф з інших питань, розділ *«Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності»*, повідомлення про ключові питання аудиту, або твердження, в якому описане невиправлене суттєве викривлення іншої інформації; та (див. параграф А21)

(ii) описувати: (див. параграф А22)

a. основу для думки із застереженням щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, та вплив цього питання, якщо такий є, на узагальнену фінансову звітність;

b. 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 вплив цих питань, якщо такий є, на узагальнену фінансову звітність; або

c. 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. (див. параграф А15).

20. Коли звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, містить в собі негативну думку або відмову від висловлення думки, звіт

[8] МСА 706 (переглянутий) *«Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»*

[9] МСА 570 (переглянутий) *«Безперервність діяльності»*, параграф 22.

[10] МСА 701 *«Повідомлення інформації з ключових питань аудиту у звіті незалежного аудитора»*.

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

аудитора щодо узагальненої фінансової звітності додатково до елементів параграфа 16 повинен:

(a) вказати на те, що звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, містить негативну думку або відмову від висловлення думки;

(b) описати основу для такої негативної думки або відмови від висловлення думки; та

(c) 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. (див. параграф А23)

Модифікована думка щодо узагальненої фінансової звітності

21. 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 (див. параграф А23).

Обмеження щодо розповсюдження або використання чи повідомлення користувачів щодо основи бухгалтерського обліку

22. Якщо 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.

Порівняльні дані

23. Якщо 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. Аудитор повинен визначити вплив необґрунтованого нерозкриття порівняльних даних на звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності (див. параграф А24).

24. Якщо 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[12], що підлягала аудиту (див. параграф А25).

[12] МСА 710 *«Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність».*

Додаткова інформація, що не підлягала аудиту, наведена разом з узагальненою фінансовою звітністю

25. Аудитор повинен оцінити, чи чітко відокремлена додаткова інформація, що не підлягала аудиту, від узагальненої фінансової звітності, разом з 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 (див. параграф А26).

Пов'язаність аудитора

26. 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 у 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 (див. параграф А27).

27. Аудитора може бути залучено до виконання завдання з звітування щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання, а не залучено до завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності. Якщо в такому разі аудитору стає відомо, що суб'єкт господарювання планує зробити у 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:

    (a) посилання на аудитора робиться у контексті звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту; та

    (b) повідомлення не створює враження, що аудитор звітував щодо узагальненої фінансової звітності.

    Якщо пункт (a) або (b) 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 повідомлення, 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 (див. параграф А27).

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Прийняття завдання (див. параграфи 5–6)

А1. Аудит фінансової звітності, на основі якої складається узагальнена фінансова звітність, надає аудитору необхідні знання для виконання своїх обов'язків щодо узагальненої фінансової звітності відповідно до вимог цього МСА. Застосування тільки цього МСА не надає прийнятих аудиторських доказів у достатньому обсязі для використання їх як основи для думки щодо узагальненої фінансової звітності, якщо аудитор також не провів аудит фінансової звітності, на основі якої складалася узагальнена фінансова звітність.

А2. Згода управлінського персоналу з вимогами щодо умов завдання, описаними у параграфі 6, може бути підтверджена у письмовій формі.

Критерії (див. параграф 6(а))

А3. Складання узагальненої фінансової звітності потребує від управлінського персоналу визначення інформації, яка має бути відображеною в узагальненій фінансовій звітності так, щоб вона узгоджувалась в усіх суттєвих аспектах з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, або не є її неупередженим узагальненням. У зв'язку з тим, що узагальнена фінансова звітність містить узагальнену за своїм характером інформацію та обмежені за обсягом розкриття, існує збільшений ризик того, що вона може не містити необхідну інформацію, яка дасть змогу не вводити користувачів в оману за конкретних обставин. Ризик зростає, якщо не існує встановлених критеріїв складання узагальненої фінансової звітності.

А4. Чинниками, які можуть вплинути на визначення аудитором прийнятності застосовних критеріїв, є:

- характер суб'єкта господарювання;
- мета складання узагальненої фінансової звітності;
- інформаційні потреби визначених користувачів узагальненої фінансової звітності; та
- чи призведуть застосовні критерії до складання узагальненої фінансової звітності, що за конкретних обставин не буде вводити в оману.

A5. Критерії складання узагальненої фінансової звітності можуть встановлювати визнані організації, уповноважені розробляти стандарти, або законодавчі чи нормативні акти. Так само, як і у випадку з фінансовою звітністю, як це визначено у МСА 210[13], у більшості таких випадків аудитор може вважати, що такі критерії є прийнятними.

A6. Якщо не існує встановлених критеріїв складання узагальненої фінансової звітності, управлінський персонал може розробити такі критерії, керуючись, наприклад, практикою окремої галузі господарства. Результатом застосування критеріїв, прийнятних за конкретних обставин, стане узагальнена фінансова звітність, яка:

(a) в належний спосіб розкриває свій узагальнений характер та визначає фінансову звітність, що підлягала аудиту;

(b) 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;

(c) належним чином розкриває інформацію про застосовні критерії;

(d) узгоджується з 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; та

(e) з 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.

A7. Належне розкриття узагальненого характеру узагальненої фінансової звітності та посилання на фінансову звітність, що підлягала аудиту, як це зазначено у параграфі A6(a), 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.»

Оцінювання доступності фінансової звітності, що підлягала аудиту (див. параграф 8(i)

A8. Оцінювання аудитором того факту, чи доступна без надмірних труднощів фінансова звітність, що підлягала аудиту, визнаним користувачам узагальненої фінансової звітності, перебуває під впливом таких чинни-ків:

- чи описує узагальнена фінансова звітність, де чи в кого можна отримати фінансову звітність, що підлягала аудиту;

[13] МСА 210 *«Узгодження умов завдань з аудиту»,* параграфи A3 та A8–A9

- чи є фінансова звітність, що підлягала аудиту, загальнодоступною; або
- чи запровадив управлінський персонал процес, завдяки якому визначені користувачі узагальненої фінансової звітності зможуть отримати безпосередній доступ до фінансової звітності, що підлягала аудиту.

Форма думки (див. параграф 9)

A9. Висновок, оснований на оцінюванні доказів, отриманих під час виконання процедур, наведених у параграфі 8, про те, що немодифікована думка щодо узагальненої фінансової звітності є прийнятною, дає змогу аудитору висловити думку, яка містить одне із формулювань, зазначених у параграфі 9. На рішення аудитора про те, яке з формулювань слід використати, може вплинути загальноприйнята практика в конкретній юрисдикції.

Період виконання робіт і події після дати звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту (див. параграф 12)

A10. Процедури, наведені в параграфі 8, часто здійснюються під час або відразу після виконання аудиту фінансової звітності. Коли аудитор звітує щодо узагальненої фінансової звітності після завершення аудиту фінансової звітності, від аудитора не вимагається отримання додаткових аудиторських доказів стосовно фінансової звітності, що підлягала аудиту, або звітувати щодо впливу подій, які відбулися після дати звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, оскільки узагальнена фінансова звітність складається на основі фінансової звітності, що підлягала аудиту, та не оновлює її.

Інформація у документах, що містять узагальнену фінансову звітність (див. параграф 14-15)

A11. МСА 720 (переглянутий) розглядає відповідальність аудитора стосовно іншої інформації під час аудиту фінансової звітності. В контексті МСА 720 (переглянутий), інша інформація є фінансовою або не фінансовою інформацією (що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї), яка входить до складу річного звіту суб'єкта господарювання. Річний звіт містить фінансову звітність ті звітом аудитора щодо неї або подається разом з фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї.

A12. На відміну від цього, параграфи 14–15 стосуються відповідальності аудитора щодо інформації, включеної у документ, який також містить узагальнену фінансову звітність та звіт аудитора щодо неї. Ця інформація може включати:

- Деякі або всі ті питання, які розглядаються в іншій інформації, що включена до річного звіту (наприклад, якщо узагальнена фінансова звітність та звіт аудитора щодо неї входять до складу узагальненого річного звіту); або

- Питання, які не розглядаються в іншій інформації, що входить до складу річного звіту.

A13. Ознайомлюючись з інформацією, включеною у документ, що містить узагальнену фінансову звітність та звіт аудитора щодо неї, аудитор може зрозуміти, що така інформація є оманливою та може потребувати вжиття відповідних заходів. Застосовні вимоги етики[14] вимагають, щоб аудитор уникав свідомого відношення до інформації, якщо аудитор вважає, що ця інформація містить твердження, яке за своєю суттю є неправдивим або вводить в оману, містить безвідповідально надані твердження чи інформацію, або не містить чи приховує інформацію, яку необхідно подати, якщо такий пропуск чи приховування вводитимуть в оману.

Інформація в документі, що містить узагальнену фінансову звітність, яка стосується деяких або всіх питань, що й інша інформація в річному звіті

A14. Якщо до документу, що містить узагальнену фінансову звітність та звіт аудитора щодо неї, включено інформацію, яка стосується деяких або всіх питань, що й інша інформація, що включена до річного звіту, робота, виконана щодо цієї іншої інформації відповідно до МСА 720 (переглянутий), може бути доречною для мети параграфів 14–15 цього МСА.

A15. Якщо в звіті аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, було ідентифіковано невиправлене суттєве викривлення іншої інформації, та це невиправлене суттєве викривлення стосується питання, яке розглядається в інформації, наведеній у документі, що містить узагальнену фінансову звітність та звіт аудитора щодо неї, може існувати суттєва невідповідність між узагальненою фінансовою звітністю та цією інформацією або інформація може бути оманливою.

Інформація в документі, що містить узагальнену фінансову звітність, яка стосується питань, які не охоплені іншою інформацією в річному звіті

A16. МСА 720 (переглянутий), адаптований за необхідності залежно від конкретних обставин, може бути корисним для аудитора при визначенні доречних заходів для реагування на відмову управлінського персоналу від внесення необхідних змін до інформації, в тому числі при розгляді впливу на звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності.

Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності

Елементи звіту аудитора

Назва (див. параграф 16(а))

A17. Назва, яка вказує, що звіт – це звіт незалежного аудитора, наприклад «Звіт незалежного аудитора», що підтверджує той факт, що аудитор

[14] Кодекс етики професійних бухгалтерів Ради з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ), параграф 110.2.

виконав усі етичні вимоги стосовно незалежності. Це розмежує звіт незалежного аудитора та звіти, надані іншими особами.

Адресат (див. параграфи 16(b), 17)

A18. Чинниками, що можуть вплинути на оцінювання аудитором прийнятності адресата узагальненої фінансової звітності, є умови завдання, характер суб'єкта господарювання та цілі складання узагальненої фінансової звітності.

Ідентифікація узагальненої фінансової звітності (див. параграф 16(c))

A19. Коли аудитору стає відомо, що узагальнена фінансова звітність буде включена до документа, який містить іншу інформацію ніж узагальнена фінансова звітність та звіт аудитора щодо неї, аудитор може розглянути можливість зазначення номерів сторінок, які містять узагальнену фінансову звітність, якщо це можливо з урахуванням форми її подання. Це допоможе користувачам ідентифікувати узагальнену фінансову звітність, стосовно якої складено звіт аудитора.

Дата звіту аудитора (див. параграфи 16(m), 18)

A20. Особа або особи, які мають визнане право зробити висновок, що узагальнена фінансова звітність була складена, та беруть на себе відповідальність за неї, залежать від умов завдання, характеру суб'єкта господарювання та цілей узагальненої фінансової звітності.

Посилання на звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту (див. параграф 19)

A21. Параграф 19(i) цього МСА вимагає від аудитора включати до звіту аудитора щодо узагальненої фінансової звітності заяву, якщо звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, містить повідомлення щодо одного чи більше ключових питань аудиту, описаних відповідно до вимог МСА 701.[15] Проте, аудитор не зобов'язаний описувати окремі ключові питання аудиту у звіті аудитора щодо узагальненої фінансової звітності.

A22. Заява(и) та опис(и), що вимагаються параграфом 19, призначені для того, щоб привернути увагу до цих питань та не є заміною ознайомлення зі звітом аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту. Необхідні описання призначені для передачі характеру питання (питань), а не для повторювання в повному обсязі відповідного тексту зі звіту аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту.

Приклади (див. параграфи 16, 19-21)

A23. У Додатку до цього МСА наведено приклади звітів аудитора щодо узагальненої фінансової звітності, які:

[15] МСА 701, параграф 13.

(a) містять немодифіковану думку;

(b) складені на основі фінансової звітності, що підлягала аудиту, щодо якої аудитор надав модифіковану думку;

(c) містять модифіковану думку;

(d) складені на основі фінансової звітності, стосовно якої звіт аудитора містить твердження, що описує невиправлене суттєве викривлення іншої інформації відповідно до вимог МСА 720 (переглянутий); та

(e) складені на основі фінансової звітності, стосовно якої звіт аудитора містить розділ *«Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності»* та повідомлення інших ключових питань аудиту.

Порівняльні дані (див. параграф 23–24)

A24. У разі, якщо фінансова звітність, що підлягала аудиту, містить порівняльні дані, існує таке припущення, що й узагальнена фінансова звітність буде так само містити в собі порівняльні дані. Порівняльні дані в фінансовій звітності, що підлягала аудиту, можуть розглядатися як відповідні показники або як порівняльна фінансова інформація. МСА 710 описує, як ця різниця в підходах впливає на звіт аудитора щодо фінансової звітності, включаючи, зокрема, посилання на інших аудиторів, які провели аудит фінансової звітності попереднього періоду.

A25. Обставини, які можуть вплинути на визначення аудитором того, чи неподання порівняльних даних є обґрунтованим, включають характер і цілі складання узагальненої фінансової звітності, застосовні критерії та інформаційні потреби визначених користувачів узагальненої фінансової звітності.

Додаткова інформація, що не підлягала аудиту, наведена разом з узагальненою фінансовою звітністю (див. параграф 25)

A26. МСА 700 (переглянутий)[16] містить вимоги та пояснення, що повинні використовуватися в тому разі, якщо додаткова інформація, що не підлягала аудиту, подається разом з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, які після адаптування залежно від конкретних обставин можуть бути корисними при виконанні вимог параграфа 25.

Пов'язаність аудитора (див. параграфи 26-27)

A27. Якщо управлінський персонал не вживає запропонованих заходів, аудитор може виконати інші відповідні дії, що можуть включати інформування визначених користувачів та інших обізнаних третіх осіб про необґрунтоване посилання на аудитора. Напрям дій аудитора залежить від його юридичних прав і зобов'язань. Тому аудитор може вважати за потрібне отримати юридичну консультацію щодо цього питання.

[16] МСА 700 (переглянутий), *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»*, параграфи 53–54.

Додаток

(див. параграф А15)

Приклади звітів щодо узагальненої фінансової звітності

- Приклад 1: Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності, складеної відповідно до встановлених критеріїв. Стосовно фінансової звітності, що підлягла аудиту, висловлено немодифіковану думку. Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності датується пізніше, ніж звіт аудитора щодо фінансової звітності, на основі якої складалася узагальнена фінансова звітність. Звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, містить розділ *«Суттєва невизначеність стосовно безперервності діяльності»* та містить повідомлення щодо інших ключових питань аудиту.
- Приклад 2: Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності, складеної відповідно до критеріїв, розроблених управлінським персоналом та належним чином розкритих в узагальненій фінансовій звітності. Аудитор визначив, що застосовні критерії є прийнятними за конкретних обставин. Щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, висловлено немодифіковану думку. Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності датується тією ж самою датою, що звіт аудитора щодо фінансової звітності, на основі якої складалася узагальнена фінансова звітність. Звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, включає твердження, що описує невиправлене суттєве викривлення іншої інформації. Інша інформація, якої стосується це невиправлене суттєве викривлення, є також інформацією, яку включено до документу, що містить узагальнену фінансову звітність та звіт аудитора щодо неї.
- Приклад 3: Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності, складеної відповідно до критеріїв, розроблених управлінським персоналом та належним чином розкритих в узагальненій фінансовій звітності. Аудитор визначив, що застосовні критерії є прийнятними за конкретних обставин. Щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, висловлено модифіковану думку. Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності, датується тією ж самою датою, що звіт аудитора щодо фінансової звітності, на основі якої складалася узагальнена фінансова звітність.
- Приклад 4: Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності, складеної відповідно до критеріїв, розроблених управлінським персоналом та належним чином розкритих в узагальненій фінансовій звітності. Аудитор визначив, що застосовні критерії є прийнятними за конкретних обставин. Щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, висловлено негативну думку. Звіт аудитора щодо узагальненої

фінансової звітності, датується тією ж самою датою, що звіт аудитора щодо фінансової звітності, на основі якої складалася узагальнена фінансова звітність.

- Приклад 5: Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності, складеної відповідно до встановлених критеріїв. Щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, висловлено немодифіковану думку. Аудитор доходить висновку, що неможливо висловити немодифіковану думку щодо узагальненої фінансової звітності. Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності, датується тією ж самою датою, що звіт аудитора щодо фінансової звітності, на основі якої складалася узагальнена фінансова звітність.

Приклад 1

Обставини включають наступне:

- **Щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання цінні папери якого допущені до організованих торгів, висловлено немодифіковану думку.**
- **Існують встановлені критерії складання узагальненої фінансової звітності.**
- **Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності датовано пізніше ніж дата звіту аудитора щодо фінансової звітності, на основі якої було складено узагальнену фінансову звітність.**
- **Звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, включає розділ «*Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності*».**
- **Звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, містить повідомлення щодо ключових питань аудиту[1].**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

[Належний адресат]

Думка

Узагальнена фінансова звітність, що складається з узагальненого балансу станом на 31 грудня 20X1 р., узагальненого звіту про фінансові результати, узагальненого звіту про зміни у власному капіталі та узагальненого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та відповідних приміток, була складена на основі фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., що підлягала аудиту.

На нашу думку, узагальнена фінансова звітність, що додається, узгоджується, в усіх суттєвих аспектах, (або *є неупередженим узагальненням*) з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, відповідно до [описати встановлені критерії].

Узагальнена фінансова звітність

Узагальнена фінансова звітність не містить всіх розкриттів інформації, що вимагаються [описати концептуальну основу фінансовоо звітування, застосовну до складання фінансової звітності компанії ABC, що підлягала аудиту]. Отже, ознайомлення з узагальненою фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неїне є заміною ознайомлення з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, та

[17] Як пояснюється у параграфі 15 МСА 701, суттєва невизначеність стосовно безперервності діяльності, за своїм характером є ключовим питанням аудиту, але повинна повідомлятися в окремому розділі звіту аудитора, відповідно до параграфу 22 МСА 570 (переглянутий).

звітом аудитора щодо неї. Узагальнена фінансова звітність та фінансова звітність, що підлягала аудиту, не відображають вплив подій, які відбулися після дати нашого звіту щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту.

Фінансова звітність, що підлягала аудиту, та наш звіт щодо неї

Ми висловили немодифіковану думку щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, у нашому звіті, датованому 15 лютого 20X2 р. Цей звіт також включає:

- Розділ *«Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності»*, який привертає увагу до Примітки 6 вфінансовій звітності, що підлягала аудиту. У Примітці 6 у фінансової звітності, що підлягала аудиту, зазначено, що компанія ABC зазнала чистого збитку у сумі ZZZ протягом року, що закінчився 31 грудня 20X1 р., та на цю дату поточні зобов'язання компанії ABC перевищили її загальні активи на суму YYY. Ці події або умови разом з іншими питаннями, викладеними в Примітці 6 фінансової звітності, що підлягала аудиту, вказують, що існує суттєва невизначеність, що може поставити під значний сумнів здатність компанії ABC продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Ці питання розглядаються у Примітці 5 узагальненої фінансової звітності.
- Повідомлення інформації з інших[18] ключових питань аудиту. [Ключові питання аудиту – це питання, що, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період.][19]

Відповідальність управлінського персоналу[20] за узагальнену фінансову звітність

Управлінський персонал несе відповідальність за складання узагальненної фінансової звітності відповідно до [описати встановлені критерії].

Відповідальність аудитора

Наша відповідальність полягає у висловленні думки щодо того, чи узагальнена фінансова звітність узгоджується, в усіх суттєвих аспектах (або *є неупередженим узагальненням*) з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, на основі наших процедур, які було виконано відповідно до Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 810 (переглянутий), *«Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності».*

[Підпис аудитора]

[Адреса аудитора]

[Дата звіту аудитора]

[18] У випадках, якщо немає суттєвої невизначеності, що стосується безперервності діяльності, включення слова «інші» у формулювання для повідомлення інформації з ключових питань аудиту, не потрібне.

[19] Аудитор може включати додаткові пояснення щодо ключових питань аудиту, які він вважає корисним для користувачів звіту аудитора щодо узагальненої фінансової звітності.

[20] Або інший термін, прийнятний в контексті правової системи певної юрисдикції.

Приклад 2

Обставини включають наступне:

- **Щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, висловлено немодифіковану думку.**
- **Критерії були розроблені управлінським персоналом та належним чином розкриті у Примітці X. Аудитор визначив, що критерії є прийнятними за конкретних обставин.**
- **Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності датовано тією ж самою датою, що звіт аудитора щодо фінансової звітності, на основі якої складено узагальнену фінансову звітність.**
- **Звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, містить твердження, що описує невиправлене суттєве викривлення іншої інформації. Інша інформація, якої стосується це невиправлене суттєве викривлення, є також інформацією, що включена до документу, що містить узагальнену фінансову звітність та звіт аудитора щодо неї.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

[Належний адресат]

Думка

Узагальнена фінансова звітність, що складається з узагальненого балансу станом на 31 грудня 20X1 р., узагальненого звіту про фінансові результати, узагальненого звіту про зміни у власному капіталі та узагальненого звіту про рух грошових коштів за рік що закінчився зазначеною датою, та відповідних приміток, була складена на основі фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., що підлягала аудиту.

На нашу думку, узагальнена фінансова звітність, що додається, узгоджується, в усіх суттєвих аспектах, (або *є неупередженим узагальненням*) з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, відповідно до основи складання, що описана у Примітці X.

Узагальнена фінансова звітність

Узагальнена фінансова звітність не містить всіх розкриттів інформації, що вимагаються [описати концептуальну основу фінансового звітування, застосовну до складання фінансової звітності компанії ABC, що підлягала аудиту]. Отже, ознайомлення з узагальненою фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї не є заміною ознайомлення з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, та звітом аудитора щодо неї.

ЗАВДАННЯ ЗІ ЗВІТУВАННЯ
ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Фінансова звітність, що підлягала аудиту, та наш звіт щодо неї

Ми висловили немодифіковану думку щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, у нашому звіті, датованому 15 лютого 20X2 р. [Фінансову звітність, що підлягала аудиту, включено до Річного звіту за 20X1 р. Звіт аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, включає твердження, що описує невиправлене суттєве викривлення іншої інформації, яка міститься у розділі «Коментарі управлінського персоналу та аналіз діяльності» Річного звіту за 20X1 р. Коментарі управлінського персоналу та аналіз діяльності, та невиправлене суттєве викривлення іншої інформації, що міститься в них, також включене до Узагальненого річного звіту за 20X1 р.] [*Описати невиправлене суттєве викривлення іншої інформації*].

Відповідальність управлінського персоналу[21] за узагальнену фінансову звітність

Управлінський персонал несе відповідальність за складання узагальненої фінансової звітності відповідно до основи складання, що описана у Примітці X.

Відповідальність аудитора

Наша відповідальність полягає у висловленні думки щодо того, чи узагальнена фінансова звітність узгоджується, в усіх суттєвих аспектах (або *є неупередженим узагальненням*) з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, на основі наших процедур, які було виконано відповідно до Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 810 (переглянутий) *«Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності».*

[Підпис аудитора]

[Адреса аудитора]

[Дата звіту аудитора]

АУДИТ

[21] Або інший термін, прийнятний в контексті правової системи певної юрисдикції.

Приклад 3

Обставини включають наступне:

- **Щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, висловлено думку із застереженням.**
- **Критерії були розроблені управлінським персоналом та належним чином розкриті у Примітці X. Аудитор визначив, що критерії є прийнятними за конкретних обставин.**
- **Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності датовано тією ж самою датою, що звіт аудитора щодо фінансової звітності, на основі якої складено узагальнену фінансову звітність.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

[Належний адресат]

Думка

Узагальнена фінансова звітність, що складається з узагальненого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., узагальненого звіту про сукупний дохід, узагальненого звіту про зміни у власному капіталі та узагальненого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та відповідних приміток, була складена на основі фінансової звітності компанії ABC («Компанія») за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., що підлягала аудиту. Ми висловили думку із застереженням щодо цієї фінансової звітності у нашому звіті, датованому 15 лютого 20X2 р.[22]

На нашу думку, узагальнена фінансова звітність, що додається, узгоджується, в усіх суттєвих аспектах, (або *є неупередженим узагальненням*) з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, відповідно до основи складання, що описана у Примітці X. Проте узагальнена фінансова звітність є викривленою, тією ж мірою, що й фінансова звітність компанії ABC, що підлягала аудиту, за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р.

Узагальнена фінансова звітність

Узагальнена фінансова звітність не містить всіх розкриттів інформації, що вимагаються [описати концептуальну основу фінансового звітування, застосовну до складання фінансової звітності компанії ABC, що підлягала

[22] Розміщення цього посилання на думку із застереженням в звіті аудитора щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, у параграфі «Думка» щодо узагальненої фінансової звітності допомагає користувачам зрозуміти, що, хоча аудитор висловив немодифіковану думку щодо узагальненої фінансової звітності, узагальнена фінансова звітність відображає фінансову звітність, яка підлягала аудиту, що містить суттєве викривлення.

аудиту]. Отже ознайомлення з узагальненою фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї не є заміною ознайомлення з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, та звітом аудитора щодо неї.

Фінансова звітність, що підлягала аудиту, та наш звіт щодо неї

Ми висловили думку із застереженням щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, у нашому звіті, датованому 15 лютого 20X2 р. Основою нашої аудиторської думки із застереженням було те [що управлінський персонал не визначив балансову вартість запасів за меншою з двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації, а визнав їх балансову вартість лише за собівартістю, що є відхиленням від вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності]. Записи Компанії свідчать, що якби управлінський персонал визначив балансову вартість запасів за меншою з двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації, то балансову варість запасів потрібно було б зменшити на суму ххх до їх чистої вартості реалізації. Відповідно, собівартість реалізації збільшилася б на ххх, а податок на прибуток, чистий прибуток та власний капітал зменшилися б, відповідно, на ххх, ххх і ххх.

Відповідальність управлінського персоналу[23] за узагальнену фінансову звітність

Управлінський персонал несе відповідальність за складання узагальненої фінансової звітності відповідно до основи складання, що описана у Примітці X.

Відповідальність аудитора

Наша відповідальність полягає у висловленні думки щодо того, чи узагальнена фінансова звітність узгоджується, в усіх суттєвих аспектах (або *є неупередженим узагальненням*) з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, на основі наших процедур, які було виконано відповідно до Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 810 (переглянутий) *«Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності».*

[Підпис аудитора]

[Адреса аудитора]

[Дата звіту аудитора]

[23] Або інший термін, прийнятний в контексті правової системи певної юрисдикції.

Приклад 4

Обставини включають наступне:

- **Щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, висловлено негативну думку.**
- **Критерії були розроблені управлінським персоналом та належно розкриті у примітці X. Аудитор визначив, що критерії є прийнятними за даних обставин.**
- **Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності датовано тією ж датою, що звіт аудитора щодо фінансової звітності, на основі якої складено узагальнену фінансову звітність.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

[Належний адресат]

Відмова від висловлення думки

Узагальнена фінансова звітність, що складається з узагальненого балансу станом на 31 грудня 20X1 р., узагальненого звіту про фінансові результати, узагальненого звіту про зміни у власному капіталі та узагальненого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та відповідних приміток, була складена на основі фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., що підлягала аудиту.

В результаті висловлення негативної думки щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, як описано в розділі *«Фінансова звітність, що підлягала аудиту, та наш звіт щодо неї»*, висловлення думки щодо узагальненої фінансової звітності, що додається, не є доречним.

Узагальнена фінансова звітність

Узагальнена фінансова звітність не містить всіх розкриттів інформації, що вимагаються [описати концептуальну основу фінансового звітування, застосовну до складання фінансової звітності компанії ABC, що підлягала аудиту]. Отже, ознайомлення з узагальненою фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї не є заміною ознайомлення з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, та звітом аудитора щодо неї.

Фінансова звітність, що підлягала аудиту, та наш звіт щодо неї

У нашому звіті, датованому 15 лютого 20X2 р., ми висловили негативну думку щодо фінансової звітності компанії ABC, що підлягала аудиту, за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р. Основою для нашої негативної думки було [описати основу для негативної аудиторської думки].

ЗАВДАННЯ ЗІ ЗВІТУВАННЯ
ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Відповідальність управлінського персоналу[24] за узагальнену фінансову звітність

Управлінський персонал несе відповідальність за складання узагальненої фінансової звітності відповідно до основи складання, що описана у Примітці X.

Відповідальність аудитора

Наша відповідальність полягає у висловленні думки щодо того, чи узагальнена фінансова звітність узгоджується, в усіх суттєвих аспектах (або *є неупередженим узагальненням*) з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, на основі наших процедур, які було виконано відповідно до Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 810 (переглянутий) *«Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності».*

[Підпис аудитора]

[Адреса аудитора]

[Дата звіту аудитора]

[24] Або інший термін, прийнятний в контексті правової системи певної юрисдикції.

Приклад 5

Обставини включають наступне:

- **Щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, висловлено немодифіковану думку.**
- **Існують встановлені критерії для складання узагальненої фінансової звітності.**
- **Аудитор дійшов висновку, що неможливо висловити немодифіковану думку щодо узагальненої фінансової звітності.**
- **Звіт аудитора щодо узагальненої фінансової звітності датовано тією ж самою датою, що звіт аудитора щодо фінансової звітності, на основі якої складено узагальнену фінансову звітність.**

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

[Належний адресат]

Негативна думка

Узагальнена фінансова звітність, що складається з узагальненого балансу станом на 31 грудня 20X1 р., узагальненого звіту про фінансові результати, узагальненого звіту про зміни у власному капіталі та узагальненого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та відповідних приміток, була складена на основі фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., що підлягала аудиту.

На нашу думку, оскільки питання, описане в розділі *«Основа для негативної думки»*, є значущим, узагальнена фінансова звітність, що додається, не узгоджується (або *не є неупередженим узагальненням*) з фінансовою звітністю компанії ABC, що підлягала аудиту, за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., відповідно до [описати встановлені критерії].

Основа для негативної думки

[Описати питання, яке спричинило неузгодженість узагальненої фінансової звітності, в усіх суттєвих аспектах (або *не є неупередженим узагальненням*) з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, відповідно до застосовних критеріїв.]

Узагальнена фінансова звітність

Узагальнена фінансова звітність не містить всіх розкриттів інформації, що вимагаються [описати концептуальну основу фінансового звітування, застосовну до складання фінансової звітності компанії ABC, що підлягала аудиту]. Отже, ознайомлення з узагальненою фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї не є заміною ознайомлення з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, та звітом аудитора щодо неї.

ЗАВДАННЯ ЗІ ЗВІТУВАННЯ
ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Фінансова звітність, що підлягала аудиту, та наш звіт щодо неї

Ми висловили немодифіковану аудиторську думку щодо фінансової звітності, що підлягала аудиту, у нашому звіті, датованому 15 лютого 20X2 р.

Відповідальність управлінського персоналу[25] за узагальнену фінансову звітність

Управлінський персонал несе відповідальність за складання узагальненої фінансової звітності відповідно до [описати встановлені критерії].

Відповідальність аудитора

Наша відповідальність полягає у висловленні думки щодо того, чи узагальнена фінансова звітність узгоджується, в усіх суттєвих аспектах (або *є неупередженим узагальненням*) з фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, на основі наших процедур, які було виконано відповідно до Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 810 (переглянутий) *«Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності».*

[Підпис аудитора]

[Адреса аудитора]

[Дата звіту аудитора]

[25] Або інший термін, прийнятний в контексті правової системи певної юрисдикції.

НОТАТКИ З МІЖНАРОДНОЇ ПРАКТИКИ АУДИТУ 1000

«ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ»

ЗМІСТ

Параграф

Вступ 1–10

Розділ I. Попередня інформація про фінансові інструменти 11–69

Мета і ризики використання фінансових інструментів 14–19

Заходи контролю, які стосуються фінансових інструментів 20–23

Повнота, точність та існування 24–33

Підтвердження торговельних операцій і клірингові палати 25–26

Звірки з банками та депозитаріями 27–30

Інші заходи контролю за повнотою, правильністю та існуванням 31–33

Оцінка вартості фінансових інструментів 34–64

Вимоги до фінансової звітності 34–37

Спостережні та неспостережні вхідні дані 38–39

Вплив неактивних ринків 40–42

Процес оцінки вартості управлінським персоналом 43–63

Моделі 47–49

Приклад звичайного фінансового інструмента 50–51

Треті сторони – джерела інформації про ціноутворення 52–62

Використання експертів з оцінки 63

Питання, які стосуються фінансових зобов'язань 64

Подання та розкриття інформації про фінансові інструменти 65–69

Категорії розкриття інформації 67–69

Розділ II. Аудиторські положення стосовно фінансових інструментів 70–145

Професійний скептицизм 71–72

Положення щодо планування 73–84

Розуміння вимог до бухгалтерського обліку та розкриття інформації 74

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

Розуміння фінансових інструментів 75–77

Використання осіб із спеціалізованими навичками та знаннями в аудиті 78–80

Розуміння внутрішнього контролю 81

Розуміння характеру, ролі та діяльності підрозділу внутрішнього аудиту 82–83

Розуміння методології управлінського персоналу щодо оцінки вартості фінансових інструментів 84

Оцінка та дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення 85–105

Загальні положення, які стосуються фінансових інструментів 85

Чинники ризику шахрайства 86–88

Оцінка ризику суттєвого викривлення 89–90

Чинники, які слід розглядати при визначенні того, чи треба виконувати тести ефективності функціонування заходів контролю та в якому обсязі 91–95

Процедури по суті 96–97

Тести подвійного призначення 98

Визначення часу аудиторських процедур 99–102

Процедури, які стосуються повноти, правильності, існування, наявності, а також прав і зобов'язань 103–105

Оцінка вартості фінансових інструментів 106–137

Вимоги до фінансової звітності 106–108

Оцінювання ризику суттєвого викривлення, пов'язаного з оцінкою вартості 109–113

Значні ризики 110–113

Розробка аудиторського підходу 114–115

Аудиторські положення, коли управлінський персонал використовує треті сторони – джерела інформації про ціноутворення 116–120

Аудиторські положення, коли управлінський персонал попередньо оцінює справедливу вартість із використанням моделі 121–132

Оцінювання обґрунтованості припущень, використаних управлінським персоналом 129–132

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

Аудиторські положення, коли суб'єкт господарювання використовує експерта управлінського персоналу 133–135

Розробка точкової оцінки або діапазону..... 136–137

Подання та розкриття інформації про фінансові інструменти 138–141

Процедури, які стосуються подання та розкриття інформації про фінансові інструменти. 140–141

Інші доречні аудиторські положення..... 142–145

Письмові запевнення 142

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншим особам 143–145

Оцінка обґрунтованості припущень, використаних управлінським персоналом..... 145

Додаток. Приклади заходів контролю, які стосуються фінансових інструментів

Нотатки з міжнародної практики аудиту (НМПА) 1000 *«Особливості аудиту фінансових інструментів»* слід розглядати в контексті *Передмови до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*. НМПА не передбачають додаткових вимог до аудиторів, крім тих, що входять до складу Міжнародних стандартів аудиту (МСА), а також не змінюють відповідальність аудитора за дотримання вимог усіх МСА, доречних для аудиту. НМПА надають практичну допомогу аудиторам. Вони призначені для розповсюдження відповідальними за національні стандарти або використання під час розробки національних документів. НМПА надають матеріали, які можуть використовувати фірми під час розробки програм професійної підготовки та внутрішніх рекомендацій.

Вступ

1. Фінансові інструменти можуть використовувати фінансові та нефінансові суб'єкти господарювання всіх розмірів для різноманітних цілей. Деякі суб'єкти господарювання утримують великі обсяги активів і здійснюють багато операцій, тоді як інші суб'єкти господарювання можуть займатися операціями лише з кількома фінансовими інструментами. Деякі суб'єкти господарювання можуть купувати чи продавати фінансові інструменти, щоб брати на себе ризик та отримувати вигоди від ризику, тоді як інші суб'єкти господарювання можуть використовувати фінансові інструменти з метою зменшення певних ризиків через хеджування або управління доступністю ризику. Ці Нотатки з міжнародної практики аудиту (НМПА) доречні для всіх цих ситуацій.

2. Наведені нижче Міжнародні стандарти аудиту (МСА) особливо доречні для аудитів фінансових інструментів:
   (a) МСА 540[1] розглядає відповідальність аудитора, яка стосується аудиту облікових оцінок, включаючи облікові оцінки, пов'язані з фінансовими інструментами, оціненими за справедливою вартістю;
   (b) МСА 315 (переглянутий)[2] і МСА 330[3] розглядають ідентифікацію й оцінку ризиків суттєвого викривлення та дії у відповідь на ці ризики;
   (c) МСА 500[4] роз'яснює, з чого складаються аудиторські докази, та розглядає відповідальність аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур з метою отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, щоб мати змогу зробити обґрунтовані висновки, на яких ґрунтується аудиторська думка.

3. Метою цих НМПА є:
   (a) надання попередньої інформації про фінансові інструменти (розділ I);
   (b) обговорення аудиторських положень стосовно фінансових інструментів (розділ II).

   НМПА надають практичну допомогу аудиторам. Вони призначені для розповсюдження відповідальними за національні стандарти або для використання під час розробки національних документів. Вони також надають матеріали, які фірми можуть використовувати при розробці програм професійної підготовки та внутрішніх рекомендацій.

---

1 МСА 540 *«Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»*.

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

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

4 МСА 500 *«Аудиторські докази»*.

4. Ці НМПА доречні для суб'єктів господарювання всіх розмірів, оскільки всі суб'єкти господарювання можуть наражатися на ризики суттєвого викривлення при використанні фінансових інструментів.

5. Ймовірно, що рекомендації з оцінки вартості[5] в цих НМПА є більш доречними для фінансових інструментів, оцінених або розкритих за справедливою вартістю, тоді як рекомендації з інших аспектів, ніж оцінка вартості, застосовуються однаково до фінансових інструментів, оцінених за справедливою або амортизованою собівартістю. Цей НМПА застосовний також як до фінансових активів, так і фінансових зобов'язань. Ці НМПА не розглядають такі інструменти, як:

   (a) найпростіші фінансові інструменти, наприклад грошові кошти, прості позики, торговельна дебіторська заборгованість і торговельна кредиторська заборгованість;

   (b) інвестиції в незареєстровані на біржі інструменти власного капіталу; або

   (c) страхові контракти.

6. Крім того, ці НМПА не розглядають конкретних питань бухгалтерського обліку, доречних для фінансових інструментів, наприклад облік хеджування, прибуток чи збиток на початку (часто відомий як прибуток чи збиток «Дня 1»), згортання, ризики передачі чи зменшення корисності, включаючи забезпечення на збитки за позиками. Хоча ці предмети перевірки можуть бути пов'язаними з бухгалтерським обліком фінансових інструментів суб'єкта господарювання, обговорення міркувань аудитора стосовно того, як розглядати конкретні облікові вимоги, не входить до сфери застосування цих НМПА.

7. Аудит відповідно до МСА проводиться за умови, що управлінський персонал і за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, підтвердили, що визнають певну відповідальність. Така відповідальність стосується здійснення оцінок за справедливою вартістю. Ці НМПА не покладають відповідальність на управлінський персонал чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, вони не мають переважної сили перед законодавчими чи нормативними актами, які регулюють їх відповідальність.

8. Ці НМПА написано в контексті концептуальних основ фінансового звітування, справедливого подання та загального призначення, однак вони також можуть бути корисними залежно від конкретних обставин в інших концептуальних основах фінансового звітування, наприклад концептуальних основах фінансового звітування спеціального призначення.

---

[5] У цих НМПА терміни «оцінка вартості» та «оцінка» вживаються як взаємозамінювані.

9. Ці НМПА приділяють основну увагу твердженням щодо оцінки вартості й подання та розкриття інформації, але також охоплюють менш детально повноту, правильність, існування, права і зобов'язання.

10. Фінансові інструменти чутливі до невизначеності попередньої оцінки, яка визначена в МСА 540 як «чутливість облікової оцінки та розкриття пов'язаної з нею інформації до властивої неточності їх вимірювання»[6]. Серед інших чинників на невизначеність попередньої оцінки впливає складність фінансових інструментів. Характер і надійність інформації, доступної для підтвердження оцінки фінансових інструментів, широко варіюються, що впливає на невизначеність попередньої оцінки, пов'язаної з їх вимірюванням. У цих НМПА вживається термін «невизначеність оцінки» для зазначення невизначеності попередньої оцінки, пов'язаної з оцінкою за справедливою вартістю.

Розділ I. Попередня інформація про фінансові інструменти

11. У концептуальних основах фінансового звітування можуть існувати різні визначення фінансових інструментів. Наприклад, Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) визначають фінансовий інструмент як будь-який контракт, який приводить до зростання фінансових активів одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу іншого суб'єкта господарювання[7]. Фінансові інструменти можуть бути грошовими коштами, власним капіталом іншого суб'єкта господарювання, контрактним правом або зобов'язанням для отримання чи надання грошових коштів або обміном фінансових активів чи зобов'язань, певними контрактами, розрахунки за якими здійснюються власними інструментами власного капіталу суб'єкта господарювання, певними контрактами на нефінансові статті чи певними контрактами, наданими страховиками, які не відповідають визначенню страхового контракту. Це визначення охоплює широкий діапазон фінансових інструментів від простих позик і депозитів до складних похідних інструментів, структурованих продуктів та контрактів на доставку товарів.

12. Фінансові інструменти розрізняють за складністю, хоча складність фінансового інструмента може обумовлюватися різними джерелами:

- дуже великим обсягом індивідуальних грошових потоків, якщо відсутність однорідності потребує аналізу кожного окремого грошового потоку чи великої кількості згрупованих грошових потоків для оцінки, наприклад кредитного ризику (наприклад, забезпечені боргові зобов'язання (ЗБЗ);
- складними формулами визначення грошових потоків;

[6] МСА 540, параграф 7(с).

[7] Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 32 *«Фінансові інструменти: подання»*, параграф 11.

- невизначеністю або несталістю майбутніх грошових потоків, наприклад тих, що виникають унаслідок кредитного ризику, контрактів на опціони чи фінансових інструментів із тривалими контрактними строками.

Чим вища несталість грошових потоків у відповідь на зміни ринкової кон'юнктури, тим ймовірніше, що оцінка фінансового інструмента за справедливою вартістю буде складною та невизначеною. Крім того, іноді вартість фінансових інструментів, яку звичайно відносно легко оцінити, стає складною для оцінки через певні обставини, наприклад у разі інструментів, для яких ринок стає неактивним або які мають тривалі контрактні строки. Похідні інструменти і структуровані продукти стають складнішими, якщо вони являють собою поєднання індивідуальних фінансових інструментів. Крім того, може бути складним облік фінансових інструментів за певними концептуальними основами фінансового звітування чи за певною ринковою кон'юнктурою.

13. Ще одним джерелом складності є обсяг утримання чи продажу та купівлі фінансових інструментів. Тоді як «простий» відсотковий своп може не бути складним, суб'єкт господарювання, який утримує велику кількість таких свопів, може використовувати ускладнену інформаційну систему для ідентифікації, оцінки вартості та здійснення операцій із цими інструментами.

Мета і ризики використання фінансових інструментів

14. Фінансові інструменти використовують для:
    - цілей хеджування (тобто для зміни існуючого профілю ризику, якому доступний суб'єкт господарювання). Це охоплює:
        - форвардну купівлю чи продаж валюти з метою встановлення майбутнього курсу обміну валют;
        - конвертування майбутніх ставок відсотка у фіксовані чи плаваючі ставки через використання свопів;
        - купівлю контрактів на опціони для забезпечення захисту суб'єкта господарювання від певних коливань ціни, включаючи контракти, які містять вбудовані похідні інструменти;
    - цілей торговельних операцій (наприклад, щоб дати змогу суб'єкту господарювання взяти на себе ризиковану позицію з метою отримання вигоди від короткострокового пожвавлення ринку);
    - цілей інвестицій (наприклад, дати змогу суб'єкту господарювання отримати вигоду від прибутків на довгострокові інвестиції).

15. Використання фінансових інструментів може зменшити доступність певним бізнес-ризикам, наприклад змінам курсу обміну валют, ставок відсотка та товарних цін, або комбінації цих ризиків. З іншого боку, властива складність деяких фінансових інструментів також може призводити до підвищеного ризику.

16. Бізнес-ризик і ризик суттєвого викривлення збільшуються, якщо управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями:
    - не повністю розуміють ризики використання фінансових інструментів і не володіють достатніми навичками та досвідом для управління цими ризиками;
    - не мають спеціальних знань, щоб належно оцінити їх вартість відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
    - не мають достатніх установлених заходів контролю за діяльністю з фінансовими інструментами; або
    - неприйнятно хеджують ризики чи спекулюють.

17. Відсутність повного розуміння управлінським персоналом ризиків, властивих фінансовому інструменту, може безпосередньо впливати на спроможність управлінського персоналу належно управляти цими ризиками і зрештою може загрожувати життєздатності суб'єкта господарювання.

18. Нижче наведено основні типи ризиків, застосовних до фінансових інструментів. Цей перелік не вважається вичерпним, і для опису цих ризиків або класифікації компонентів індивідуальних ризиків можуть вживатися різні терміни:
    (a) Кредитний ризик (чи ризик контрагента) означає ризик того, що одна сторона фінансового інструмента завдасть збитку іншій стороні, не погасивши зобов'язання; він часто пов'язаний із дефолтом. Кредитний ризик містить ризик розрахунків, який є ризиком того, що одна сторона операції розрахується без одержання компенсації від клієнта чи контрагента.
    (b) Ринковий ризик означає ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок зміни ринкових цін. Приклади ринкового ризику охоплюють валютний ризик, відсотковий ризик, ціновий ризик товарів та власного капіталу.
    (c) Ризик ліквідності охоплює ризик неспроможності своєчасно купити чи продати фінансовий інструмент за прийнятною ціною через відсутність можливості реалізувати цей фінансовий інструмент на ринку.
    (d) Операційний ризик пов'язаний із конкретними процесами обробки, потрібними для фінансових інструментів. Операційний ризик може збільшуватися, якщо збільшується складність фінансового інструмента, а незадовільне управління операційним ризиком може підвищити інші типи ризику. Операційний ризик охоплює:
        (i) ризик того, що заходи контролю за підтвердженням і звіркою недостатні та призводять до неповної чи неправильної реєстрації фінансових інструментів;

(ii) ризики того, що документування операцій неприйнятне, а їх моніторинг недостатній;

(iii) ризик того, що операції неправильно реєструються, обробляються чи неправильно здійснюється управління ризиками, тому вони не відображають економічні показники всього обсягу торгівлі;

(iv) ризик того, що персонал надмірно довіряє правильності методів оцінки вартості без достатнього огляду, тому вартість операції оцінюється неправильно або її ризик оцінюється неналежно;

(v) ризик того, що використання фінансових інструментів недостатньо враховане в політиках та процедурах суб'єкта господарювання щодо управління ризиками;

(vi) ризик збитку, який є наслідком недостатності або відсутності внутрішніх процесів і систем чи зовнішніх подій, включаючи ризик шахрайства внаслідок як внутрішніх, так і зовнішніх джерел;

(vii) ризик недостатнього чи несвоєчасного технічного супрово- дження методів оцінки вартості, які використовуються для оцінки фінансових інструментів;

(viii) юридичний ризик, який є компонентом операційного ризику і пов'язаний із збитками внаслідок юридичного чи регулятор- ного заходу, що позбавляє законної сили чи в інший спосіб перешкоджає виконанню зобов'язань кінцевим користувачем або його контрагентом згідно з умовами контракту чи відпо- відних угод про взаємну компенсацію. Наприклад, юридичний ризик може виникати внаслідок недостатньої чи неправильної документації за контрактом, неможливості виконати угоду про взаємну компенсацію через банкрутство, несприятливих змін у податковому законодавстві або в законодавчих документах, які забороняють суб'єктам господарювання здійснювати інвестиції в певні типи фінансових інструментів.

19. Інші положення, доречні для ризиків використання фінансових інструментів, охоплюють:

- ризик шахрайства, який може підвищитися, якщо, наприклад, працівник, спроможний скоїти фінансове шахрайство, розуміє як фінансові інструменти, так і процеси їх обліку, а управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мають менший ступінь розуміння;

- ризик того, що основна угода про взаємну компенсацію[8] може не відображатися належно у фінансовій звітності;
- ризик того, що деякі фінансові інструменти можуть переходити з активів до зобов'язань протягом строку їх дії та що така зміна може відбутися швидко.

Заходи контролю, які стосуються фінансових інструментів

20. Обсяг використання фінансових інструментів суб'єктом господарювання та ступінь складності інструментів є важливими визначальними чинниками потрібного рівня складності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Наприклад, малі підприємства можуть використовувати менш структуровані продукти і прості процеси та процедури для досягнення своїх цілей.

21. Часто роль тих, кого наділено найвищими повноваженнями, полягає в установленні загального середовища щодо використання фінансових інструментів, затвердженні та нагляді за обсягом такого використання, тоді як роль управлінського персоналу полягає в управлінні та моніторингу доступності суб'єкта господарювання цим ризикам. Управлінський персонал і за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть також відповідальність за розробку та впровадження системи внутрішнього контролю, щоб дати можливість складати фінансову звітність відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Більш ймовірно, що внутрішній контроль суб'єкта господарювання за фінансовими інструментами буде ефективним, якщо управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями:

    (a) встановили прийнятне середовище контролю за активної участі тих, кого наділено найвищими повноваженнями, в контролі використання фінансових інструментів, логічну організаційну структуру з чітким визначенням повноважень і відповідальності, а також прийнятні політики і процедури управління персоналом. Зокрема, потрібні чіткі правила щодо обсягу, в якому працівникам, які відповідають за діяльність з фінансовими інструментами, дозволяється провадити цю діяльність. Такі правила стосуються будь-яких юридичних чи регуляторних обмежень використання фінансових інструментів. Наприклад, певні суб'єкти господарювання державного сектору можуть не мати повноважень вести бізнес із використанням похідних інструментів;

    (b) встановили процес управління ризиками, який відповідає розміру суб'єкта господарювання і складності його фінансових інструментів

[8] Суб'єкт господарювання, який здійснює багато операцій з фінансовими інструментами з одним контрагентом, може укласти основну угоду про взаємну компенсацію із цим контрагентом. Така угода передбачає один розрахунок на нетто-основі за всі фінансові інструменти, які зазначені в угоді, у разі невиконання зобов'язань за будь-яким контрактом.

(наприклад, у деяких суб'єктів господарювання може існувати офіційний підрозділ управління ризиками);

(c) встановили інформаційні системи, які забезпечують тим, кого наділено найвищими повноваженнями, розуміння характеру діяльності з фінансовими інструментами і пов'язаних з ними ризиків, включаючи достатню документацію про операції;

(d) розробили, впровадили та документували систему внутрішнього контролю з метою:

- надання достатньої впевненості в тому, що використання фінансових інструментів суб'єктом господарювання здійснюється в межах його політик управління ризиками;
- належного подання фінансових інструментів у його фінансовій звітності;
- забезпечення дотримання вимог застосовних законодавчих і нормативних актів суб'єктом господарювання;
- моніторингу ризику.

У Додатку наведено приклади заходів контролю, що можуть існувати у суб'єкта господарювання, який здійснює великі обсяги операцій з фінансовими інструментами;

(e) встановили прийнятні облікові політики, включаючи політики оцінки вартості, відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

22. Основні елементи процесу управління ризиками і внутрішнього контролю, які стосуються фінансових інструментів суб'єкта господарювання, охоплюють:

- встановлення підходу для визначення величини доступності ризику, яку суб'єкт господарювання бажає прийняти, коли приступає до операцій з фінансовими інструментами (це можна назвати «готовністю до ризику»), включаючи політики щодо інвестицій у фінансові інструменти та концептуальну основу контролю, згідно з якою проводиться діяльність з фінансовими інструментами;
- встановлення процесів документування та санкціонування нових типів операцій з фінансовими інструментами, які враховують обліковий, регуляторний, юридичний, фінансовий та операційний ризики, пов'язані з такими інструментами;
- обробку операцій з фінансовими інструментами, включаючи підтвердження та звірку грошових коштів і утримуваних активів із зовнішніми звітами, а також процес здійснення платежів;
- розподіл обов'язків між тими, хто займається інвестиціями в фінансові інструменти чи торговельними операціями з ними, та тими, хто відповідає за обробку, оцінку вартості та підтвердження таких інструментів. Наприклад, підрозділ розробки моделей, який бере

участь у наданні допомоги з визначення ціни операцій, є менш об'єктивним, ніж підрозділ, який функціонально та організаційно відокремлений від підрозділу продажів і корпоративних фінансів;

- процеси оцінки вартості та заходи контролю, включаючи заходи контролю за даними, отриманими від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення;
- моніторинг заходів контролю.

23. Характер ризиків часто різний у суб'єктів господарювання з високим обсягом і великою кількістю різноманітних фінансових інструментів та у суб'єктів господарювання, які здійснюють лише кілька операцій з фінансовими інструментами. Це обумовлює різні підходи до внутрішнього контролю. Наприклад:

- як правило, установа з високими обсягами фінансових інструментів матиме середовище типу операційного залу, в якому працюють трейдери-спеціалісти, і розподіл обов'язків між цими трейдерами та підрозділом, що забезпечує адміністративну роботу та службу підтримки (який належить до підрозділу, що перевіряє дані про здійснені купівлі й продажі, забезпечуючи, щоб вони не були хибними, і здійснюючи потрібні трансферти). У таких середовищах трейдери, як правило, починатимуть контракти усно по телефону чи за допомогою електронної системи торгівлі цінними паперами. Фіксація відповідних операцій та правильна реєстрація фінансових інструментів у такому середовищі є значно складнішими, ніж у суб'єкта господарювання лише з кількома фінансовими інструментами, існування та повноту яких часто можна підтвердити за допомогою банківського підтвердження кількома банками.
- З іншого боку, у суб'єктів господарювання лише з невеликою кількістю фінансових інструментів часто відсутній розподіл обов'язків та обмежений доступ до ринку. У таких випадках, хоча ідентифікація операцій з фінансовими інструментами може бути значно легшою, існує ризик того, що управлінський персонал може довіряти обмеженій кількості персоналу, і це може підвищити ризик ініціювання несанкціонованих операцій чи відсутності реєстрації операцій.

Повнота, точність та існування

24. Параграфи 25–33 описують заходи контролю і процеси, які можуть функціонувати у суб'єктів господарювання з великим обсягом операцій з фінансовими інструментами, включаючи операції в операційних залах. На відміну від цього суб'єкт господарювання, який не має високого обсягу операцій з фінансовими інструментами, може не мати таких заходів контролю і процесів, але натомість підтверджує свої операції у контрагента чи клірингові палаті. Це може бути порівняно простим,

оскільки суб'єкт господарювання може здійснювати операції лише з одним чи двома контрагентами.

Підтвердження торговельних операцій і клірингові палати

25. Як правило, щодо операцій, здійснюваних фінансовими установами, умови фінансових інструментів документуються у підтвердженнях, якими обмінюються контрагенти, та юридичних угодах. Клірингові палати призначені для моніторингу обміну підтверджень через зіставлення купівель і продажів та здійснення розрахунків за ними. Центральна клірингова палата пов'язана з біржею і суб'єкти господарювання, які здійснюють розрахунки через клірингові палати, мають, як правило, процеси для управління інформацією, що надходить до клірингової палати.

26. Розрахунки здійснюються через таку біржу не за всі операції. На багатьох інших ринках існує встановлена практика узгодження умов операцій до початку розрахунків. Для того щоб цей процес був ефективним, його потрібно здійснювати окремо від персоналу, який купує та продає фінансові інструменти, щоб мінімізувати ризик шахрайства. На інших ринках операції підтверджуються після початку розрахунків і іноді запізнення підтверджень призводить до того, що розрахунки починаються раніше від повного узгодження всіх умов. Це означає додатковий ризик, оскільки суб'єктам господарювання, які здійснюють операції, потрібно довіряти альтернативним способам узгодження торговельних операцій. Вони можуть охоплювати:

- забезпечення виконання ретельних звірок записів тих, хто здійснює торговельні операції з фінансовими інструментами, і тих, хто здійснює між ними), у поєднанні із суворими заходами контролю з нагляду за тими, хто здійснює торговельні операції з фінансовими інструментами, щоб забезпечити цілісність операцій;
- огляд підсумкової документації контрагентів, яка інформує про основні умови, навіть якщо всі умови ще не узгоджено;
- ретельний огляд прибутків і збитків трейдерів, щоб упевнитися, що вони узгоджуються з підрахунками підрозділу, який забезпечує адміністративну роботу та службу підтримки.

Звірки з банками та депозитаріями

27. Деякі компоненти фінансових інструментів, такі як облігації та акції, можуть утримувати різні депозитарії. Крім того, наслідком більшості фінансових інструментів є платежі грошових коштів у деякий час і часто такі грошові потоки починаються на початку строку дії контракту. Ці виплати та надходження грошових коштів проходять через банківський рахунок суб'єкта господарювання. Регулярні звірки записів суб'єкта господарювання і зовнішніх записів банків та депозитаріїв дають змогу суб'єкту господарювання забезпечити належну реєстрацію операцій.

28. Слід зазначити, що результатом не всіх фінансових інструментів є рух грошових коштів на ранніх етапах строку дії контракту або не всі вони можуть бути зареєстровані на біржі чи в депозитарії. Якщо це дійсно так, процеси звірки не ідентифікують пропущену чи неправильно зареєстровану торговельну операцію, і заходи контролю з підтвердження стають більш важливими. Навіть якщо такий грошовий потік правильно зареєстрований на ранніх етапах строку дії інструмента, це не забезпечить правильної реєстрації всіх характеристик або умов інструмента (наприклад, опціон погашення або дострокового завершення).

29. Крім того, рух грошових коштів може бути зовсім невеликим у контексті загального обсягу торгівлі або власного балансу суб'єкта господарювання і тому його ідентифікація може бути важкою. Цінність звірок підвищується, якщо персонал фінансового чи іншого відділу підрозділу, який забезпечує адміністративну роботу та службу підтримки, виконує огляд записів на всіх рахунках Головної книги, щоб упевнитися, що вони є правильними та їх можна підтвердити. Цей процес допоможе з ідентифікацією, якщо друга сторона записів грошових коштів, що стосуються фінансових інструментів, не відображена належно. Огляд рахунків сумнівної заборгованості та клірингових рахунків є важливим незалежно від залишку рахунку, оскільки на рахунку можуть бути згорнуті статті, що збігаються.

30. У суб'єктів господарювання з великим обсягом операцій з фінансовими інструментами заходи контролю щодо звірки та підтвердження можуть бути автоматизованими і якщо це так, потрібно, щоб функціонували відповідні заходи контролю ІТ для їх підтвердження. Зокрема, заходи контролю необхідні, щоб упевнитися в тому, що дані повністю та правильно зібрані із зовнішніх джерел (таких, як банки та депозитарії) та із записів суб'єкта господарювання і не сфальсифіковані до звірки чи під час неї. Заходи контролю також потрібні, щоб забезпечити, що критерії, за якими звіряються записи, є досить обмежувальними для усунення неправильного клірингу статей, які звіряються.

Інші заходи контролю за повнотою, точністю та існуванням

31. Складність, властива деяким фінансовим інструментам, означає, що не завжди буде очевидним, як їх слід реєструвати в системах суб'єкта господарювання. У таких випадках управлінський персонал може встановити процеси контролю для моніторингу політик, які визначають, як оцінюються, реєструються та обліковуються певні типи операцій. Як правило, ці політики встановлюються та розглядаються заздалегідь відповідно кваліфікованим персоналом, який спроможний розуміти весь вплив фінансових інструментів, що реєструються.

32. Деякі операції можна викреслити чи змінити після первісного виконання. Застосування прийнятних заходів контролю, які стосуються викреслювання чи зміни, можуть знизити ризики суттєвого викривлення

внаслідок шахрайства чи помилки. Крім того, суб'єкт господарювання може запровадити процес для повторного підтвердження торговельних операцій, які викреслюються чи змінюються.

33. У фінансових установах із великим обсягом торгівлі старший працівник, як правило, виконує щоденний огляд прибутків і збитків за книгами індивідуальних трейдерів, щоб оцінити, чи ґрунтуються вони на знанні ринку працівником. Це може дати змогу управлінському персоналу визначити, що певні торговельні операції не були зареєстровані повністю чи правильно, або можливість ідентифікувати шахрайство, скоєне певним трейдером. Важлива наявність процедур санкціонування операцій, які підтверджують огляд працівником вищого рівня.

Оцінка вартості фінансових інструментів

Вимоги до фінансової звітності

34. У багатьох концептуальних основах фінансового звітування фінансові інструменти, включаючи вбудовані похідні інструменти, часто оцінюються за справедливою вартістю з метою відображення в балансі, підрахунку прибутку чи збитку та/або розкриття інформації. В основному мета оцінки за справедливою вартістю полягає в тому, щоб отримати ціну, за якою відбулася б упорядкована операція між учасниками ринку на дату оцінки за поточних ринкових обставин; тобто вона не є ціною операції під час примусової ліквідації чи вимушеного продажу. Для досягнення цієї мети враховується вся відповідна інформація, доступна на ринку.

35. Оцінка фінансових активів і фінансових зобов'язань за справедливою вартістю може здійснюватися під час первісної реєстрації операцій і пізніше, коли відбуваються зміни вартості. Зміни оцінок за справедливою вартістю, які відбуваються з часом, можна розглядати у різні способи згідно з різними концептуальними основами фінансового звітування. Наприклад, такі зміни можна відображати як прибуток чи збиток або в іншому сукупному прибутку. Залежно від застосовної концептуальної основи фінансового звітування також може вимагатися оцінка за справедливою вартістю всього фінансового інструмента або лише його компонента (наприклад, вбудованого похідного інструмента, якщо він обліковується окремо).

36. Деякі концептуальні основи фінансового звітування встановлюють ієрархію справедливої вартості з метою досягнення більшої зіставності та порівнюваності оцінок за справедливою вартістю та відповідного розкриття інформації. Вхідні дані можна класифікувати за різними рівнями, наприклад:

- вхідні дані рівня 1: ціни котирування (нескориговані) на активних ринках на ідентичні фінансові активи чи фінансові зобов'язання, до яких суб'єкт господарювання може мати доступ на дату оцінки;

- вхідні дані рівня 2: вхідні дані, крім цін котирування, включених до рівня 1, які прямо чи непрямо спостерігаються для фінансового активу чи фінансового зобов'язання. Якщо фінансовий актив чи фінансове зобов'язання має визначений (контрактний) строк, вхідні дані рівня 2 слід спостерігати в основному протягом усього строку фінансового активу чи фінансового зобов'язання. Вхідні дані рівня 2 охоплюють таке:
  - ціни котирування на подібні фінансові активи чи фінансові зобов'язання на активних ринках,
  - ціни котирування на ідентичні чи подібні фінансові активи або фінансові зобов'язання на ринках, які не є активними;
  - вхідні дані, крім цін котирування, які спостерігаються на фінансові активи чи фінансові зобов'язання (наприклад, ставки відсотка та криві дохідності, які спостерігаються через звичайні інтервали котирування, передбачувана несталість кон'юнктури та кредитні спреди);
  - вхідні дані, які отримують здебільшого на основі спостережних ринкових даних або які підтверджуються такими даними через кореляції чи в інші способи (вхідні дані, підтверджені ринком);
- вхідні дані рівня 3: неспостережні вхідні дані для фінансового активу чи фінансового зобов'язання. Неспостережні вхідні дані використовують для оцінки справедливої вартості в тому обсязі, в якому недоступні відповідні спостережні вхідні дані, тим самим враховуючи ситуації, в яких ринкова активність є незначною (якщо взагалі є) щодо фінансового активу чи фінансового зобов'язання на дату оцінки.

В основному невизначеність оцінки збільшується тією мірою, якою фінансовий інструмент переміщується з рівня 1 до рівня 2 або з рівня 2 до рівня 3. Крім того, в межах рівня 2 може існувати широкий діапазон невизначеності оцінки залежно від спостережності вхідних даних, складності фінансового інструмента, оцінки його вартості та інших чинників.

37. Певні концептуальні основи фінансового звітування можуть вимагати чи дозволяти, щоб суб'єкт господарювання коригував оцінку невизначеності з метою здійснення коригувань на ризики, які зробив би учасник ринку під час визначення ціни, щоб урахувати невизначеність ризиків, пов'язаних із ціноутворенням чи грошовими потоками від фінансового інструмента. Наприклад:

- коригування моделі. Деякі моделі можуть мати відомий недолік або результат їх перевірки може виявити недоліки оцінки за справедливою вартістю відповідно до концептуальної основи фінансового звітування;

- коригування кредитного ризику. Деякі моделі не враховують кредитний ризик, у тому числі ризик контрагента чи власний кредитний ризик;
- коригування ліквідності. Деякі моделі обчислюють середньоринкову ціну навіть у тому разі, якщо концептуальна основа фінансового звітування може вимагати використовувати суму, скориговану на ліквідність, наприклад спред між цінами покупця і продавця. Ще одне коригування ліквідності, більш пов'язане із судженням, визнає, що деякі фінансові інструменти є неліквідними, а це впливає на оцінку вартості;
- інші коригування ризиків. Вартість, оцінена з використанням моделі, що не враховує всі інші чинники, які учасники ринку розглядали б під час визначення ціни фінансового інструмента, може не відображати справедливу вартість на дату оцінки, тому може потребувати окремого коригування з метою дотримання вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Коригування неприйнятні, якщо вони коригують оцінку та оцінку вартості фінансового інструмента не за справедливою вартістю, визначеною застосовною концептуальною основою фінансового звітування, а, наприклад, унаслідок принципу консерватизму.

Спостережні та неспостережні вхідні дані

38. Як згадувалося вище, концептуальні основи фінансового звітування часто визначають категорії вхідних даних відповідно до ступеня спостережності. Тоді, коли зменшується активність на ринку фінансових інструментів і зменшується спостережність вхідних даних, невизначеність оцінки збільшується. Характер і надійність інформації, доступної для підтвердження оцінки вартості фінансових інструментів, варіюється залежно від спостережності вхідних даних до їх оцінки, на яку впливає характер ринку (наприклад, рівень активності ринку та чи здійснюється така діяльність через біржу або поза біржею (ПБД)). Відповідно існує континуум характеру та достовірності доказів, використаних для підтвердження оцінки вартості, і управлінському персоналу стає важче отримувати інформацію для підтвердження оцінки вартості, якщо ринки стають неактивними й вхідні дані стають менш спостережними.

39. Якщо спостережні вхідні дані недоступні, суб'єкт господарювання використовує неспостережні вхідні дані (вхідні дані рівня 3), що відображають припущення, які використали б учасники ринку під час установлення ціни фінансового активу чи фінансового зобов'язання, включаючи припущення щодо ризику. Неспостережні вхідні дані розробляють, застосовуючи найкращу інформацію, доступну за конкретних обставин. Розробку неспостережних вхідних даних суб'єкт господарювання може починати із своїх власних даних, які коригуються, якщо обґрунтовано доступна інформація свідчить, що: (а) інші учасники

ринку використали б інші дані або (b) існує особливість, притаманна суб'єкту господарювання, яка недоступна іншим учасникам ринку (наприклад, спільна діяльність конкретного суб'єкта господарювання).

Вплив неактивних ринків

40. Невизначеність оцінки збільшується та оцінка вартості ускладнюється, якщо ринки, на яких продаються та купуються фінансові інструменти чи їх складові частини, стають неактивними. Немає чіткої точки відліку, в якій активний ринок стає неактивним, хоча концептуальна основа фінансового звітування може давати рекомендації щодо цього питання. Характеристики неактивного ринку охоплюють значне зменшення обсягу та рівня торговельної діяльності, доступні ціни значно варіюються з часом чи серед різних учасників ринку або ціни не є поточними. Проте оцінювання неактивності ринку потребує судження.

41. Якщо ринки неактивні, ціни можуть бути «простроченими» (тобто застарілими), можуть не відображати ціни, за якими учасники ринку можуть продавати та купувати, або можуть відображати примусові операції (наприклад, якщо продавцю потрібно продати актив, щоб виконати регуляторні чи юридичні вимоги, необхідно негайно ліквідувати актив з метою створення ліквідності або існує один потенційний покупець внаслідок примусово введених юридичних обмежень чи обмежень часу). Відповідно оцінки вартості розробляють виходячи з вхідних даних рівня 2 і вхідних даних рівня 3. За таких обставин суб'єкти господарювання можуть мати:

- політику оцінки вартості, яка містить процес визначення доступності вхідних даних рівня 1;
- розуміння того, як розраховувалися певні ціни чи вхідні дані із зовнішніх джерел, використані як вхідні дані для методів оцінки вартості, щоб оцінити їх надійність. Наприклад, на активному ринку ймовірно, що пропонована брокером ціна на фінансовий інструмент, який не продається та не купується, відображає фактичні операції з подібним фінансовим інструментом, але якщо ринок стає менш активним, пропонована брокером ціна може ґрунтуватися більше на власних методах оцінки для визначення цін;
- розуміння того, як погіршення умов бізнесу впливає на контрагента, а також чи може погіршення умов ведення бізнесу у суб'єктів господарювання, подібне до погіршення цих умов у контрагента, означати, що контрагент не зможе виконувати свої зобов'язання (тобто ризик невиконання);
- політики щодо коригування невизначеності оцінок. Такі коригування можуть містити коригування моделі, недостатність коригувань ліквідності, коригування кредитного ризику та коригування інших ризиків;

- можливість обчислювати діапазон реалістичних результатів із урахуванням відповідної невизначеності, наприклад через виконання аналізу чутливості;
- політики для ідентифікації, якщо вхідні дані для оцінки за справедливою вартістю переміщуються на інший рівень ієрархії справедливої вартості.

42. Особливі труднощі можуть виникати, якщо відбувається значне скорочення або навіть припинення торгів для певних фінансових інструментів. За таких обставин фінансові інструменти, раніше оцінені із застосуванням ринкових цін, можуть потребувати оцінки вартості із застосуванням моделі.

Процес оцінки вартості управлінським персоналом

43. Методи, які управлінський персонал може використовувати для оцінки вартості своїх фінансових інструментів, охоплюють спостережні ціни, нещодавні операції та моделі, які використовують спостережні чи неспостережні вхідні дані. Управлінський персонал може також використовувати:

(a) третю сторону – джерело інформації про ціноутворення, таку як служба з питань ціноутворення, чи пропоновану брокером ціну; або

(b) експерта з оцінки.

Треті сторони – джерела інформації про ціноутворення і експерт з оцінки можуть застосовувати один чи кілька із цих методів оцінки вартості.

44. У багатьох концептуальних основах фінансового звітування кращий доказ справедливої вартості фінансового інструмента дають сучасні операції на активному ринку (тобто вхідні дані рівня 1). У таких випадках оцінка вартості фінансового інструмента може бути відносно простою. Ціни котирування фінансових інструментів, які зареєстровані на біржах або які продаються та купуються на ліквідних позабіржових ринках, можуть бути доступними з таких джерел, як фінансові публікації, біржі або треті сторони – джерела інформації про ціноутворення. Під час застосування цін котирування важливо, щоб управлінський персонал розумів основу, за якою наводиться пропонована ціна, аби упевнитися в тому, що ціна відображає ринкову кон'юнктуру на дату оцінки. Ціни котирування, отримані з публікацій чи бірж, можуть надати достатні докази справедливої вартості, якщо, наприклад:

(a) ціни не є застарілими чи «простроченими» (наприклад, якщо пропонована ціна ґрунтується на останній ціні купівлі-продажу і купівля-продаж відбулася деякий час тому);

(b) пропоновані ціни є цінами, за якими дилери фактично здійснювали б операції з фінансовим інструментом із достатньою періодичністю та обсягом.

45. Якщо немає поточної спостережної ринкової ціни на фінансовий інструмент (тобто вхідних даних рівня 1), суб'єкту господарювання потрібно зібрати інші показники цін, щоб використати їх у методі оцінки вартості для визначення вартості фінансового інструмента. Показники цін можуть охоплювати:

- нещодавні операції, включаючи операції після дати фінансової звітності, з таким самим інструментом. Слід розглянути, чи потрібно зробити коригування на зміни ринкової кон'юнктури за період із дати оцінки до дати здійснення операції, оскільки ці операції необов'язково свідчать про ринкову кон'юнктуру, що існувала на дату фінансової звітності. Крім того, можливо, що операція відображає примусову операцію і тому не свідчить про ціну регулярної торговельної операції;
- поточні чи нещодавні операції з подібними інструментами, часто відомі як «ціноутворення за замінниками». Потрібно буде зробити коригування на ціну замінника для відображення розбіжностей між ним та оцінюваним інструментом, наприклад, враховувати розбіжності ризику ліквідності чи кредитного ризику двох інструментів;
- індекси подібних інструментів. Так само як у разі операцій з подібними інструментами, потрібні коригування, щоб відобразити розбіжності між оцінюваним інструментом та інструментом, на основі якого визначається використаний індекс.

46. Очікується, що управлінський персонал документуватиме свої політики оцінки вартості та модель, використану для оцінки вартості певного фінансового інструмента, включаючи логічне обґрунтування використаних моделей, вибір припущень у методології оцінки вартості та міркування суб'єкта господарювання щодо необхідності коригувань на невизначеність оцінки.

Моделі

47. Моделі можна використовувати для оцінки вартості фінансових інструментів, якщо ціну не можна прямо спостерігати на ринку. Можна використовувати такі прості моделі, як загальноприйняті формули ціноутворення для облігацій, або моделі, які передбачають застосування комплексних, спеціально розроблених програмних засобів для оцінки вартості фінансових інструментів з вхідними даними рівня 3. Багато моделей ґрунтуються на обчисленні дисконтованих грошових потоків.

48. Моделі складаються з методології, припущень і даних. Методологія описує правила чи принципи, які регулюють співвідношення змінних в оцінці вартості. Припущення охоплюють попередні оцінки невизначених змінних, які використовуються в моделі. Дані можуть складатися з фактичної чи гіпотетичної інформації про фінансовий інструмент або з інших вхідних даних про фінансовий інструмент.

49. Залежно від обставин питання, які може розглядати суб'єкт господарювання під час створення чи підтвердження правильності моделі фінансового інструмента, охоплюють:

- чи підтвердили періодичні огляди правильність моделі до використання, щоб переконатися, що вона все ще прийнятна для використання за призначенням. Процес підтвердження правильності суб'єктом господарювання може містити оцінку:
  - теоретичної обґрунтованості та математичної цілісності методології, включаючи прийнятність параметрів і чутливості;
  - узгодженості та повноти вхідних даних моделі з ринковими практиками, а також чи доступні прийнятні вхідні дані для використання в моделі;
- чи наявні прийнятні політики та процедури контролю за змінами і заходи контролю захищеності моделі;
- чи належно змінюють або своєчасно коригують модель на зміни ринкової кон'юнктури;
- чи визначається періодично точність моделі, чи здійснюється її огляд та чи перевіряється її правильність відокремленим і об'єктивним підрозділом. Це є одним із засобів забезпечення того, що результат моделі справедливо відображатиме вартість, яку учасники ринкової діяльності визначили б фінансовому інструменту;
- чи максимізує модель використання відповідних спостережних вхідних даних і мінімізує використання неспостережних вхідних даних;
- чи здійснюються коригування результату моделі з метою відображення припущень, які учасники ринкової діяльності використали б за подібних обставин;
- чи достатньо документується модель, включаючи пропоноване застосування та обмеження моделі, а також її основні параметри, потрібні дані, результати будь-якого виконаного аналізу підтвердження правильності та будь-які коригування, внесені в результат моделі.

Приклад звичайного фінансового інструмента

50. Далі описується, як можна застосовувати моделі для визначення вартості звичайного фінансового інструмента, відомого як цінний папір, забезпечений активами[9]. Оскільки вартість цінних паперів, забезпечених активами, часто оцінюють виходячи з вхідних даних рівня 2 або 3, оцінка їх вартості часто здійснюється із застосуванням моделей і передбачає:

[9] Цінний папір, забезпечений активами, являє собою фінансовий інструмент, який забезпечується групою основних активів (відомих як застава, наприклад дебіторська заборгованість за кредитною карткою чи позики на транспортні засоби) та визначає вартість і прибуток від основних активів.

- розуміння типу цінних паперів – розгляд: (a) основної застави та (b) умов цінного паперу. Основна застава використовується для попередньої оцінки часу та сум грошових потоків, таких як відсотки за іпотечним кредитом чи кредитною карткою і виплати основної суми боргу;
- розуміння умов цінного паперу охоплює оцінку прав на контрактні грошові потоки, такі як запит на відшкодування та події невиконання зобов'язань. Запит на відшкодування, часто відомий як переважне право вимоги, означає умови, які вимагають, щоб утримувачі деяких класів цінних паперів (борг із переважним правом вимоги) отримували відшкодування раніше інших (борг, який погашається у другу чергу). Права утримувача кожного класу цінних паперів на грошові потоки, які часто називають «водоспадом» грошових потоків, разом із припущеннями про час та суму грошових потоків використовують для визначення низки попередньо оцінених грошових потоків для утримувача кожного класу цінних паперів. Після цього очікувані грошові потоки дисконтують, щоб визначити попередньо оцінену справедливу вартість.

51. На грошові потоки від цінного паперу, забезпеченого активами, можуть впливати дострокові погашення основної застави та ризик потенційного дефолту, а також сумарна небезпека попередньо оцінених збитків. Припущення про дострокове погашення, якщо вони застосовні, ґрунтуються, як правило, на оцінюванні ринкових ставок відсотка на подібну заставу порівняно із ставками на заставу, яку покладено в основу цінного паперу. Наприклад, якщо ринкові ставки відсотка на іпотечні застави знизилися, тоді основні іпотечні застави під цінний папір можуть мати вищі ставки при достроковому погашенні, ніж очікувалося спочатку. Попередня оцінка потенційного дефолту та серйозності збитків передбачає ретельну оцінку основної застави та позичальників, щоб попередньо оцінити штрафні ставки відсотка. Наприклад, якщо основна застава складається із застав нерухомості, на небезпеку збитків можуть впливати попередні оцінки цін на житлове будівництво протягом строку дії цінного паперу.

Треті сторони – джерела інформації про ціноутворення

52. Суб'єкти господарювання можуть використовувати треті сторони – джерела інформації про ціноутворення, щоб отримати інформацію про справедливу вартість. Складання фінансової звітності суб'єкта господарювання, включаючи оцінку вартості фінансових інструментів, і розкриття інформації в фінансовій звітності, яка стосується цих інструментів, може потребувати спеціальних знань, якими не володіє управлінський персонал. Суб'єкти господарювання можуть не мати змоги розробити прийнятні методи оцінки вартості, включаючи моделі, які можна використовувати під час оцінки вартості, і можуть залучити третю сторону – джерело інформації про ціноутворення, щоб отримати

оцінку вартості чи відобразити розкриття інформації у фінансовій звітності. Зокрема, це може відбуватися в разі малих підприємств або суб'єктів господарювання, які не займаються операціями з фінансовими інструментами у великому обсязі (наприклад, нефінансові установи з інвестиційним відділом). Навіть якщо управлінський персонал використав треті сторони – джерела інформації про ціноутворення, він несе остаточну відповідальність за оцінку вартості.

53. Можна також використовувати треті сторони – джерела інформації про ціноутворення, оскільки для суб'єкта господарювання може бути неможливим визначити вартість цінних паперів за короткий строк. Це часто стосується інвестиційних фондів, які здійснюють торговельні операції та мають щодня визначати чисту вартість активів. В інших випадках управлінський персонал може мати свій власний процес ціноутворення, але залучати треті сторони – джерела інформації про ціноутворення для підтвердження своєї власної оцінки вартості.

54. З однієї або кількох із цих причин суб'єкти господарювання використовують треті сторони – джерела інформації про ціноутворення під час оцінки вартості цінних паперів або як первинне джерело, або як джерело підтвердження їх власних оцінок вартості. Треті сторони – джерела інформації про ціноутворення поділяються, як правило, за такими категоріями:

- служби з питань ціноутворення, включаючи служби з питань узгодженого ціноутворення;
- брокери, які підтверджують пропоновані брокером ціни.

Служби з питань ціноутворення

55. Служби з питань ціноутворення надають суб'єктам господарювання ціни та пов'язані з цінами дані для різноманітних фінансових інструментів, часто виконують щоденні оцінки вартості великої кількості фінансових інструментів. Такі оцінки вартості можна здійснювати через збір ринкових даних і цін із багатьох різних джерел, включаючи первинних дилерів, і в певних випадках використовуючи внутрішні методи оцінки вартості для отримання попередньо оціненої справедливої вартості. Служби з питань ціноутворення можуть поєднувати кілька підходів для визначення ціни. Служби з питань ціноутворення часто використовують як джерело цін, які ґрунтуються на вхідних даних рівня 2. Такі служби можуть мати суворі заходи контролю стосовно того, як розробляються ціни, а їх клієнти часто складаються з різних сторін, включаючи інвесторів-покупців і інвесторів-продавців, підрозділ, який управляє ризиками та IT ресурсами, та підрозділ, який забезпечує адміністративну роботу і службу підтримки, аудиторів та ін.

56. У служб із питань ціноутворення часто є формалізований процес для клієнтів, щоб критично оцінити ціни, отримані від служб із питань ціноутворення. Ці процеси критичної оцінки вимагають, як правило, щоб

клієнт надав докази для підтвердження альтернативної ціни, причому критичні оцінки розподіляються за категоріями на основі якості наданих доказів. Наприклад, критична оцінка на основі нещодавнього продажу цього інструмента, про який не було відомо службі з питань ціноутворення, може бути задовільною, тоді як критична оцінка на основі власного методу клієнта щодо оцінки вартості може перевірятися більш критично. Отже, служба з питань ціноутворення з великою кількістю провідних учасників як з боку продавців, так і покупців може бути в змозі постійно коригувати ціни для більш повного відображення інформації, доступної учасникам ринку.

Служби з питань узгодженого ціноутворення

57. Деякі суб'єкти господарювання можуть використовувати дані про ціноутворення служб з питань узгодженого ціноутворення, які відрізняються від інших служб з питань ціноутворення. Служби з питань узгодженого ціноутворення отримують інформацію про ціни стосовно інструмента від кількох суб'єктів господарювання – учасників (абонентів). Кожен абонент подає ціни до служби з питань ціноутворення. Служба з питань узгодженого ціноутворення розглядає цю інформацію конфіденційно і повертає кожному абоненту узгоджену ціну, яка, як правило, є середнім арифметичним даних після застосування звичайної процедури очищення даних для виключення значень, які відхиляються. Для деяких ринків, наприклад ринків незвичайних похідних інструментів, узгоджені ціни можуть представляти найкращі наявні дані. Втім багато чинників беруть до уваги під час оцінки достовірності поданих даних про узгоджені ціни, в тому числі, наприклад:

- чи відображають ціни, подані абонентами, фактичні операції чи лише орієнтовні ціни, які ґрунтуються на їх власних методах оцінки вартості;
- кількість джерел, із яких отримано ціни;
- якість джерел, використаних службою з питань узгодженого ціноутворення;
- чи входять до складу учасників провідні учасники ринку.

58. Як правило, узгоджені ціни доступні лише абонентам, які подали свої власні ціни до цієї служби. Відповідно не всі суб'єкти господарювання матимуть прямий доступ до узгоджених цін. Оскільки абонент, як правило, не може знати, як оцінювалися подані ціни, інші джерела доказів додатково до інформації від служб із питань узгодженого ціноутворення можуть бути потрібні управлінському персоналу для підтвердження його оцінки вартості. Зокрема, це може відбуватися, якщо джерела дають орієнтовні ціни, які ґрунтуються на їх власних методах оцінки вартості й управлінський персонал не в змозі отримати розуміння того, як ці джерела розраховували свої ціни.

Брокери, які надають пропоновані брокерами ціни

59. Оскільки брокери надають пропоновані ціни своїм клієнтам лише як супутню послугу, то такі ціни відрізняються за багатьма аспектами від цін, отриманих у службах з питань ціноутворення. Брокери можуть не бажати надавати інформацію про процес, використаний для розробки пропонованої ними ціни, але можуть мати доступ до інформації про операції, про які може бути невідомо службі з питань ціноутворення. Пропоновані брокером ціни можуть бути здійсненими чи орієнтовними. Орієнтовні пропоновані ціни є найкращою попередньою оцінкою справедливої вартості брокером, тоді як здійснена пропонована ціна показує, що брокер бажає здійснити операцію за цією ціною. Здійснені пропоновані ціни – вагомі докази справедливої вартості. Орієнтовні пропоновані ціни є менш вагомими через відсутність прозорості методів, використаних брокером для визначення пропонованої ціни. Крім того, суворість заходів контролю за пропонованою брокером ціною часто відрізнятиметься залежно від того, чи утримує брокер такі самі цінні папери в своєму портфелі. Пропоновані брокером ціни часто застосовуються для цінних паперів із вхідними даними рівня 3 та іноді можуть бути єдиною доступною зовнішньою інформацією.

Подальші міркування, які стосуються третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення

60. Розуміння того, як джерела інформації про ціноутворення розраховували ціну, дає змогу управлінському персоналу визначити, чи прийнятна ця інформація для використання в його оцінці вартості, в тому числі як вхідні дані для методу оцінки вартості, та до якого рівня вхідних даних слід віднести цінний папір із метою розкриття інформації. Наприклад, треті сторони – джерела інформації про ціноутворення можуть оцінювати вартість фінансових інструментів, застосовуючи власні моделі; важливо, щоб управлінський персонал розумів використану методологію, припущення та дані.

61. Якщо оцінки за справедливою вартістю, отримані від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення, не ґрунтуються на поточних цінах активного ринку, управлінському персоналу потрібно буде оцінити, чи були отримані оцінки за справедливою вартістю у спосіб, зіставний із застосовною концептуальною основою фінансового звітування. Розуміння управлінським персоналом оцінки за справедливою вартістю охоплює:

- як визначали оцінку за справедливою вартістю, наприклад, чи визначали оцінку за справедливою вартістю методом оцінки вартості, щоб оцінити, чи зіставний він з метою оцінки за справедливою вартістю;
- чи є пропоновані ціни орієнтовними цінами, орієнтовним спредом чи пропозиціями, які зобов'язують;

- наскільки часто третя сторона – джерело інформації про ціноутворення попередньо визначає оцінку за справедливою вартістю, щоб оцінити, чи відображає вона ринкову кон'юнктуру на дату оцінки.

Розуміння основ, за якими треті сторони – джерела інформації про ціноутворення визначали свої пропоновані ціни в контексті певних фінансових інструментів, утримуваних суб'єктом господарювання, допомагає управлінському персоналу під час оцінки доречності та достовірності цих доказів для підтвердження своїх оцінок вартості.

62. Можливо, що будуть відмінності в показниках цін від різних джерел. Розуміння того, як були отримані показники цін, та вивчення цих відмінностей допомагає управлінському персоналу під час підтвердження доказів, використаних у розробці його оцінки вартості фінансових інструментів, щоб визначити, чи є обґрунтованою оцінка вартості. Просте прийняття середньої величини наданих пропонованих цін без подальшого дослідження може не бути прийнятним, оскільки одна ціна в діапазоні може бути найбільш репрезентативною справедливою вартістю і може не бути середньою величиною. Для оцінювання того, чи є обґрунтованими його оцінки вартості фінансових інструментів, управлінський персонал може:

- розглянути, чи відображають фактичні операції примусові операції, а не операції між зацікавленими покупцями і зацікавленими продавцями. Це може зробити ціну непереконливою як порівняння;
- аналізувати очікувані майбутні грошові потоки від інструмента. Цей аналіз може бути виконаний як показник найбільш доречних даних про ціни;
- екстраполювати спостережні ціни на неспостережні залежно від характеру того, що є неспостережним (наприклад, можуть спостерігатися ціни для строків погашення до десяти років, а не більше, проте десятирічну криву ціни можна екстраполювати поза межі десяти років як показник). Потрібна уважність, щоб переконатися, що екстраполяція не проводиться так далеко за межі спостережної кривої, що її зв'язок із спостережними цінами стає занадто слабким, щоб бути достовірним;
- порівнювати ціни у портфелі фінансових інструментів, щоб переконатися, що вони узгоджуються з подібними фінансовими інструментами;
- використовувати кілька моделей для підтвердження результатів від кожної з них з урахуванням даних і припущень, що використовуються в кожній; або
- оцінювати динаміку цін на відповідні інструменти хеджування та застави.

Здійснюючи судження стосовно своєї оцінки вартості, суб'єкт господарювання може також розглядати інші чинники, які можуть бути характерними за конкретних обставин суб'єкта господарювання.

Використання експертів з оцінки

63. Управлінський персонал може залучати експерта з оцінки з інвестиційного банку, брокера чи іншу фірму, яка займається оцінками вартості, щоб оцінити вартість всіх або деяких із його цінних паперів. На відміну від служб із питань ціноутворення і пропонованих брокером цін використані методологія та дані, як правило, стають більш доступними управлінському персоналу, якщо він залучає експерта для виконання оцінки вартості від свого імені. Навіть у разі, якщо управлінський персонал залучив експерта, він несе остаточну відповідальність за використану оцінку вартості.

Питання, які стосуються фінансових зобов'язань

64. Розуміння впливу кредитного ризику – важливий аспект оцінки вартості як фінансових активів, так і фінансових зобов'язань. Ця оцінка вартості відображає якість кредиту і фінансовий потенціал як емітента, так і будь-яких надавачів кредитної допомоги. В деяких концептуальних основах фінансового звітування оцінка фінансового зобов'язання передбачає, що воно передається учаснику ринку на дату оцінки. Якщо немає спостережної ринкової ціни для фінансового зобов'язання, його вартість оцінюють, як правило, застосовуючи такий самий метод, який застосував би контрагент для оцінки вартості відповідного активу, якщо немає чинників, характерних саме для зобов'язання (наприклад, посилення кредиту третьою стороною). Зокрема, часто важко оцінити власний кредитний ризик суб'єкта господарювання[10].

Подання та розкриття інформації про фінансові інструменти

65. Більшість концептуальних основ фінансового звітування вимагає розкриття інформації у фінансовій звітності, щоб дати змогу користувачам фінансової звітності робити значущі оцінки впливу діяльності суб'єкта господарювання з фінансовими інструментами, включаючи ризики та невизначеність, пов'язані з фінансовими інструментами.

66. Більшість концептуальних основ вимагає розкриття кількісної та якісної інформації (включаючи облікові політики), яка стосується фінансових інструментів. У більшості концептуальних основ фінансового звітування багато облікових вимог до оцінок за справедливою вартістю в поданні та розкритті інформації в фінансовій звітності; вони охоплюють більш ніж просту оцінку вартості фінансових інструментів. Наприклад, розкриття якісної інформації про фінансові інструменти надає важливу контекстну інформацію про характеристики фінансових інструментів та їх майбутні грошові потоки, що допомагає інформувати інвесторів про ризики, яким доступні суб'єкти господарювання.

[10] Власний кредитний ризик – це сума зміни справедливої вартості, яка не належить до зміни ринкових чинників.

Категорії розкриття інформації

67. Вимоги до розкриття інформації охоплюють:

(a) розкриття кількісної інформації, отриманої на основі сум, включених у фінансову звітність, наприклад категорії фінансових активів і зобов'язань;

(b) розкриття кількісної інформації, яке вимагає значних суджень, наприклад аналіз чутливості для кожного типу ринкового ризику, якому доступний суб'єкт господарювання;

(c) розкриття якісної інформації, наприклад інформації, яка описує управління суб'єкта господарювання фінансовими інструментами; цілі; заходи контролю, політики та процеси управління кожним типом ризику, який виникає внаслідок фінансових інструментів, а також методи, які застосовували для оцінки ризиків.

68. Чим більше оцінка вартості чутлива до змін певних змінних, тим ймовірнішим буде потрібним розкриття інформації, щоб установити невизначеності, пов'язані з оцінкою вартості. Певні концептуальні основи фінансового звітування можуть також вимагати розкриття інформації про аналіз чутливості, включаючи вплив змін у припущеннях, використаних суб'єктом господарювання у методі оцінки вартості. Наприклад, мета розкриття додаткової інформації, потрібної для фінансових інструментів, оцінених за справедливою вартістю, які віднесені до категорії з вхідними даними рівня 3 ієрархії справедливої вартості, полягає в інформуванні користувачів фінансової звітності про вплив оцінок за справедливою вартістю, в яких використовуються найбільш суб'єктивні вхідні дані.

69. Деякі концептуальні основи фінансового звітування вимагають розкриття інформації, що дає змогу користувачам фінансової звітності оцінити характер і обсяг ризиків, які виникають внаслідок фінансових інструментів та яким доступний суб'єкт господарювання на дату звітності. Розкриття цієї інформації може бути в примітках до фінансової звітності або в обговоренні та аналізі управлінського персоналу в річному звіті, що містить перехресні посилання на перевірену аудитором фінансову звітність. Обсяг розкриття інформації залежить від ступеня доступності суб'єкта господарювання ризикам, що виникають унаслідок фінансових інструментів. Це охоплює розкриття якісної інформації про таке:

- доступність ризикам і як вони виникають, включаючи можливий вплив на вимоги до майбутньої ліквідності та застави суб'єкта господарювання;
- цілі, політики і процеси суб'єкта господарювання, які стосуються управління ризиками, і методи, використані для оцінки ризику;
- будь-які зміни доступності ризику чи цілей, політик або процесів управління ризиками порівняно з попереднім періодом.

Розділ II. Аудиторські положення стосовно фінансових інструментів

70. Певні чинники можуть зробити аудит фінансових інструментів особливо складним. Наприклад:

- управлінському персоналу та аудитору може бути важко зрозуміти характер фінансових інструментів, мету їх використання і ризики, до яких схильний суб'єкт господарювання;
- оцінка учасниками ринку перспектив ліквідності може швидко змінитися, справляючи тиск на управлінський персонал, який має ефективно управляти схильністю до ризиків;
- може бути важко отримати докази, які підтверджують оцінку;
- індивідуальні платежі, пов'язані з певними фінансовими інструментами, можуть бути значними, що може підвищити ризик незаконного привласнення активів;
- суми, відображені в фінансовій звітності, які стосуються фінансових інструментів, можуть не бути значними, але ризики і схильність до ризиків, пов'язаних із цими фінансовими документами, можуть бути значними;
- кілька працівників можуть здійснювати значний вплив на операції з фінансовими інструментами суб'єкта господарювання, зокрема якщо їх угоди про компенсації, пов'язані з доходом від фінансових інструментів, і довіра до цих працівників з боку інших працівників суб'єкта господарювання може бути невиправданою.

Ці чинники можуть спричиняти ризики та заплутувати відповідні факти, які можуть впливати на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення, і можуть швидко проявитися приховані ризики, особливо за несприятливої ринкової кон'юнктури.

Професійний скептицизм[11]

71. Професійний скептицизм потрібний для критичної оцінки аудиторських доказів і допомагає аудитору бути уважним до можливих ознак упередженості управлінського персоналу. Він означає необхідність ставити під сумнів суперечливі аудиторські докази і надійність документів, відповіді на запити та іншу інформацію, отриману від управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Він також означає уважність до умов, які можуть свідчити про можливі викривлення внаслідок помилки чи шахрайства, і розгляд достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів, враховуючи обставини.

72. Ставлення із професійним скептицизмом необхідне за всіх обставин, і потреба в професійному скептицизмі збільшується разом із складністю фінансових інструментів, наприклад, стосовно:

[11] МСА 200, параграф 15.

- оцінювання того, чи отримані достатні й прийнятні аудиторські докази, які можуть бути особливо складними, якщо використовуються моделі, або під час їх визначення, якщо ринки неактивні;
- оцінювання суджень управлінського персоналу і можливості упередженості управлінського персоналу при застосуванні суб'єктом господарювання застосовної концептуальної основи фінансового звітування, зокрема вибір управлінським персоналом методів оцінки вартості, застосування припущень у методах оцінки вартості та розгляд обставин, за яких судження аудитора відрізняються від суджень управлінського персоналу;
- висновків, які ґрунтуються на отриманих аудиторських доказах, наприклад оцінювання обґрунтованості оцінок вартості, зроблених експертами управлінського персоналу, та оцінювання того, чи досягає справедливого подання розкриття інформації у фінансовій звітності.

Положення щодо планування[12]

73. Під час планування аудиту аудитор приділяє особливу увагу:
    - розумінню вимог до бухгалтерського обліку та розкриття інформації;
    - розумінню фінансових інструментів, які впливають на суб'єкт господарювання, їх цілей та ризиків;
    - визначенню того, чи потрібно в аудиті використання осіб із спеціалізованими навичками та знаннями;
    - розумінню і оцінюванню системи внутрішнього контролю з огляду на операції суб'єкта господарювання з фінансовими інструментами та інформаційних систем, які входять до обсягу аудиту;
    - розумінню характеру, ролі та діяльності підрозділу внутрішнього аудиту;
    - розумінню процесу управлінського персоналу стосовно оцінки вартості фінансових інструментів, включаючи, чи використовував управлінський персонал експерта чи організацію, яка надає послуги;
    - оцінюванню і діям у відповідь на ризик суттєвого викривлення.

Розуміння вимог до бухгалтерського обліку та розкриття інформації

74. МСА 540 вимагає, щоб аудитор отримував розуміння вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, доречних для облікових оцінок, включаючи розкриття відповідної інформації, та будь-яких регуляторних вимог[13]. Самі вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, які стосуються фінансових інструментів, можуть бути складними і вимагати розкриття великої кількості інформації. Застосування цих НМПА не замінює повного розуміння всіх вимог

[12] МСА 300 *«Планування аудиту фінансової звітності»* розглядає відповідальність аудитора за планування аудиту фінансової звітності.

[13] МСА 540, параграф 8а.

застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Певні концептуальні основи фінансового звітування вимагають розгляду таких аспектів, як:

- облік хеджування;
- облік прибутків чи збитків за «День1»;
- визнання і припинення визнання операцій з фінансовими інструментами;
- власний кредитний ризик;
- ризик передачі та припинення визнання, зокрема, якщо суб'єкт господарювання брав участь в ініціюванні та структуруванні складних фінансових інструментів.

Розуміння фінансових інструментів

75. Характеристики фінансових інструментів можуть робити неясними певні елементи ризиків і доступності ризикам. Отримання розуміння інструментів, які інвестував суб'єкт господарювання або впливу яких він доступний, включаючи характеристики інструментів, допомагає аудитору ідентифікувати:
    - чи відсутні або чи неправильно відображені важливі аспекти операції;
    - чи здається прийнятною оцінка вартості;
    - чи повністю зрозумілі ризики, властиві ним, та чи управляє ними суб'єкт господарювання;
    - чи прийнятно класифіковані фінансові інструменти на поточні та непоточні активи і зобов'язання.

76. Приклади питань, які може розглядати аудитор під час отримання розуміння фінансових інструментів суб'єкта господарювання, охоплюють:
    - впливу яких типів фінансових інструментів доступний суб'єкт господарювання;
    - використання, для якого вони розміщені;
    - розуміння управлінським персоналом і за потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями, фінансових інструментів, їх використання та облікових вимог;
    - їхні точні умови та характеристики, щоб мати можливість повністю зрозуміти їх наслідки та, зокрема, якщо операції взаємопов'язані, загальний вплив операцій з фінансовими інструментами;
    - як вони узгоджуються із загальною стратегією суб'єкта господарювання щодо управління ризиками.

    Запити підрозділу внутрішнього аудиту, підрозділу управління ризиками, якщо такі підрозділи існують, та обговорення з тими, кого наділено

найвищими повноваженнями, можуть надати інформацію для розуміння аудитором.

77. У деяких випадках контракт, включаючи контракт на нефінансовий інструмент, може містити похідний інструмент. Деякі концептуальні основи фінансового звітування дозволяють або вимагають відокремлювати такі «вбудовані» похідні інструменти від основного контракту за деяких обставин. Розуміння процесу управлінського персоналу для ідентифікації та обліку «вбудованих» похідних інструментів допоможе аудитору під час отримання розуміння ризиків, яким доступний суб'єкт господарювання.

Використання осіб із спеціалізованими навичками та знаннями в аудиті[14]

78. Основне міркування в аудитах, пов'язаних із фінансовими інструментами, особливо із складними фінансовими інструментами, є компетентністю аудитора. МСА 220[15] вимагає, щоб партнер із завдання пересвідчився, що команда із завдання та експерти аудитора, які не входять до складу команди із завдання, разом володіють належною компетентністю та можливостями виконувати завдання з аудиту відповідно до професійних стандартів і застосовних законодавчих і нормативних вимог та складати аудиторський звіт, який є відповідним за конкретних обставин, за яких його слід надавати. Крім того, відповідні етичні вимоги[16] визначають, що аудитор має визначати, чи створить прийняття завдання будь-які загрози дотриманню основних принципів, включаючи професійну компетентність і належну ретельність. У параграфі 79 наведено приклади типів питань, які можуть бути доречними для розгляду аудитором стосовно фінансових інструментів.

79. Відповідно аудит фінансових інструментів може вимагати участі одного чи кількох експертів або фахівців, наприклад, у сферах:

- розуміння фінансових інструментів, використаних суб'єктом господарювання, та їх характеристик, включаючи рівень їх складності. Залучення осіб із спеціалізованими навичками та знаннями може бути потрібним при перевірці того, чи відображені всі аспекти фі-

[14] Якщо спеціалізовані знання такої особи – аудит та бухгалтерський облік, тоді незалежно від того, чи залучена особа в межах або поза межами фірми, вона вважається членом команди із завдання та на неї можуть поширюватися вимоги МСА 220 *«Контроль якості аудиту фінансової звітності»*. Якщо така особа має спеціалізовані знання в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, вона вважається експертом аудитора і при цьому застосовуються положення МСА 620 *«Використання роботи експерта аудитора»*. МСА 620 пояснює, що розмежування між спеціалізованими сферами бухгалтерського обліку чи аудиту та спеціальними знаннями в іншій галузі є питанням професійного судження, але зазначає, що подібні розмежування можна робити між спеціальними знаннями методів бухгалтерського обліку для фінансових інструментів (спеціальні знання бухгалтерського обліку та аудиту) і спеціальними знаннями комплексного методу оцінки вартості фінансових інструментів (спеціальні знання в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік чи аудит).

[15] МСА 220, параграф14.

[16] *Кодекс етики професійних бухгалтерів* РМСЕБ, параграфи 210.1 і 210.6.

нансового інструмента і відповідні положення в фінансовій звітності, та під час оцінки, чи зроблено розкриття достатньої інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, якщо вимагається розкриття інформації про ризики;

- розуміння застосовної концептуальної основи фінансового звітування, особливо якщо є аспекти, відомі як доступні різним тлумаченням, або практика є непослідовною чи такою, що розробляється;
- розуміння юридичних, нормативних і податкових наслідків, до яких призводять фінансові інструменти, включаючи обов'язкові контракти до виконання суб'єктом господарювання (наприклад, огляд основних контрактів), може потребувати спеціалізованих навичок і знань;
- оцінка ризиків, властивих фінансовому інструменту;
- допомога команді із завдання у зборі доказів для підтвердження оцінок вартості управлінським персоналом або для розробки точкової оцінки чи діапазону, зокрема якщо справедлива вартість визначається комплексною моделлю; якщо ринки неактивні та важко отримати дані й припущення; якщо використовуються неспостережні вхідні дані або якщо управлінський персонал залучив експерта;
- оцінка заходів контролю інформаційних технологій, особливо у суб'єктів господарювання з великим обсягом фінансових інструментів. У таких суб'єктів господарювання інформаційні технології можуть бути надзвичайно складними, наприклад якщо суттєва інформація про ці фінансові інструменти передається, обробляється, супроводжується або доступ до неї здійснюється електронними засобами. Крім того, це може передбачати відповідні послуги організації, яка їх надає.

80. Характер і використання певних типів фінансових інструментів, складність, пов'язана з обліковими вимогами та ринковою кон'юнктурою, можуть призводити до потреби консультацій команди із завдання[17] з іншими професіоналами в галузі обліку та аудиту в межах та поза межами фірми, які мають відповідні технічні знання і досвід з обліку та аудиту, беручи до уваги такі чинники, як:

- можливості та компетентність команди із завдання, включаючи досвід членів команди із завдання;
- ознаки фінансових інструментів, використані суб'єктом господарювання;

[17] МСА 220, параграф 18б, вимагає, щоб партнер із завдання пересвідчився, що члени команди із завдання провели необхідні консультації в ході завдання як із членами команди із завдання, так і між аудиторською командою із завдання та іншими особами на належному рівні в межах або поза межами фірми.

- ідентифікація незвичайних обставин або ризиків у завданні, а також потреба в професійному судженні, зокрема стосовно суттєвості та значних ризиків;
- ринкова кон'юнктура.

Розуміння внутрішнього контролю

81. МСА 315 установлює вимоги до аудитора щодо розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи його внутрішній контроль. Отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання, є постійним, динамічним процесом збору, оновлення й аналізу інформації під час усього аудиту. Отримане розуміння дає змогу аудитору ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень, забезпечуючи тим самим основу для розробки і впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. Обсяг і різноманітність операцій з фінансовими інструментами суб'єкта господарювання визначають, як правило, характер та обсяг заходів контролю, які можуть існувати у суб'єкта господарювання. Розуміння того, як здійснюється моніторинг фінансових інструментів і як вони контролюються, допомагає аудитору визначити характер, час і обсяг аудиторських процедур. Додаток описує заходи контролю, що можуть існувати у суб'єкта господарювання, який здійснює великий обсяг операцій з фінансовими інструментами.

Розуміння характеру, ролі та діяльності підрозділу внутрішнього аудиту

82. У багатьох великих суб'єктів господарювання підрозділ внутрішнього аудиту може виконувати роботу, яка дає змогу вищому управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями, здійснювати огляд і оцінювати заходи контролю суб'єкта господарювання, які стосуються використання фінансових інструментів. Підрозділ внутрішнього аудиту може допомогти ідентифікувати ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки. Проте знання і навички, потрібні підрозділу внутрішнього аудиту, щоб розуміти і виконувати процедури для надання впевненості управлінському персоналу чи тим, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо використання фінансових інструментів суб'єкта господарювання, як правило, досить відрізняються від тих, які потрібні іншим підрозділам бізнесу. Ступінь, в якому підрозділ внутрішнього аудиту має знання та навички, щоб займатися та в якому він фактично займався діяльністю з фінансовими інструментами суб'єкта господарювання, а також його компетентність та об'єктивність є доречними при визначенні зовнішнім аудитором того, чи діяльність з внутрішнього аудиту буде мати стосунок до загальної стратегії й плану аудиту.

83. Питання, в яких робота підрозділу внутрішнього аудиту може бути особливо доречною, такі[18]:

- розробка загального огляду обсягу використання фінансових інструментів;
- оцінка прийнятності політик і процедур та їх дотримання управлінським персоналом;
- оцінка ефективності функціонування діяльності з контролю фінансових інструментів;
- оцінка систем, доречних для діяльності з фінансовими інструментами;
- оцінка того, чи ідентифіковані та оцінені нові ризики, які стосуються фінансових інструментів, та чи здійснюється управління ними.

Розуміння методології управлінського персоналу щодо оцінки вартості фінансових інструментів

84. Відповідальність управлінського персоналу за складання фінансової звітності охоплює застосування вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування до оцінки вартості фінансових інструментів. МСА 540 вимагає, щоб аудитор отримав розуміння того, як управлінський персонал здійснює облікові оцінки, та даних, на яких ґрунтуються облікові оцінки[19]. Підхід управлінського персоналу до оцінки вартості враховує також вибір прийнятної методології оцінки вартості та рівня доказів, які, за очікуванням, будуть доступні. Щоб досягти мети оцінки за справедливою вартістю, суб'єкт господарювання розробляє методологію оцінки вартості, щоб оцінити справедливу вартість фінансових інструментів, яка враховує всю доступну інформацію про відповідний ринок. Належне розуміння фінансового інструмента, вартість якого оцінюється, дає змогу суб'єкту господарювання ідентифікувати й оцінити доступну інформацію відповідного ринку про ідентичні чи подібні інструменти, яку слід включити до методології оцінки вартості.

Оцінка та дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення

Загальні положення, які стосуються фінансових інструментів

85. МСА 540 [20] пояснює, що ступінь невизначеності попередньої оцінки впливає на ризик суттєвого викривлення облікових оцінок. Використання більш складних фінансових інструментів, таких як ті, що мають високий рівень невизначеності та несталості майбутніх грошових потоків, може призвести до підвищеного ризику суттєвого викривлення, особливо стосовно оцінки вартості. Інші питання, які впливають на ризик суттєвого викривлення, охоплюють:

[18] Може бути також доречною робота, виконана такими підрозділами, як підрозділ управління ризиками, з питань огляду моделей та контролю продуктів.

[19] МСА 540, параграф 8в.

[20] МСА 540, параграф 2.

- обсяг фінансових інструментів, впливу яких доступний суб'єкт господарювання;
- строки фінансового інструмента, включаючи, чи містить фінансовий інструмент інші фінансові інструменти;
- характер фінансових інструментів.

Чинники ризику шахрайства[21]

86. Мотиви працівників щодо складання неправдивої фінансової звітності можуть існувати, якщо схеми виплат винагороди залежать від доходів, отриманих від використання фінансових інструментів. Розуміння того, як політики суб'єкта господарювання щодо компенсації взаємодіють із його готовністю до ризику та мотивів, які вони можуть створити для його управлінського персоналу і трейдерів, може бути важливим у визначенні ризику шахрайства.

87. Важкі умови фінансового ринку можуть призводити до посилення таких мотивів управлінського персоналу чи працівників займатися неправдивою фінансовою звітністю: захист персональних бонусів, приховування шахрайства чи помилки працівника або управлінського персоналу, уникнення порушення законодавчих обмежень, обмежень ліквідності чи позик або з метою уникнення звітності про збитки. Наприклад, у періоди нестабільності ринку неочікувані збитки можуть виникати внаслідок надмірних коливань ринкових цін, непередбаченого зниження цін на активи, через неправильні судження щодо торговельних операцій чи з інших причин. Крім того, труднощі з фінансуванням справляють тиск на управлінський персонал, який зацікавлений у платоспроможності бізнесу.

88. Незаконне привласнення активів і неправдива фінансова звітність часто можуть бути пов'язаними з нехтуванням заходами контролю, які в інших випадках вважаються такими, що функціонують ефективно. Це може охоплювати нехтування заходами контролю щодо даних, припущень та детальних заходів контролю за процесами, що дають змогу приховувати збитки і крадіжки. Наприклад, важкі ринкові умови можуть підвищити тиск щодо маскування чи згортання торговельних операцій внаслідок намагання відшкодувати збитки.

Оцінка ризику суттєвого викривлення

89. Оцінка аудитором ідентифікованих ризиків на рівні тверджень відповідно до МСА 315 охоплює оцінку структури та впровадження внутрішнього контролю. Вона дає основу для розгляду прийнятного аудиторського підходу до розробки і виконання подальших аудиторських процедур відповідно до МСА 330, включаючи як процедури по суті, так і тести заходів контролю. На прийнятий підхід впливає розуміння аудитором

[21] Вимоги і рекомендації, які розглядають чинники ризику шахрайства, див. у МСА 240 «*Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності*».

внутрішнього контролю, доречне для аудиту, включаючи ефективність середовища контролю та підрозділ управління ризиками, розмір і складність діяльності суб'єкта господарювання та чи містить оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення очікування того, що заходи контролю функціонують ефективно.

90. Оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень може змінюватися в ході аудиту, оскільки отримується додаткова інформація. Постійна уважність під час аудиту, наприклад, під час перевірки записів або документів може допомогти аудитору в ідентифікації угод чи іншої інформації, що може свідчити про існування фінансових інструментів, які раніше не були ідентифіковані управлінським персоналом або інформація про які не була розкрита аудитору. Такі записи та документи можуть охоплювати, наприклад:

- протоколи засідань тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
- конкретні рахунки-фактури і листування з професійними консультантами суб'єкта господарювання.

Чинники, які слід розглядати при визначенні того, чи треба виконувати тести ефективності функціонування заходів контролю та в якому обсязі

91. Очікування того, що заходи контролю функціонують ефективно, може бути більш прийнятним, якщо йдеться про фінансову установу з надійними заходами контролю, тому виконання тестів заходів контролю може бути ефективним способом отримання аудиторських доказів. Якщо суб'єкт господарювання має підрозділ торгівлі цінними паперами, лише тести по суті можуть не дати достатніх і прийнятних аудиторських доказів внаслідок обсягу контрактів та різних використаних систем. Проте тільки тести заходів контролю не будуть достатніми, оскільки, як вимагає МСА 330, аудитор має розробити і виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку й розкриття інформації[22].

92. Суб'єкти господарювання з великим обсягом торгівлі та використання фінансових інструментів можуть мати більш удосконалені заходи контролю й ефективний підрозділ управління ризиками, тому ймовірніше, що аудитор буде тестувати заходи контролю під час отримання доказів:

- наявності, повноти, правильності та віднесення операцій до відповідного періоду;
- існування, прав і зобов'язань, а також повноти залишків рахунків.

93. У суб'єктів господарювання з відносно незначними операціями з фінансовими інструментами:

[22] МСА 330, параграф 18.

- управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть мати лише обмежене розуміння фінансових інструментів і того, як вони впливають на бізнес;
- суб'єкт господарювання може мати лише кілька різних типів інструментів, які незначно або зовсім не взаємодіють між собою;
- малоймовірно, що середовище контролю буде складним (наприклад, заходи контролю, наведені в Додатку, можуть не діяти у суб'єкта господарювання);
- управлінський персонал може використовувати інформацію про ціноутворення від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення для оцінки вартості своїх інструментів;
- заходи контролю за використанням інформації про ціноутворення від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення можуть бути менш досконалими.

94. Якщо суб'єкт господарювання має відносно незначні операції, пов'язані з фінансовими інструментами, аудитор може відносно легко отримати розуміння цілей суб'єкта господарювання щодо використання фінансових інструментів і характеристик інструментів. За таких обставин ймовірно, що багато аудиторських доказів будуть за своїм характером доказами по суті, тому аудитор може виконати більшість аудиторської роботи на кінець року, та ймовірно, що підтвердження третіми сторонами дадуть докази стосовно повноти, правильності й існування операцій.

95. Під час прийняття рішення про характер, час та обсяг виконання тестів заходів контролю аудитор може розглядати такі чинники, як:

- характер, періодичність та обсяг операцій з фінансовими інструментами;
- ефективність заходів контролю, включаючи, чи прийнятна структура заходів контролю, щоб відповідати на ризики, пов'язані з обсягом операцій з фінансовими інструментами суб'єкта господарювання, та чи існує концептуальна основа управління діяльністю з фінансовими інструментами суб'єкта господарювання;
- важливість певних заходів контролю для загальних цілей контролю і процесів, які встановлені у суб'єкта господарювання, включаючи складність інформаційних систем для підтвердження операцій з фінансовими інструментами;
- моніторинг заходів контролю та ідентифіковані недоліки процедур контролю;
- питання, для вирішення яких призначені заходи контролю, наприклад заходи контролю, які стосуються здійснення суджень порівняно із заходами контролю за підтвердними даними. Ймовірно, що тести по суті будуть більш ефективними, ніж довіра до заходів контролю, пов'язаних із існуванням судження;

- компетентність тих, хто бере участь у заходах контролю, наприклад, чи має суб'єкт господарювання достатні можливості, включаючи періоди стресових ситуацій, та спроможність установлювати і перевіряти оцінки вартості для фінансових інструментів, впливу яких він доступний;
- періодичність виконання цих заходів контролю;
- рівень точності, якої мають досягати заходи контролю;
- докази виконання заходів контролю;
- визначення часу основних операцій з фінансовими інструментами, наприклад, чи відбуваються вони незадовго до кінця періоду.

Процедури по суті

96. Розробка процедур по суті передбачає розгляд:

- застосування аналітичних процедур[23] – в той час як аналітичні процедури, здійснені аудитором, можуть бути ефективними як процедури оцінки ризиків, щоб надати аудитору інформацію про бізнес суб'єкта господарювання, вони можуть бути менш ефективними як процедури по суті, якщо виконуються лише вони. Причина полягає в тому, що складна взаємодія чинників оцінки вартості часто маскує будь-які незвичайні тенденції, які можуть з'явитися;
- нестандартні операції – багато фінансових операцій є контрактами, укладеними між суб'єктом господарювання та його контрагентом (часто відомі як «позабіржовий ринок» або ПБД.) Тією мірою, якою операції з фінансовими інструментами є нестандартними та не входять до звичайної діяльності суб'єкта господарювання, аудиторський підхід по суті може бути найбільш ефективним способом досягнення запланованих цілей аудиту. У випадках, якщо операції з фінансовими інструментами не здійснюються стандартно, аудиторські дії у відповідь на оцінений ризик, включаючи розробку і виконання аудиторських процедур, стосуються можливої відсутності досвіду у суб'єкта господарювання в цій сфері;
- доступність доказів – наприклад, якщо суб'єкт господарювання використовує третю сторону – джерело інформації про ціноутворення, докази, які стосуються відповідних тверджень у фінансовій звітності, можуть не бути доступними у суб'єкта господарювання;
- процедури, виконані щодо інших аспектів аудиту, – процедури, виконані щодо інших аспектів фінансової звітності, можуть

[23] МСА 315, параграф 6 (b), вимагає, щоб аудитор застосовував аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків для допомоги при оцінюванні ризиків суттєвого викривлення з метою забезпечення основи для розробки та впровадження дій у відповідь на оцінені ризики. МСА 520 *«Аналітичні процедури»*, параграф 6, вимагає, щоб аудитор використовував аналітичні процедури при формулюванні загального висновку про фінансову звітність. Аналітичні процедури можна також застосовувати на інших етапах аудиту.

надавати докази повноти операцій з фінансовими інструментами. Такі процедури можуть містити тести подальших надходжень і платежів грошових коштів та пошук не відображених в обліку зобов'язань;

- вибір статей для виконання тестів – у деяких випадках портфель фінансових інструментів міститиме інструменти, складність та ризики яких варіюються. У таких випадках може бути корисною вибірка, пов'язана із судженням.

97. Наприклад, у разі забезпеченого активами цінного папера аудитор може розглянути виконання деяких із наведених нижче аудиторських процедур у відповідь на ризики суттєвого викривлення щодо такого цінного папера:

- перевірка контрактної документації з метою отримання розуміння про умови цінного папера, основну заставу та прав утримувача кожного класу цінних паперів;
- запити про процес попередньої оцінки грошових потоків управлінським персоналом;
- оцінка обґрунтованості припущень, таких як ставки дострокового погашення, штрафні ставки відсотка та серйозність збитків;
- отримання розуміння методу, застосованого для визначення «водоспаду» грошових потоків;
- порівнювання результатів оцінки за справедливою вартістю з оцінками вартості інших цінних паперів із подібними основними заставами та умовами;
- повторне виконання обчислень.

Тести подвійного призначення

98. Хоча мета тесту заходів контролю відрізняється від мети тесту деталей, їх одночасне виконання може бути ефективним, наприклад:

- виконання тесту заходів контролю і тесту деталей однієї й тієї самої операції (наприклад, виконання тестів того, чи супроводжується підписаний контракт та чи належно відображена докладна інформація про фінансовий інструмент у переліку умов); або
- виконання тестів заходів контролю під час виконання тестів процесу здійснення попередніх оцінок вартості управлінським персоналом.

Визначення часу аудиторських процедур[24]

99. Після оцінки ризиків, пов'язаних із фінансовими інструментами, команда із завдання визначає час запланованих тестів заходів контролю та аудиторських процедур по суті. Час запланованих аудиторських

[24] Параграфи 11–12 і 22–23 МСА 330 встановлюють вимоги, якщо аудитор виконує процедури станом на проміжний період, та пояснюють, як можна використовувати такі аудиторські докази.

процедур варіюється залежно від кількості чинників, включаючи періодичність функціонування контролю, значущість контрольованої діяльності та відповідний ризик суттєвого викривлення.

100. Тоді як більшість аудиторських процедур потрібно виконувати стосовно оцінки вартості та подання станом на кінець періоду, аудиторські процедури, які стосуються інших тверджень, наприклад повноти та існування, може бути доцільним виконати станом на проміжний період. Наприклад, тести заходів контролю можна виконувати станом на проміжний період щодо більш стандартних заходів контролю, таких як заходи контролю ІТ та санкціонування нових продуктів. Крім того, може бути ефективним виконання тестів функціонування заходів контролю за санкціонуванням нового продукту через збір доказів стосовно прийнятного рівня затвердження управлінським персоналом нового фінансового інструмента на проміжний період.

101. Аудитори можуть виконувати деякі тести моделей станом на проміжну дату, наприклад порівнюванням розробленої моделі з ринковими операціями. Ще одна можлива проміжна процедура для інструментів із спостережними вхідними даними – виконання тестів обґрунтованості інформації про ціноутворення, наданої третіми сторонами – джерелами інформації про ціноутворення.

102. Тести ділянок, які потребують більш значного судження, часто виконуються незадовго до кінця періоду або станом на кінець періоду, оскільки:

- оцінки вартості можуть значно змінюватися за короткий період часу, утруднюючи порівняння та звірку проміжних залишків із порівнювальною інформацією на дату балансу;
- суб'єкт господарювання може збільшити обсяг операцій з фінансовими інструментами в період від проміжної дати до кінця року;
- записи в журналах ручним способом можна робити лише після закінчення облікового періоду;
- нестандартні чи значні операції можуть відбуватися наприкінці облікового періоду.

Процедури, які стосуються повноти, правильності, існування, наявності, а також прав і зобов'язань

103. Багато аудиторських процедур можна використовувати для розгляду численних тверджень. Наприклад, процедури для розгляду існування залишку рахунку станом на кінець періоду розглядатимуть також наявність класу операцій; вони також можуть допомогти у визначенні віднесення до належного періоду. Оскільки фінансові інструменти є результатом юридичних контрактів, то, перевіряючи правильність реєстрації операцій, аудитор може також перевірити їх існування та отримати одночасно докази для підтвердження тверджень щодо

наявності та прав і зобов'язань, а також підтвердити, що операції зареєстровані в правильному обліковому періоді.

104. Процедури, які можуть надати аудиторські докази для підтвердження тверджень щодо повноти, правильності та існування, охоплюють:

- зовнішні підтвердження[25] банківських рахунків, торговельних операцій та звітів депозитаріїв. Їх можна робити через пряме підтвердження у контрагента (включаючи використання банківських підтверджень), якщо відповідь надсилається безпосередньо аудитору. В інших випадках таку інформацію можна отримати із систем контрагента за допомогою введення даних. Якщо вона отримана, аудитор може розглядати заходи контролю для запобігання перекручення даних у комп'ютерних системах, через які передається інформація, під час оцінки достовірності доказів, отриманих на основі підтвердження. Якщо підтвердження не отримані, аудитор може отримати докази за допомогою вивчення змісту контрактів і виконання тестів відповідних заходів контролю. Проте зовнішні підтвердження часто не надають достатні аудиторські докази стосовно тверджень про оцінку вартості, хоча вони можуть допомогти в ідентифікації будь-яких додаткових угод;
- перегляд звірок між виписками чи даними депозитаріїв із записами суб'єкта господарювання. Він може потребувати оцінки заходів контролю ІТ загалом та в межах процесів автоматизованої звірки та оцінки того, чи належно розуміються й аналізуються статті, що звіряються;
- перегляд проводок і заходів контролю за їх реєстрацією. Це може допомогти, наприклад:
  - визначити, чи зроблені проводки іншими працівниками, ніж ті, які уповноважені робити їх;
  - ідентифікувати незвичайні чи неприйнятні проводки на кінець періоду, які можуть стосуватися ризику шахрайства.
- ознайомлення з індивідуальними контрактами та огляд підтвердної документації щодо операцій суб'єкта господарювання з фінансовими інструментами, включаючи облікові записи, перевіряючи в такий спосіб існування, та права і зобов'язання. Наприклад, аудитор може ознайомитися з індивідуальними контрактами, які стосуються фінансових інструментів, і виконати огляд підтвердної документації, включаючи проводки, зроблені під час первісної реєстрації контракту, а також у подальшому може виконати огляд проводок, зроблених для цілей оцінки вартості. Це дасть змогу аудитору

[25] МСА 505 *«Зовнішні підтвердження»* розглядає використання аудитором процедур зовнішніх підтверджень для отримання аудиторських доказів відповідно до вимог МСА 330 і МСА 500 *«Аудиторські докази»*. Див. також інформаційний бюлетень із практики аудиту *«Нові питання практики, що стосуються використання зовнішніх підтверджень при аудиті фінансової звітності»*, опублікований у листопаді 2009 р.

оцінити, чи були складні моменти, притаманні операції, повністю ідентифіковані й відображені на бухгалтерських рахунках. Юридичні угоди та пов'язані з ними ризики мають розглядати особи, які володіють відповідними спеціальними знаннями, щоб засвідчити існування прав;

- виконання тестів заходів контролю, наприклад через повторне виконання заходів контролю;
- огляд систем реагування на скарги, що запровадив суб'єкт господарювання. Необліковані операції можуть призводити до неспроможності суб'єкта господарювання виплатити грошові кошти контрагенту і можуть бути виявлені через перегляд отриманих скарг;
- огляд основних угод про взаємну компенсацію для ідентифікації невідображених в обліку інструментів.

105. Ці процедури особливо важливі для деяких фінансових інструментів, наприклад похідних інструментів або гарантій. Оскільки вони можуть не мати великих первинних інвестицій, ідентифікація їх існування може бути важкою. Наприклад, вбудовані похідні інструменти часто є складовою частиною контрактів на нефінансові інструменти, які можуть не включатися до процедур підтвердження.

Оцінка вартості фінансових інструментів

Вимоги до фінансової звітності

106. Концептуальні основи справедливого подання фінансової звітності часто використовують ієрархії справедливої вартості, наприклад її використовують у МСФЗ і ЗПБО США. Як правило, це означає, що обсяги потрібного розкриття інформації збільшуються із збільшенням рівня невизначеності оцінки. Розмежування рівнів ієрархії може потребувати судження.

107. Аудитор може вважати корисним отримання розуміння того, як фінансові інструменти пов'язані з ієрархією справедливої вартості. Звичайно ризик суттєвого викривлення і рівень аудиторських процедур, які слід застосувати, зростає із збільшенням рівня невизначеності оцінки. Використання вхідних даних рівня 3 і деяких даних рівня 2 із ієрархії справедливої вартості може бути корисним показником рівня невизначеності оцінки. Вхідні дані рівня 2 варіюються від легко отримуваних даних до даних, які наближуються до вхідних даних рівня 3. Аудитор оцінює доступні докази та отримує розуміння як ієрархії справедливої вартості, так і ризику упередженості управлінського персоналу під час визначення управлінським персоналом категорій фінансових інструментів в ієрархії справедливої вартості.

108. Відповідно до МСА 540[26] аудитор розглядає політики суб'єкта господарювання щодо оцінки вартості та методологію, яка стосується даних і припущень, використаних у методології оцінки вартості. У багатьох випадках застосовна концептуальна основа фінансового звітування не встановлює методологію оцінки вартості. Якщо це так, питання, які можуть бути доречними для розуміння аудитором того, як управлінський персонал оцінює вартість фінансових інструментів, охоплюють, наприклад:

- чи має управлінський персонал офіційну політику оцінки вартості та якщо має, чи належно документований відповідно до цієї політики метод оцінки вартості, використаний для фінансового інструмента;
- які моделі можуть приводити до найбільшого ризику суттєвого викривлення;
- як управлінський персонал розглядав складність оцінки вартості фінансового інструмента під час вибору певного методу оцінки вартості;
- чи існує більший ризик суттєвого викривлення тому, що управлінський персонал має застосовувати розроблену суб'єктом господарювання модель для оцінки вартості фінансових інструментів, або тому, що він змінює метод оцінки вартості, загальновживаний до оцінки вартості певного фінансового інструмента;
- чи використовував управлінський персонал треті сторони – джерела інформації про ціноутворення;
- чи володіють особи, які брали участь у розробці та застосуванні методу оцінки вартості, прийнятними для цього навичками і спеціальними знаннями, включаючи, чи був залучений експерт управлінського персоналу;
- чи існують ознаки упередженості управлінського персоналу під час вибору методу оцінки вартості, який слід використовувати.

Оцінювання ризику суттєвого викривлення, пов'язаного з оцінкою вартості

109. Під час оцінювання того, чи прийнятні методи оцінки вартості, які використовуються суб'єктом господарювання за конкретних обставин, та чи функціонують заходи контролю за методами оцінки вартості, чинники, які розглядає аудитор, можуть охоплювати:

- чи застосовують широко методи оцінки вартості інші учасники ринку та чи було раніше доведено, що вони надають надійну попередню оцінку цін, отриманих у ринкових операціях;
- чи функціонують методи оцінки вартості за призначенням і чи не було виявлено недоліків в їх розробці, зокрема за екстремальних умов, і чи була об'єктивно підтверджена їх правильність. Індикатори недоліків включають невідповідні зміни порівняно з контрольними показниками;

[26] МСА 540, параграф 8(с).

- чи враховують методи оцінки вартості ризики, властиві фінансовому інструменту, вартість якого оцінюється, включаючи кредитоспроможність контрагента та власний кредитний ризик у разі методів оцінки вартості, використаних для оцінки фінансових зобов'язань;
- як проводиться перевірка методів оцінки вартості стосовно ринку, включаючи чутливість методів оцінки вартості до змін у змінних;
- чи послідовно використовуються ринкові змінні та припущення та чи виправдовують нові умови зміну методів оцінки вартості, використаних ринкових змінних або припущень;
- чи свідчить аналіз чутливості, що оцінки вартості значно зміняться навіть при незначних або помірних змінах припущень;
- організаційну структуру, наприклад існування внутрішнього відділу, відповідального за розробку моделей для оцінки вартості певних інструментів, зокрема якщо використовують вхідні дані рівня 3. Наприклад, підрозділ розробки моделей, який бере участь у наданні допомоги з визначення ціни операцій, менш об'єктивний, ніж підрозділ, функціонально та організаційно відокремлений від підрозділу продажів і корпоративних фінансів;
- компетентність та об'єктивність тих, хто відповідає за розробку і застосування методів оцінки вартості, включаючи відповідний досвід управлінського персоналу з певними моделями, які можуть бути розробленими нещодавно.

Аудитор (чи експерт аудитора) також може самостійно розробити один або кілька методів оцінки вартості, щоб порівняти свій результат із результатом методів оцінки вартості, використаних управлінським персоналом.

Значні ризики

110. Процес оцінки ризиків аудитором може привести до того, що аудитор ідентифікує один чи кілька значних ризиків, які стосуються оцінки вартості фінансових інструментів, якщо існує будь-яка із наведених нижче обставин:

- висока невизначеність оцінки стосовно оцінки вартості фінансових інструментів (наприклад, інструментів із неспостережними вхідними даними)[27];
- відсутність достатніх доказів для підтвердження оцінки вартості фінансових інструментів управлінським персоналом;

[27] Якщо аудитор визначає, що висока невизначеність попередньої оцінки, пов'язана з оцінкою вартості складних фінансових інструментів, призводить до значного ризику, МСА 540 вимагає, щоб аудитор виконав процедури по суті та оцінив достатність розкриття інформації про невизначеність попередньої оцінки. Див. МСА 540, параграфи 11, 15 і 20.

- нерозуміння управлінським персоналом фінансових інструментів або відсутність спеціальних знань, потрібних для належної оцінки вартості таких інструментів, включаючи спроможність визначати, чи потрібні коригування оцінки вартості;
- нерозуміння управлінським персоналом складних вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування щодо оцінки і розкриття інформації про фінансові інструменти та неспроможність управлінського персоналу здійснювати судження, потрібні для належного застосування цих вимог;
- значущість коригувань оцінок вартості, зроблених у результатах методів оцінки вартості, якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування вимагає чи дозволяє такі коригування.

111. Щодо облікових оцінок, які приводять до значних ризиків, додатково до інших процедур по суті, виконаних для задоволення вимог МСА 330, МСА 540[28] вимагає, щоб аудитор оцінив таке:

(a) як управлінський персонал розглядав альтернативні припущення або результати і чому відхилив їх, або в який інший спосіб управлінський персонал розглядав невизначеність оцінки при здійсненні облікової оцінки;

(b) чиє обґрунтованими значні припущення, використані управлінським персоналом;

(c) намір управлінського персоналу виконати конкретні плани дій та спроможність здійснити їх, якщо це потрібно для визначення обґрунтованості значних припущень, використаних управлінським персоналом, або для належного застосування застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

112. Якщо ринки стають неактивними, зміна обставин може привести до переходу з оцінки вартості за ринковою ціною до оцінки вартості за моделлю або до переходу від однієї певної моделі до іншої. Реагувати на зміни ринкових чинників буває важко, якщо управлінський персонал не має встановлених політик до того, як вони відбулися. Управлінський персонал може також не володіти спеціальними знаннями, потрібними для термінової розробки моделі або відбору методу оцінки вартості, які можуть бути прийнятними за конкретних обставин. Навіть якщо методи оцінки вартості застосовувалися послідовно, управлінському персоналу потрібно перевірити поточну прийнятність методів оцінки вартості та припущень, використаних для визначення оцінки вартості фінансових інструментів. Крім того, методи оцінки вартості могли вибиратися в разі, якщо достовірна ринкова інформація була доступною, але вона може не забезпечувати достовірні оцінки вартості в періоди непередбачуваних стресових ситуацій.

[28] МСА 540, параграф 15 (a)–(b).

113. Чутливість до упередженості управлінського персоналу, навмисної чи ненавмисної, збільшується разом із суб'єктивністю оцінки вартості та ступеня невизначеності оцінки. Наприклад, управлінський персонал може намагатися ігнорувати спостережні ринкові припущення чи дані і замість них використовувати свою власну внутрішньо розроблену модель, якщо модель дає більш сприятливі результати. Навіть за відсутності наміру ввести в оману може існувати звичайна спокуса для упередженості суджень щодо найбільш сприятливого результату, для якого може існувати широкий діапазон, а не точка в цьому діапазоні, яка вважається найбільш узгодженою із застосовною концептуальною основою фінансового звітування. Зміна методу оцінки вартості у різні періоди без чіткої та прийнятної підстави для цього також може бути показником упередженості управлінського персоналу. Хоча деяка форма упередженості управлінського персоналу властива суб'єктивним рішенням, які стосуються оцінки вартості фінансових інструментів, упередженість управлінського персоналу є неправдивою (шахрайською) за характером, якщо існує намір ввести в оману.

Розробка аудиторського підходу

114. Під час виконання тестів того, як управлінський персонал оцінює вартість фінансового інструмента, та розробки дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення відповідно до МСА 540[29] аудитор виконує одну чи кілька із наведених нижче процедур, беручи до уваги характер облікових оцінок:

(a) виконання тестів того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку, а також даних, на яких вона ґрунтується (включаючи методи оцінки вартості, використані суб'єктом господарювання в його оцінках вартості);

(b) виконання тестів ефективності функціонування заходів контролю за здійсненням облікової оцінки управлінським персоналом, а також відповідні процедури по суті;

(c) розробка точкової оцінки чи діапазону для оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу;

(d) визначення того, чи надають події, які відбуваються до дати аудиторського звіту, аудиторські докази стосовно облікової оцінки.

Багато аудиторів вважають, що поєднання виконання тестів того, як управлінський персонал оцінював вартість фінансового інструмента, і даних, на яких вона ґрунтується, та тестів функціонування заходів контролю буде ефективним і результативним аудиторським підходом. Тоді як подальші події можуть надати деякі докази оцінки вартості фінансових інструментів, для розгляду будь-яких змін ринкової

[29] МСА 540, параграфи 12–14.

кон'юнктури після дати балансу[30] може бути потрібним урахування інших чинників. Якщо аудитор не в змозі виконати тести того, як управлінський персонал робив попередню оцінку, він може вибрати розробку точкової оцінки чи діапазону.

115. Як зазначено в розділі I, для попередньої оцінки справедливої вартості фінансових інструментів управлінський персонал може:

- використати інформацію третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення;
- зібрати дані для розробки своєї власної попередньої оцінки, застосовуючи різні методи, включаючи моделі;
- залучити експерта для розробки попередньої оцінки. Управлінський персонал часто може використовувати поєднання цих підходів. Наприклад, управлінський персонал може мати свій власний процес ціноутворення, але використовувати треті сторони – джерела інформації про ціноутворення для підтвердження своїх власних даних.

Аудиторські положення, коли управлінський персонал використовує треті сторони – джерела інформації про ціноутворення

116. Управлінський персонал може використати треті сторони – джерела інформації про ціноутворення, такі як служба з питань ціноутворення або брокер, під час оцінювання вартості фінансових інструментів суб'єкта господарювання. Розуміння того, як управлінський персонал використовує цю інформацію та як провадить свою діяльність служба з питань ціноутворення, допомагає аудитору визначити характер і обсяг потрібних аудиторських процедур.

117. Наведені нижче питання можуть бути доречними, якщо управлінський персонал використовує треті сторони – джерела інформації про ціноутворення:

- *Тип третьої сторони* – джерела інформації про ціноутворення – деякі треті сторони – джерела інформації про ціноутворення надають більше інформації про процес. Наприклад, служба з питань ціноутворення часто надає інформацію про її методологію, припущення та дані при оцінюванні фінансових інструментів на рівні класу активів. На відміну від цього брокери часто не надають або надають лише обмежену інформацію про вхідні дані та припущення, використані під час розробки пропонованої ціни.
- *Характер використаних вхідних даних та складність методів оцінки вартості* – надійність цін третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення варіюється залежно від можливості спостереження вхідних даних (та відповідно рівня вхідних даних в ієрархії справедливої вартості) і складності методології для оцінювання

[30] Параграфи A63–A66 МСА 540 наводять приклади деяких чинників, які можуть бути доречними.

вартості конкретного цінного папера чи класу активів. Наприклад, надійність цін на інвестиції у власний капітал, що активно продаються та купуються на ліквідному ринку, вища, ніж надійність цін корпоративних облігацій, які продаються та купуються на ліквідному ринку, що не здійснював операції на дату оцінки, ціна яких, у свою чергу, є більш надійною, ніж ціна забезпеченого активами цінного папера, вартість якого оцінюється із застосуванням моделі дисконтованих грошових потоків.

- *Репутація та досвід третіх сторін* – джерел інформації про ціноутворення, наприклад, третя сторона – джерело інформації про ціноутворення може бути досвідченою у певному типі фінансового інструмента і визнаною такою, але може не бути подібно досвідченою в інших типах фінансових інструментів. Минулий досвід аудитора щодо третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення також може бути доречним у цьому відношенні.
- *Об'єктивність третьої сторони* – джерела інформації про ціноутворення, наприклад, якщо ціну, отриману управлінським персоналом, надав контрагент, такий як брокер, який продав фінансовий інструмент суб'єкту господарювання, або її надав суб'єкт господарювання, який має тісні відносини із суб'єктом господарювання, що перевіряється аудитором, ціна може бути ненадійною.
- *Заходи контролю суб'єкта господарювання за використанням третіх сторін* – джерел інформації про ціноутворення – ступінь, в якому управлінський персонал має встановлені заходи контролю для оцінювання надійності інформації від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення, впливає на надійність оцінки за справедливою вартістю. Наприклад, управлінський персонал може мати заходи контролю, встановлені з метою:
    - огляду і затвердження використання третьої сторони – джерела інформації про ціноутворення, включаючи розгляд репутації, досвіду та об'єктивності третьої сторони – джерела інформації про ціноутворення;
    - визначення повноти, доречності та правильності цін і даних, пов'язаних із ціноутворенням.
- *Заходи контролю третьої сторони* – джерела інформації про ціноутворення – заходи контролю і процеси щодо оцінок вартості класів активів, які цікавлять аудитора. Наприклад, третя сторона – джерело інформації про ціноутворення може мати суворі заходи контролю щодо того, як розраховуються ціни, включаючи використання формалізованого процесу для клієнтів, як покупців, так і продавців, з метою критичної оцінки цін, отриманих від служби з питань ціноутворення, якщо вони підтверджуються прийнятними доказами, які можуть надати можливість третій стороні – джерелу

інформації про ціноутворення постійно коригувати ціни для повнішого відображення інформації, доступної учасникам ринку.

118. Можливі підходи до збору доказів стосовно інформації від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення можуть охоплювати таке:

- порівняння інформації від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення із спостережними ринковими цінами стосовно вхідних даних рівня 1;
- огляд розкриття інформації, наданої третіми сторонами – джерелами інформації про ціноутворення про їх заходи контролю і процеси, методи оцінки вартості, вхідні дані та припущення;
- виконання тестів заходів контролю, встановлених управлінським персоналом для оцінки надійності інформації від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення;
- виконання процедур у третій стороні – джерела інформації про ціноутворення для отримання розуміння та виконання тестів заходів контролю і процесів, методів оцінки вартості, вхідних даних і припущень, використаних для класів активів чи конкретних фінансових інструментів, які видаються цікавими;
- оцінювання того, чи обґрунтовані ціни, отримані від третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення, порівняно з цінами від інших третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення, попередньою оцінкою суб'єкта господарювання чи власною попередньою оцінкою аудитора;
- оцінювання обґрунтованості методів оцінки вартості, припущень і вхідних даних;
- розробка точкової оцінки чи діапазону для деяких фінансових інструментів, оцінених третьою стороною – джерелом інформації про ціноутворення, та оцінювання того, чи перебувають результати в межах обґрунтованого діапазону;
- отримання звіту аудитора, який надає послуги, що охоплює заходи контролю над підтвердженням правильності цін[31].

119. Отримання цін від різних третіх сторін – джерел інформації про ціноутворення також може надати корисну інформацію про невизначеність оцінки. Широкий діапазон цін може свідчити про більшу невизначеність оцінки та означати, що фінансовий інструмент чутливий до незначних змін даних і припущень. Вузький діапазон може свідчити про

[31] Деякі служби з питань ціноутворення можуть надавати звіти користувачам про їх дані, щоб пояснити заходи контролю за даними про ціноутворення, тобто звіт, складений відповідно до Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3402 *«Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги»*. Управлінський персонал може звернутися з проханням про такий звіт, а аудитор може розглянути його отримання, щоб поліпшити розуміння того, як розраховано дані про ціноутворення, та оцінити, чи можна довіряти заходам контролю служби з питань ціноутворення.

меншу невизначеність оцінки і може означати меншу чутливість до змін даних і припущень. Хоча отримання цін із кількох джерел може бути корисним під час розгляду фінансових інструментів, вхідні дані яких віднесені до категорії на рівні 2 або 3 ієрархії справедливої вартості, малоймовірно, що лише отримання цін із кількох джерел надасть достатні та прийнятні аудиторські докази. Причина полягає в тому, що:

(a) ті, які здаються кількома джерелами інформації про ціноутворення, можуть використовувати одне й те саме основне джерело інформації про ціноутворення;

(b) розуміння вхідних даних, використаних третьою стороною – джерелом інформації про ціноутворення під час визначення цін, може бути потрібним для віднесення фінансових інструментів до категорій в ієрархії справедливої вартості.

120. У деяких ситуаціях аудитор може бути не в змозі отримати розуміння процесу, використаного для отримання цін, включаючи будь-які заходи контролю за процесом того, наскільки надійно визначається ціна, або він може не мати доступу до моделі, включаючи використані припущення та інші вхідні дані. У таких випадках аудитор може прийняти рішення розробити точкову оцінку чи діапазон з метою оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу у відповідь на оцінений ризик.

Аудиторські положення, коли управлінський персонал попередньо оцінює справедливу вартість із використанням моделі

121. Параграф 13(b) МСА 540 вимагає, щоб аудитор, якщо він виконує тести процесу управлінського персоналу щодо здійснення облікової оцінки, оцінював, чи є прийнятним за конкретних обставин застосований метод оцінки та чи є обґрунтованими припущення, використані управлінським персоналом з огляду на цілі оцінки в застосовній концептуальній основі фінансового звітування.

122. Незалежно від того, використовував управлінський персонал третю сторону – джерело інформації про ціноутворення чи здійснює свою власну оцінку вартості, для оцінки вартості фінансових інструментів часто застосовують моделі, зокрема, якщо використовуються вхідні дані на рівнях 2 і 3 ієрархії справедливої вартості. Визначаючи характер, час і обсяг аудиторських процедур щодо моделі, аудитор може розглянути методологію, припущення і дані, використані в моделі. Під час розгляду складніших фінансових інструментів, наприклад тих, в яких використовуються вхідні дані рівня 3, виконання тестів методології, припущень і даних може бути корисним джерелом аудиторських доказів. Проте якщо модель є простою і загальноприйнятою, наприклад визначення ціни деяких облігацій, аудиторські докази, отримані в результаті уважного розгляду припущень і даних, використаних у моделі, можуть бути більш корисним джерелом доказів.

123. Тести моделі можна виконати із застосуванням двох основних підходів:

(a) аудитор може виконати тести моделі управлінського персоналу через розгляд прийнятності моделі, використаної управлінським персоналом, обґрунтованості застосованих припущень і даних та математичної правильності; або

(b) аудитор може розробити свою власну попередню оцінку і порівняти оцінку вартості аудитора з оцінкою суб'єкта господарювання.

124. Якщо оцінка вартості фінансових інструментів ґрунтується на неспостережних вхідних даних (тобто вхідних даних рівня 3), питання, які може розглядати аудитор, охоплюють, наприклад, як управлінський персонал підтверджував таке:

- ідентифікацію і характеристики учасників ринкової діяльності, доречної для фінансового інструмента;
- як визначаються неспостережні вхідні дані при первісному визнанні;
- модифікації, які він зробив у своїх власних припущеннях для відображення своєї думки про припущення, які застосовували б учасники ринкової діяльності;
- чи включав він найкращу вихідну інформацію, доступну за конкретних обставин;
- якщо прийнятно, як його припущення враховують порівнювальні операції;
- аналіз чутливості моделей, якщо використовуються неспостережні вхідні дані, та чи здійснювалися коригування з метою вирішення проблеми невизначеності оцінки.

125. Крім того, знання галузі та ринкових тенденцій, розуміння оцінок вартості інших суб'єктів господарювання (з урахуванням конфіденційності) та інших доречних показників цін аудитором надає інформацію для виконання ним тестів оцінок вартості та розгляду загальної обґрунтованості оцінок вартості. Якщо оцінки вартості постійно здаються надто агресивними чи консервативними, це може бути показником можливої упередженості управлінського персоналу.

126. Якщо спостережні зовнішні докази відсутні, особливо важливо, щоб ті, кого наділено найвищими повноваженнями, брали належну участь, щоб зрозуміти суб'єктивність оцінок вартості та доказів управлінського персоналу, які були отримані для підтвердження цих оцінок вартості. У таких випадках аудитору може бути потрібним оцінити, чи проводився ретельний огляд та чи розглядалися питання, включаючи будь-яку документацію, на всіх прийнятних рівнях управлінського персоналу в межах суб'єкта господарювання, включаючи тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

127. Якщо ринки стають неактивними чи переміщуються або вхідні дані є неспостережними, оцінки вартості управлінського персоналу можуть бути більш пов'язаними із судженням і менше піддаватися перевірці,

внаслідок чого можуть бути менш надійними. За таких обставин аудитор може виконати тести моделі, поєднуючи виконання тестів заходів контролю, які використовує суб'єкт господарювання, оцінювання структури та функціонування моделі, виконання тестів припущень і даних, використаних у моделі, та порівняння їх результатів з точковою оцінкою чи діапазоном, розробленим аудитором, або з методами оцінки вартості третіх сторін[32].

128. Ймовірно, що під час виконання тестів вхідних даних, використаних у методології суб'єкта господарювання з оцінки вартості[33], наприклад чи віднесені такі вхідні дані до категорій в ієрархії справедливої вартості, аудитор також отримає докази для підтвердження розкриття інформації, якої вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування. Наприклад, аудиторські процедури по суті, щоб оцінити, чи є прийнятними вхідні дані, використані в методі оцінки вартості суб'єкта господарювання (тобто вхідні дані рівня 1, вхідні дані рівня 2 і вхідні дані рівня 3), і виконання тестів аналізу чутливості суб'єкта господарювання будуть доречними для оцінки аудитором того, чи досягає розкриття інформації справедливого подання.

Оцінювання обґрунтованості припущень, використаних управлінським персоналом

129. Припущення, використане в моделі, може вважатися значущим, якщо обґрунтована зміна припущення суттєво впливатиме на оцінку фінансового інструмента[34]. Управлінський персонал може розглянути альтернативні припущення чи результати виконання аналізу чутливості. Ступінь суб'єктивності, пов'язаний із припущеннями, впливає на ступінь невизначеності оцінки і може привести аудитора до висновку, що існує значний ризик, наприклад у випадку вхідних даних рівня 3.

130. Аудиторські процедури для тестів припущень, використаних управлінським персоналом, включаючи припущення, використані як вхідні дані для моделі, можуть містити оцінювання:

- чи включив управлінський персонал та якщо включив, то в який спосіб, ринкові вхідні дані в розробку припущень, оскільки, як правило, краще намагатися максимізувати використання доречних спостережних вхідних даних і мінімізувати неспостережні вхідні дані;

[32] МСА 540, параграф 13(d) описує вимоги, коли аудитор розробляє діапазон, щоб оцінити точкову оцінку управлінського персоналу. Метод оцінки вартості, розроблений третіми сторонами та використаний аудитором, можна вважати за деяких обставин роботою експерта аудитора і на нього можуть поширюватися вимоги МСА 620.

[33] Див., наприклад, параграф 15 МСА 540 щодо вимог, які стосуються оцінки аудитором припущень управлінського персоналу щодо значних ризиків.

[34] Див. МСА 540, параграф А107.

- чи узгоджуються припущення із спостережними ринковими умовами та характеристиками фінансового активу або фінансового зобов'язання;
- чи є доречними і надійними джерела припущень учасників ринку та як управлінський персонал вибирав припущення для використання, якщо існує велика кількість різних припущень про ринкову діяльність;
- чи свідчать аналізи чутливості, що оцінки вартості значно змінилися б при зовсім незначних або помірних змінах припущень.

Див. параграфи A77–A83 МСА 540 щодо подальших положень, пов'язаних із оцінкою обґрунтованості припущень, використаних управлінським персоналом.

131. Розгляд аудитором суджень про майбутнє ґрунтується на інформації, доступній у той час, коли здійснюється судження. Подальші події можуть призвести до результатів, які суперечать судженням, що були обґрунтованими у той час, коли вони здійснювалися.

132. У деяких випадках для врахування невизначеності в оцінці вартості можна коригувати ставку дисконту в обчисленні теперішньої вартості, а не коригувати кожне припущення. У таких випадках аудиторські процедури можуть приділяти основну увагу ставці дисконту через розгляд спостережних торговельних операцій з подібними цінними паперами для порівняння використаних ставок дисконту чи розробки незалежної моделі для обчислення ставки дисконту та порівняння із ставкою, використаною управлінським персоналом.

Аудиторські положення, коли суб'єкт господарювання використовує експерта управлінського персоналу

133. Як зазначалося в розділі I, управлінський персонал може залучати експерта з оцінювання для оцінки вартості деяких або всіх його цінних паперів. Такі експерти можуть бути брокерами, інвестиційними банкірами, службами з питань ціноутворення, які також надають експертні послуги з оцінки вартості, чи іншими фірмами, що спеціалізуються на оцінках вартості.

134. Параграф 8 МСА 500 містить вимоги до аудитора під час оцінювання доказів, отриманих від експерта, залученого управлінським персоналом. Обсяг аудиторських процедур стосовно експерта управлінського персоналу та його роботи залежить від значущості роботи експерта для цілей аудитора. Оцінювання прийнятності роботи експерта управлінського персоналу допомагає аудитору оцінити, чи надають ціни або оцінки вартості, отримані від експерта, залученого управлінським персоналом, достатні й прийнятні аудиторські докази для підтвердження оцінок вартості. Приклади процедур, які може виконати аудитор, охоплюють:

- оцінювання компетентності, можливостей та об'єктивності експерта управлінського персоналу, наприклад: його відносин із суб'єктом господарювання; його репутації та стану на ринку; його досвіду з певними типами інструментів; його розуміння відповідної концептуальної основи фінансового звітування, застосовної до оцінок вартості;
- отримання розуміння роботи експерта, залученого управлінським персоналом, наприклад через оцінювання прийнятності застосованих методів оцінки вартості та основних ринкових змінних і припущень, використаних у методах оцінки вартості;
- оцінювання прийнятності роботи експерта як аудиторських доказів. При цьому основна увага приділяється прийнятності роботи експерта на рівні індивідуального фінансового інструмента. Щодо вибірки відповідних інструментів може бути прийнятним розробити незалежну попередню оцінку (див. параграфи 136–137 щодо розробки точкової оцінки або діапазону) з використанням різних даних і припущень, після чого порівняти цю попередню оцінку з оцінкою експерта управлінського персоналу;
- інші процедури можуть охоплювати:
  - моделювання різних припущень для визначення припущень в іншій моделі, а потім розгляд обґрунтованості цих визначених припущень;
  - порівняння точкових оцінок управлінського персоналу з точковими оцінками аудитора, щоб визначити, чи є попередні оцінки управлінського персоналу постійно вищими або нижчими.

135. Припущення може робити чи ідентифікувати експерт управлінського персоналу, щоб допомогти управлінському персоналу під час оцінки вартості його фінансових інструментів. Такі припущення, якщо їх використовує управлінський персонал, стають припущеннями управлінського персоналу, які потрібно розглянути аудитору в той самий спосіб, як і інші припущення управлінського персоналу.

Розробка точкової оцінки або діапазону

136. Аудитор може розробити метод оцінки вартості та коригувати вхідні дані й припущення, використані в методі оцінки вартості, щоб розробити діапазон для використання під час оцінювання обґрунтованості оцінки вартості управлінським персоналом. Параграфи 106–135 цих НМПА можуть допомогти аудитору в розробці точкової оцінки або діапазону. Відповідно до МСА 540[35], якщо аудитор використовує інші припущення чи методології, ніж управлінський персонал, він повинен отримати розуміння припущень або методологій управлінського персоналу, достатнє для того, щоб установити, що діапазон аудитора враховує доречні змінні, та оцінити будь-які значні відмінності від оцінки

[35] МСА 540, параграф 13(c).

вартості управлінського персоналу. Аудитор може вважати корисним використати роботу експерта аудитора для оцінювання обґрунтованості оцінки вартості управлінського персоналу.

137. У деяких випадках аудитор може дійти висновку, що не можна отримати достатні докази шляхом спроб аудитора отримати розуміння припущень або методології управлінського персоналу, наприклад, якщо третя сторона – джерело інформації про ціноутворення використовує внутрішньо розроблені моделі та програмне забезпечення і не має доступу до відповідної інформації. У таких випадках аудитор може не мати змоги отримати достатні й прийнятні аудиторські докази щодо оцінки вартості, якщо він неспроможний виконати інші процедури для дій у відповідь на ризики суттєвого викривлення, такі як розробка точкової оцінки чи діапазону для оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу[36]. МСА 705[37] описує наслідки неспроможності аудитора отримати достатні й прийнятні аудиторські докази.

Подання та розкриття інформації про фінансові інструменти

138. Відповідальність управлінського персоналу охоплює складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування[38]. Концептуальні основи фінансового звітування часто вимагають розкриття інформації у фінансовій звітності, щоб надати змогу користувачам фінансової звітності виконувати значущі оцінки впливу діяльності суб'єкта господарювання з фінансовими інструментами, включаючи ризики та невизначеність, пов'язані із цими фінансовими інструментами. Важливість розкриття інформації стосовно основи оцінок зростає разом із невизначеністю оцінки фінансових інструментів; на неї також впливає рівень ієрархії справедливої вартості.

139. Зазначаючи, що фінансова звітність складена відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, управлінський персонал прямо чи опосередковано здійснює твердження стосовно подання й розкриття інформації про різні елементи фінансової звітності та відповідне розкриття інформації. Твердження щодо подання та розкриття інформації охоплюють:

(a) наявність та права і зобов'язання – розкрита інформація про події, операції й інші питання, які виникли та стосуються суб'єкта господарювання;

(b) повнота – включено розкриття всієї інформації, яку слід включати до фінансової звітності;

(c) класифікація та зрозумілість – фінансова інформація належно подана та описана і розкриття інформації чітко викладено;

[36] МСА 540, параграф 13(d).
[37] МСА 705 «*Модифікації думки у звіті незалежного аудитора*».
[38] Див. параграфи 4 і А2 МСА 200.

(d) точність та оцінка вартості – фінансова та інша інформація розкрита неупереджено і у відповідних сумах.

Аудиторські процедури щодо розкриття інформації, яка перевіряється аудитором, призначені для розгляду цих тверджень.

Процедури, які стосуються подання та розкриття інформації про фінансові інструменти

140. Стосовно подання та розкриття інформації про фінансові інструменти особливо важливі питання охоплюють:

- Концептуальні основи фінансового звітування вимагають, як правило, розкриття додаткової інформації стосовно попередніх оцінок та пов'язаних із ними ризиків і невизначеності, щоб доповнити та пояснити інформацію про активи, зобов'язання, прибутки і витрати. Може бути потрібним, щоб аудитор приділяв основну увагу розкриттю інформації, яка стосується ризиків і аналізу чутливості. Інформація, отримана під час виконання аудиторських процедур оцінки ризиків і тестів заходів контролю, може надати докази, щоб аудитор міг дійти висновку про те, чи розкрита інформація у фінансовій звітності відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, наприклад про таке:
  - цілі та стратегії суб'єкта господарювання щодо використання фінансових інструментів, включаючи облікові політики, наведені суб'єктом господарювання;
  - концептуальну основу суб'єкта господарювання щодо контролю управління ризиками, пов'язаними з фінансовими інструментами;
  - ризики та невизначеність, пов'язані з фінансовими інструментами.
- Інформація може надходити із систем поза межами традиційних систем фінансового звітування, таких як системи оцінки та управління ризиками. Приклади процедур, які аудитор може вибирати, щоб виконати у відповідь на оцінені ризики стосовно розкриття інформації, охоплюють виконання тестів:
  - процесу, використаного для отримання розкритої інформації;
  - ефективності функціонування заходів контролю за даними, використаними під час підготовки розкриття інформації.
- Стосовно фінансових інструментів, які мають значний ризик[39] навіть якщо інформація розкрита відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, аудитор може дійти висновку, що

[39] МСА 540, параграф 20, вимагає, щоб аудитор виконував подальші процедури щодо розкриття інформації, що стосується облікових оцінок, які призводять до значних ризиків, з метою оцінки достатності розкриття інформації про невизначеність оцінок у фінансовій звітності в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

розкриття інформації про невизначеність оцінки є недостатнім з огляду на конкретні обставини та факти, і відповідно фінансова звітність може не досягти справедливого подання. МСА 705 надає рекомендації щодо наслідків для аудиторської думки, якщо аудитор вважає, що розкриття інформації управлінським персоналом у фінансовій звітності є недостатнім або вводить в оману.

- Аудитори також можуть розглянути, чи є розкриття інформації повним і зрозумілим, наприклад, уся доречна інформація може бути включеною до фінансової звітності (або звіти, що додаються до неї), але вона може бути недостатньо деталізованою, щоб дати змогу користувачам фінансової звітності отримати розуміння стану, або розкриття якісної інформації може бути недостатнім для пояснення сум, відображених у фінансовій звітності. Наприклад, навіть якщо суб'єкт господарювання включив розкриття інформації про аналіз чутливості, розкриття інформації може не повністю визначати ризики і невизначеність, які можуть виникати внаслідок змін в оцінці вартості, можливий вплив на боргові зобов'язання, вимоги до застави та ліквідність суб'єкта господарювання. МСА 260[40] містить вимоги і рекомендації щодо повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи точки зору аудитора на значущі якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання, облікові політики, облікові оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності.

141. Розгляд прийнятності подання, наприклад, короткострокової та довгострокової класифікації під час виконання тестів по суті щодо фінансових інструментів є доречним для оцінки аудитором подання й розкриття інформації.

Інші доречні аудиторські положення

Письмові запевнення

142. МСА 540 вимагає, щоб аудитор отримував письмові запевнення від управлінського персоналу, а також за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно того, чи вважають вони обґрунтованими значні припущення, які використовувалися при здійсненні облікових оцінок[41]. МСА 580[42] вимагає, що якщо додатково до таких запевнень аудитор визначає, що потрібно отримати одне чи кілька письмових запевнень для підтвердження інших аудиторських доказів,

[40] МСА 260 *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»*.

[41] МСА 540, параграф 22. Параграф 4 МСА 580 «*Письмові запевнення*» зазначає, що письмові запевнення управлінського персоналу не надають самі по собі достатні та прийнятні аудиторські докази щодо будь-яких питань, які в них розглядаються. Якщо в інший спосіб аудитор не в змозі отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, це може становити обмеження обсягу аудиту і мати наслідки для аудиторського звіту (див. МСА 705 «*Модифікації думки у звіті незалежного аудитора*»).

[42] МСА 580, параграф 13.

доречних для фінансового звітування, або один чи кілька конкретних тверджень у фінансовій звітності, він повинен зробити запит про такі інші письмові запевнення. Залежно від обсягу та ступеня складності діяльності з фінансовими інструментами письмові запевнення для підтвердження інших доказів, отриманих щодо фінансових інструментів, можуть також охоплювати:

- цілі управлінського персоналу стосовно фінансових інструментів, наприклад, чи використовуються вони для хеджування, управління активами/зобов'язаннями або з метою інвестицій;
- запевнення щодо прийнятності подання фінансової звітності, наприклад реєстрації операцій з фінансовими інструментами як продажів або фінансових операцій;
- запевнення щодо розкриття інформації у фінансовій звітності, яка стосується фінансових інструментів, наприклад, що:
  - записи відображають усі операції з фінансовими інструментами;
  - усі вбудовані похідні інструменти ідентифіковані;
- усі операції проводилися між незалежними сторонами і за ринковою вартістю;
- умови операцій;
- прийнятність оцінок вартості фінансових інструментів;
- чи існують будь-які додаткові угоди, пов'язані з фінансовими інструментами;
- чи укладав суб'єкт господарювання угоди про продані опціони;
- намір та можливість управлінського персоналу виконувати певні заходи[43];
- чи потребують подальші події коригувань до оцінок вартості та розкриття інформації, включеної до фінансової звітності.

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншим особам

143. Через невизначеність, пов'язану з оцінкою вартості фінансових інструментів, ймовірно, що можливий вплив будь-яких значних ризиків на фінансову звітність становитиме інтерес для управління. Аудитор може повідомити про характерні наслідки значних припущень, використаних в оцінках за справедливою вартістю, ступінь суб'єктивності, пов'язаної з розробкою припущень, і відносну суттєвість статей, які оцінюються за справедливою вартістю для фінансової звітності в цілому. Крім того, потреба у прийнятних заходах контролю за зобов'язаннями щодо укладання контрактів на фінансові інструменти та за подальшими

[43] Параграф А80 МСА 540 наводить приклади процедур, які можуть бути прийнятними за конкретних обставин.

процесами оцінки – це питання, що можуть потребувати повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

144. МСА 260 розглядає відповідальність аудитора за повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, під час аудиту фінансової звітності. Щодо фінансових інструментів питання, інформацію про які слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть охоплювати:

- нерозуміння управлінським персоналом характеру чи обсягу діяльності з фінансовими інструментами чи ризиків, пов'язаних із такою діяльністю;
- значні недоліки структури чи функціонування систем внутрішнього контролю чи управління ризиками, що стосуються діяльності суб'єкта господарювання з фінансовими інструментами, які аудитор ідентифікував під час аудиту[44];
- значні труднощі з отриманням достатніх і прийнятних аудиторських доказів стосовно оцінок вартості, виконаних управлінським персоналом або експертом управлінського персоналу, наприклад якщо управлінський персонал не в змозі отримати розуміння методології оцінки вартості, припущень та даних, використаних експертом управлінського персоналу, і така інформація не надається аудитору експертом управлінського персоналу;
- значні розбіжності в судженнях аудитора та управлінського персоналу чи експерта управлінського персоналу стосовно оцінки вартості;
- можливий вплив суттєвих ризиків і доступності ризикам на фінансову звітність суб'єкта господарювання, інформацію про які слід розкривати у фінансовій звітності, включаючи невизначеність оцінки, пов'язану з фінансовими інструментами;
- думки аудитора стосовно прийнятності вибору облікових політик і подання операцій з фінансовими інструментами у фінансовій звітності;
- думки аудитора стосовно якісних аспектів облікових практик і фінансового звітування про фінансові інструменти суб'єкта господарювання; або
- відсутність вичерпних та чітко викладених політик стосовно придбання, продажів і утримання фінансових інструментів, включаючи

[44] МСА 265 «*Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу*» установлює вимоги та надає рекомендації щодо повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю управлінському персоналу та про значні недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Він пояснює, що недоліки внутрішнього контролю можна ідентифікувати під час аудиторських процедур оцінки ризиків відповідно до МСА 315 (переглянутий) або на будь-якому етапі аудиту.

заходи операційного контролю, процедури призначення фінансових інструментів хеджуванням і моніторинг доступності ризикам.

Прийнятний час повідомлення інформації варіюватиметься залежно від обставин завдання; проте може бути прийнятним повідомити інформацію про значні труднощі, виявлені під час аудиту якнайшвидше, якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мають змогу допомогти аудитору подолати труднощі, або якщо ймовірно, що вони приведуть до модифікованої думки.

Повідомлення інформації регуляторним та іншим органам

145. У деяких випадках може вимагатися[45] або може вважатися прийнятним, щоб аудитор повідомляв інформацію стосовно питань, пов'язаних із фінансовими інструментами, безпосередньо регуляторним органам чи інспектору з пруденційного нагляду, додатково до тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Повідомлення такої інформації може бути корисним під час усього аудиту. Наприклад, у деяких юрисдикціях органи банківського регулювання намагаються співпрацювати з аудиторами щодо обміну інформацією про функціонування та застосування заходів контролю за діяльністю з фінансовими інструментами, проблем під час оцінки вартості фінансових інструментів на неактивних ринках і дотримання вимог нормативних актів. Таке узгодження може бути корисним для аудитора при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення.

[45] Наприклад, МСА 250 «*Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності*» вимагає, щоб аудитори визначали, чи існує відповідальність за повідомлення про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів сторонам поза межами суб'єкта господарювання. Крім того, вимоги, які стосуються повідомлення інформації інспекторам із банківського нагляду та іншим особам, можуть бути встановленими в багатьох країнах або законом, органом банківського нагляду або офіційною угодою чи протоколом.

Додаток

(див. параграф А14)

Приклади заходів контролю, які стосуються фінансових інструментів

1. Наведене нижче надає попередню інформацію та приклади заходів контролю, що можуть існувати у суб'єкта господарювання, який здійснює великий обсяг операцій з фінансовими інструментами з метою торгівлі цінними паперами чи інвестицій. Не мається на увазі, що ці приклади є вичерпними, оскільки суб'єкти господарювання можуть установлювати різні середовища та процеси контролю залежно від їх розміру, галузі, в якій провадиться діяльність, та обсягу їх операцій з фінансовими інструментами. Крім того, інформація про використання підтверджень торгів і клірингових палат міститься в параграфах 25–26.

2. Як у будь-якій системі контролю, іноді потрібно дублювати заходи контролю на різних його рівнях (наприклад, спрямовані на запобігання, виявлення і моніторинг), щоб уникнути ризику суттєвого викривлення.

Середовище контролю суб'єкта господарювання

Зобов'язання з компетентного використання фінансових інструментів

3. Ступінь складності деяких видів діяльності з фінансовими інструментами може означати, що лише кілька працівників у межах суб'єкта господарювання повністю розуміють ці види діяльності або мають спеціальні знання, потрібні для постійної оцінки вартості інструментів. Використання фінансових інструментів без відповідних спеціальних знань у межах суб'єкта господарювання підвищує ризик суттєвого викривлення.

Участь тих, кого наділено найвищими повноваженнями

4. Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, здійснюють нагляд і узгоджують визначення управлінським персоналом загальної готовності суб'єкта господарювання до ризику та забезпечують нагляд над діяльністю суб'єкта господарювання з фінансовими інструментами. Політики суб'єкта господарювання щодо придбання, продажу та утримання фінансових інструментів відповідають його ставленню до ризиків і спеціальним знанням тих, хто займається діяльністю з фінансовими інструментами. Крім того, суб'єкт господарювання може створювати структури управління та процеси контролю, які спрямовані на таке:
   (a) повідомлення інформації про інвестиційні рішення та оцінки всієї суттєвої невизначеності оцінок тим, кого наділено найвищими повноваженнями;
   (b) оцінювання загальної готовності суб'єкта господарювання до ризику під час здійснення операцій з фінансовими інструментами.

Організаційна структура

5. Діяльність із фінансовими інструментами може провадитися централізовано чи децентралізовано. Така діяльність і прийняття відповідних рішень великою мірою залежать від надходження точної, надійної та своєчасної управлінської інформації. Труднощі збору та узагальнення такої інформації підвищуються із кількістю підрозділів і видів бізнесу суб'єкта господарювання. Ризики суттєвого викривлення, пов'язані з діяльністю з фінансовими інструментами, можуть підвищуватися при більшій децентралізації заходів контролю. Це може бути особливо правильним, якщо суб'єкт господарювання має кілька підрозділів у різних місцях, можливо, в інших країнах.

Розподіл повноважень і відповідальності

Інвестиційні політики та політики оцінки вартості

6. Надання вказівок за допомогою чітко визначених політик, затверджених тими, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно придбання, продажу та утримання фінансових інструментів дає змогу управлінському персоналу визначити ефективний підхід до прийняття й управління бізнес-ризиками. Ці політики стають найбільш чіткими, якщо вони зазначають цілі суб'єкта господарювання стосовно діяльності з управління ризиками і альтернативи інвестицій та хеджування, які доступні для досягнення цих цілей, та відображають:
   (a) рівень спеціальних знань управлінського персоналу;
   (b) складність внутрішнього контролю та систем моніторингу суб'єкта господарювання;
   (c) структуру активів/зобов'язань суб'єкта господарювання;
   (d) здатність суб'єкта господарювання підтримувати ліквідність та покривати втрати капіталу;
   (e) типи фінансових інструментів, які, як вважає управлінський персонал, відповідають його цілям;
   (f) використання фінансових інструментів, які, як вважає управлінський персонал, відповідають його цілям, наприклад, чи можна використовувати похідні інструменти для цілей спекуляції або лише для цілей хеджування.

7. Управлінський персонал може розробляти політики, які узгоджуються з його можливостями оцінки вартості, а також встановлювати заходи контролю, щоб забезпечити дотримання цих політик працівниками, які відповідають за оцінку вартості у суб'єкта господарювання. Вони можуть охоплювати:
   (a) процеси розробки та підтвердження правильності методологій, використаних для отримання оцінок вартості, включаючи те, як слід розглядати невизначеність оцінки;

(b) політики стосовно максимізації застосування спостережних вхідних даних і типів інформації, яку слід збирати для підтвердження оцінок вартості фінансових інструментів.

8. Малі підприємства можуть рідко здійснювати операції з фінансовими інструментами; знання і досвід управлінського персоналу є обмеженими. Втім установлення політик стосовно фінансових інструментів допомагає суб'єкту господарювання визначити його готовність до ризику та розглянути, чи досягають інвестиції в певні фінансові інструменти визначеної мети.

Політики та практики управління людськими ресурсами

9. Суб'єкти господарювання можуть встановлювати політики, які вимагають, щоб провідні працівники як підрозділу продажів та корпоративних фінансів, так і підрозділу, який забезпечує адміністративну роботу та службу підтримки, робили обов'язкову перерву у своїх обов'язках. Цей тип контролю використовується як засіб запобігання та виявлення шахрайства, зокрема, якщо працівники, які займаються торговельною діяльністю, створюють фальшиві торговельні операції чи неправильно відображають операції.

Використання організацій, які надають послуги

10. Суб'єкти господарювання можуть також використовувати організації, які надають послуги (наприклад, управління активами), з метою ініціювання придбання чи продажу фінансових інструментів, ведення обліку операцій для суб'єкта господарювання або оцінки вартості фінансових інструментів. Деякі суб'єкти господарювання можуть залежати від таких організацій, які надають послуги, щодо забезпечення основи звітності про утримувані фінансові інструменти. Проте якщо управлінський персонал не отримує розуміння про заходи контролю, встановлені в організації, яка надає послуги, аудитор може бути не в змозі отримати достатні й прийнятні аудиторські докази, щоб довіряти заходам контролю організації, яка надає послуги. Див. МСА 402[1], який встановлює вимоги до аудитора отримувати достатні й прийнятні аудиторські докази, якщо суб'єкт господарювання використовує послуги однієї чи кількох організацій, які надають послуги.

11. Використання організацій, які надають послуги, може посилити або ослабити середовище контролю за фінансовими інструментами. Наприклад, персонал організації, яка надає послуги, може мати більший досвід роботи з фінансовими інструментами, ніж управлінський персонал суб'єкта господарювання, або може мати суворіший внутрішній контроль за фінансовою звітністю. Використання організації, яка надає послуги, також унеможливить більший розподіл обов'язків. З іншого боку, організація, яка надає послуги, може мати незадовільне середовище контролю.

[1] МСА 402 *«Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги»*.

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання

12. Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання існує для визначення того, як управлінський персонал ідентифікує бізнес-ризики, які обумовлені використанням його фінансових інструментів, включаючи те, як управлінський персонал попередньо оцінює значущість ризиків, а також ймовірність їх наявності та приймає рішення про заходи управління ними.

13. Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання створює основу для визначення управлінським персоналом ризиків, якими потрібно управляти. Процеси оцінки ризиків існують для забезпечення того, щоб управлінський персонал:

    (a) розумів ризики, властиві фінансовому інструменту, до укладання управлінським персоналом контракту на нього, включаючи мету здійснення операції та її структуру (наприклад, економічні показники та комерційну мету діяльності суб'єкта господарювання з фінансовими інструментами);

    (b) виконував належну експертизу фінансово-господарської діяльності, яка відповідає ризикам, пов'язаним із певними фінансовими інструментами;

    (c) здійснював моніторинг відкритих позицій суб'єкта господарювання, щоб зрозуміти, як ринкові умови впливають на його схильність до ризиків;

    (d) мав процедури, встановлені для зменшення чи змінювання доступності ризикам у разі потреби та управління ризиком репутації;

    (e) здійснював ретельний нагляд та огляд цих процесів.

14. Структура, запроваджена для моніторингу й управління доступністю ризикам, має:

    (a) бути прийнятною та узгодженою із ставленням суб'єкта господарювання до ризику, визначеним тими, кого наділено найвищими повноваженнями;

    (b) визначати рівні затвердження для санкціонування різних типів фінансових інструментів і операцій, які можна проводити, та їх мету. Дозволені інструменти та затверджені рівні мають відображати спеціальні знання працівників, які беруть участь у діяльності з фінансовими інструментами, доводячи прихильність управлінського персоналу до компетентності;

    (c) установлювати прийнятні ліміти ризику щодо максимальної доступності кожному типу ризику (в тому числі затверджених контрагентів). Рівні допустимої доступності ризику можуть варіюватися залежно від типу ризику або контрагента;

    (d) забезпечувати незалежний та своєчасний моніторинг фінансових ризиків і заходів контролю;

(e) забезпечувати незалежну та своєчасну звітність про доступність ризикам, ризики та результати діяльності з похідними фінансовими інструментами при управлінні ризиками; забезпечувати незалежну та своєчасну звітність про доступність ризикам, ризики та результати діяльності з похідними фінансовими інструментами при управлінні ризиками;

(f) оцінювати результати попередньої діяльності управлінського персоналу з метою оцінки ризиків певних фінансових інструментів.

15. Типи і рівні ризиків, яких зазнає суб'єкт господарювання, прямо пов'язані з типами фінансових інструментів, з якими він здійснює операції, включаючи складність цих інструментів та обсяг фінансових інструментів, з яким здійснюються операції.

Підрозділ управління ризиками

16. Від деяких суб'єктів господарювання, наприклад великих фінансових установ із великим обсягом операцій з фінансовими інструментами, може вимагатися згідно із законодавчим або нормативним актом або вони можуть вибирати створення офіційного підрозділу управління ризиками. Цей підрозділ відокремлюється від осіб, відповідальних за укладання операцій з фінансовими інструментами та управління ними. Підрозділ несе відповідальність за звітність і моніторинг щодо діяльності з фінансовими інструментами; до його складу може входити офіційний комітет з оцінки ризиків, створений тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Приклади основної відповідальності на цій ділянці можуть охоплювати:

(a) запровадження політики управління ризиками, встановленої тими, кого наділено найвищими повноваженнями (включаючи аналізи ризиків, яким може бути доступний суб'єкт господарювання);

(b) розробку структур лімітів ризиків і забезпечення реалізації цих лімітів ризиків на практиці;

(c) розробку сценаріїв нестачі коштів та проведення аналізу чутливості портфелів із відкритими позиціями, включаючи огляди незвичайних змін у позиціях;

(d) виконання оглядів і аналізів нових продуктів із фінансовими інструментами.

17. Фінансові інструменти можуть мати ризик, пов'язаний з тим, що збиток може перевищити (якщо вона є) вартість, за якою фінансові інструменти відображені у балансі. Наприклад, раптове падіння ринкової товарної ціни може змусити суб'єкта господарювання реалізувати збитки на закриття форвардної позиції за цим товаром внаслідок вимог до застави чи додаткових резервних зобов'язань з кредитних інструментів. У деяких випадках можливих збитків може бути достатньо, щоб поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність. Суб'єкт господарювання може виконувати аналізи чутливості або аналізи

ризикованої вартості для того, щоб оцінити майбутній гіпотетичний вплив на фінансові інструменти, які доступні ринковим ризикам. Проте аналізи ризикованої вартості можуть не повністю відображати величину ризиків, що можуть впливати на суб'єкта господарювання; аналізи чутливості та сценарії також можуть бути доступні обмеженням.

18. Обсяг і складність діяльності з фінансовими інструментами та вимоги відповідних нормативних актів впливатимуть на розгляд суб'єктом господарювання того, чи потрібно створити офіційний підрозділ управління ризиками та якою має бути структура цього підрозділу. В суб'єктів господарювання, які не мають окремого підрозділу управління ризиками, наприклад у суб'єктів господарювання з відносно невеликою кількістю фінансових інструментів або з менш складними фінансовими інструментами, звітність та моніторинг діяльності з фінансовими інструментами може бути відповідальністю компонента підрозділу бухгалтерського обліку або фінансового підрозділу чи загальною відповідальністю управлінського персоналу і може також охоплювати офіційний комітет з оцінки ризиків, створений тими, кого наділено найвищими повноваженнями.

Інформаційні системи суб'єкта господарювання

19. Основна мета інформаційної системи суб'єкта господарювання – можливість збору та точної реєстрації всіх операцій, здійснення розрахунків за ними, оцінки їх вартості та продукування інформації, щоб бути в змозі управляти ризиками фінансових інструментів та здійснювати моніторинг заходів контролю. Труднощі можуть виникати у суб'єктів господарювання, які мають великий обсяг фінансових інструментів, зокрема якщо існують численні системи, які незадовільно інтегровані та мають ручні інтерфейси без достатніх заходів контролю.

20. Певні фінансові інструменти можуть потребувати великої кількості облікових записів. Якщо збільшується складність чи рівень діяльності з фінансовими інструментами, складність інформаційної системи має також збільшуватися. Конкретні питання, які можуть виникати стосовно фінансових інструментів, охоплюють:

(a) інформаційні системи, зокрема для малих підприємств, які не мають можливості або конфігурація яких не відповідає потребам обробки операцій з фінансовими інструментами, наприклад якщо суб'єкт господарювання не має будь-якого попереднього досвіду діяльності з фінансовими інструментами. Це може призводити до збільшення кількості ручних операцій, які до того ж можуть підвищити ризик помилки;

(b) потенційне розмаїття систем, необхідних для обробки більш складних операцій, і потреба регулярно звіряти їх, зокрема якщо системи не зв'язані інтерфейсом або можуть бути доступними втручанню в ручному режимі;

(c) можливість того, що вартість більш складних операцій, якщо вони здійснюються лише невеликою кількістю осіб, можна оцінити або управляти їх ризиками в електронних таблицях, а не в основних системах обробки, тому легше порушити фізичний та логічний захист за допомогою паролів від несанкціонованого доступу до цих електронних таблиць;

(d) відсутність перегляду журналів особливих ситуацій у системах, зовнішніх підтверджень і пропонованих брокером цін, якщо вони доступні, для підтвердження правильності записів, генерованих системами;

(e) труднощі в контролюванні й оцінюванні основних вхідних даних для систем з метою оцінки вартості фінансових інструментів, зокрема якщо ці системи підтримуються групою трейдерів, відомих як підрозділ продажів та корпоративних фінансів, чи третьою стороною – постачальником послуг та/або якщо операції, що розглядаються, є нестандартними чи рідко здійснюються;

(f) невиконання оцінки структури і калібрування комплексних моделей, які періодично використовуються для обробки цих операцій із самого початку і в подальшому;

(g) можливість того, що управлінський персонал не створив бібліотеку моделей із заходами контролю щодо доступу, зміни і технічної підтримки індивідуальних моделей для збереження переконливого аудиторського сліду офіційно зареєстрованих версій моделей та запобігання несанкціонованого доступу або змін цих моделей;

(h) непропорційні інвестиції, які можуть бути потрібними в управлінні ризиками і системах контролю, якщо суб'єкт господарювання здійснює лише обмежену кількість операцій з фінансовими інструментами, і можливість неправильного розуміння кінцевого результату управлінським персоналом, якщо він не проводив операції таких типів;

(i) можлива вимога до постачання систем третіми сторонами, наприклад організацією, яка надає послуги, для реєстрації, обробки, обліку чи належного управління ризиками операцій з фінансовими інструментами, а також потреба належно звіряти і критично оцінювати результат таких постачальників;

(j) додаткові положення стосовно безпеки і контролю, доречні для користування електронною мережею, якщо суб'єкт господарювання використовує електронну комерцію в операціях з фінансовими інструментами.

21. Інформаційні системи фінансового звітування є важливим джерелом інформації для розкриття кількісної інформації в фінансовій звітності. Проте суб'єкти господарювання можуть також розробляти і вести нефінансові системи, які використовуються для внутрішньої звітності та для продукування інформації, яка включається до розкриття якісної інформації, наприклад стосовно ризиків і невизначеності чи аналізу чутливості.

Заходи контролю суб'єкта господарювання

22. Заходи контролю за операціями з фінансовими інструментами розробляються для запобігання чи виявлення проблем, які перешкоджають суб'єкту господарювання досягнути своїх цілей. Такі цілі за своїм характером можуть бути цілями операційної діяльності, фінансового звітування або дотримання вимог. Заходи контролю за фінансовими інструментами розробляються відповідно до складності та обсягу операцій з фінансовими інструментами і включатимуть, як правило, прийнятний процес санкціонування, адекватний розподіл обов'язків та інші політики і процедури, розроблені для забезпечення виконання цілей контролю суб'єкта господарювання. Блок-схеми процесу можуть допомогти в ідентифікації заходів контролю і відсутності заходів контролю суб'єкта господарювання. Ці НМПА приділяють основну увагу заходам контролю, які стосуються повноти, правильності та існування, оцінки вартості, а також подання й розкриття інформації.

Санкціонування

23. Санкціонування може прямо та непрямо впливати на твердження у фінансовій звітності. Наприклад, навіть якщо операція виконується не відповідно до політик суб'єкта господарювання, однак вона може бути точно зареєстрованою та облікованою. Проте несанкціоновані операції можуть значно підвищити ризик для суб'єкта господарювання, суттєво збільшуючи тим самим ризик суттєвого викривлення, оскільки вони здійснюватимуться поза межами системи внутрішнього контролю. З метою зниження цього ризику суб'єкт господарювання часто встановлюватиме чітку політику стосовно того, які операції можуть укладатися та ким, і моніторинг дотримання цієї політики здійснюватиме підрозділ суб'єкта господарювання, який забезпечує адміністративну роботу та службу підтримки. Моніторинг торговельної діяльності осіб, наприклад через огляд незвичайно великих обсягів чи отриманих значних прибутків або понесених збитків, допоможе управлінському персоналу забезпечити дотримання вимог політик суб'єкта господарювання, включаючи санкціонування нових типів операцій та визначення того, чи відбулося шахрайство.

24. Функція записів суб'єкта господарювання про ініціювання операцій – чітко ідентифікувати характер і мету індивідуальних операцій та права і зобов'язання, які виникають за кожним контрактом на фінансовий інструмент, включаючи обов'язковість виконання контрактів. Додатково до базової фінансової інформації, такої як умовна сума, повні та точні записи містять, як правило, мінімально таке:

    (a) необхідну інформацію про дилера;

    (b) необхідну інформацію про працівника, який реєструє операцію (якщо він не є дилером), якщо ініційовано операцію (включаючи

дату та час операції) та як вона зареєстрована в інформаційних системах суб'єкта господарювання;

(c) характер і мету операції, включаючи, чи була вона призначена для хеджування доступності основному комерційному ризику.

Розподіл обов'язків

25. Розподіл обов'язків та призначення персоналу є важливим заходом контролю, зокрема у разі доступності впливу фінансових інструментів. Діяльність з фінансовими інструментами можна розподілити на кілька функцій, включаючи:

(a) виконання операції (купівлі та продажі). У суб'єктів господарювання з великим обсягом операцій з фінансовими інструментами це може робити підрозділ продажів та корпоративних фінансів;

(b) ініціювання та отримання платежів грошовими коштами (розрахунки);

(c) розсилка підтверджень про торговельні операції та звірка відмінностей у записах суб'єкта господарювання і відповідях контрагентів, якщо вони є;

(d) правильна реєстрація всіх операцій в облікових записах;

(e) моніторинг лімітів ризику. У суб'єктів господарювання з великим обсягом операцій з фінансовими інструментами це може виконувати підрозділ управління ризиками;

(f) моніторинг позицій та оцінювання вартості фінансових інструментів.

26. Багато організацій вибирають розподіл обов'язків між тими, хто інвестує у фінансові інструменти, тими, хто оцінює вартість фінансових інструментів, тими, хто здійснює розрахунки за фінансові інструменти, і тими, хто обліковує/реєструє фінансові інструменти.

27. Якщо суб'єкт господарювання занадто малий, щоб належно розподіляти обов'язки, роль управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, набуває особливого значення в моніторингу діяльності з фінансовими інструментами.

28. Особливістю внутрішнього контролю деяких суб'єктів господарювання є підрозділ незалежної перевірки цін (НПЦ). Цей підрозділ несе відповідальність за окрему перевірку цін деяких фінансових інструментів і може використовувати альтернативні джерела даних, методології та припущення. НПЦ надає об'єктивний погляд на визначення ціни, розроблену іншим підрозділом суб'єкта господарювання.

29. Звичайно, підрозділ, який управляє ризиками та ІТ ресурсами, або підрозділ, що забезпечує адміністративну роботу та службу підтримки, несуть відповідальність за встановлення політик стосовно оцінки вартості та забезпечення дотримання політики. Суб'єкти господарювання, які більше використовують фінансові інструменти, можуть виконувати

щоденні оцінки вартості своїх портфелів фінансових інструментів і перевіряти внесок до прибутку чи збитку від оцінок вартості індивідуального фінансового інструмента як тест обґрунтованості оцінок вартості.

Повнота, правильність та існування

30. Регулярна звірка записів суб'єкта господарювання із записами зовнішніх банків і депозитаріїв дає змогу суб'єкту господарювання забезпечити правильну реєстрацію операцій. Важливим є належний розподіл обов'язків між тими, хто укладає торговельні операції, та тими, хто звіряє їх, як і суворий процес огляду звірок та узгодження статей, що звіряються.

31. Можуть бути також установлені заходи контролю, які вимагають, щоб трейдери ідентифікували, чи може складний фінансовий інструмент мати унікальні характеристики, наприклад вбудовані похідні інструменти. За таких обставин може бути створений окремий підрозділ, який оцінює операції зі складними фінансовими інструментами під час їх ініціювання (може бути відомий як група контролю продуктів), який працює спільно з групою з питань облікових політик, щоб забезпечити точну реєстрацію операції. Хоча малі підприємства можуть не мати груп контролю продуктів, суб'єкт господарювання може мати процес, установлений стосовно огляду контрактів на складні фінансові інструменти під час ініціювання, щоб забезпечити їх належний облік відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Моніторинг заходів контролю

32. Заходи поточного моніторингу суб'єкта господарювання призначені для виявлення та виправлення недоліків в ефективності заходів контролю за операціями з фінансовими інструментами й оцінками їх вартості. Важливо, щоб був адекватний нагляд і огляд діяльності з фінансовими інструментами у межах суб'єкта господарювання. Це охоплює:

    (a) всі заходи контролю, які доступні огляду, наприклад моніторинг операційної статистики, такої як кількість статей, що звіряються, чи розбіжність між внутрішнім і зовнішнім джерелом інформації про ціноутворення;

    (b) потребу в ефективних заходах контролю та моніторингу інформаційних технологій (ІТ) і підтвердженні правильності їх застосування;

    (c) потребу забезпечити належну звірку інформації, отриманої від різних процесів і систем. Наприклад, мало користі в процесі оцінки вартості, якщо її результат належно не звіряється з Головною книгою.

33. У великих суб'єктів господарювання облік діяльності з фінансовими інструментами та своєчасності розрахунків за ними ведеться за допомогою складних комп'ютерно-інформаційних систем. Складніші комп'ютерні системи можуть генерувати автоматичні рознесення по клірингових

рахунках з метою моніторингу руху грошових коштів, і заходи контролю забезпечать правильне відображення діяльності з похідними фінансовими інструментами в записах суб'єкта господарювання. Комп'ютерні системи можуть призначатися для складання звітів про виняткові ситуації, щоб привернути увагу управлінського персоналу до ситуацій, в яких похідні фінансові інструменти не використовувалися в санкціонованих лімітах або здійснені операції не відповідали лімітам, установленим для відібраних контрагентів. Проте навіть складні комп'ютерні системи можуть не забезпечувати повноту відображення інформації про операції з фінансовими інструментами. Відповідно управлінський персонал часто встановлює додаткові процедури з метою збільшення ймовірності того, що всі операції будуть зареєстровані.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 250
(ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)

«РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ І НОРМАТИВНИХ АКТІВ ПІД ЧАС АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,
що починаються з 15 грудня 20~~09~~17 р. або пізніше)

ЗМІСТ
[З ПОЗНАЧКАМИ НА ІСНУЮЧОМУ ТЕКСТІ]

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Вплив законодавчих та нормативних актів 2

Відповідальність за дотримання законодавчих і нормативних актів ..... 3–~~8~~9

Дата набрання чинності ..... ~~9~~10

Цілі ..... ~~10~~11

Визначення ..... ~~11~~12

Вимоги

Розгляд аудитором дотримання вимог законодавчих
і нормативних актів ..... 1~~2~~3–1~~7~~8

Аудиторські процедури, коли недотримання вимог
виявлене або підозрюване ..... 19~~8~~–22~~1~~

Повідомлення та надання звіту про виявлене або підозрюване
недотримання ..... 2~~2~~3–2~~8~~9

Документація ..... ~~29~~30

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Відповідальність за дотримання вимог
законодавчих і нормативних актів ..... A1–A8~~6~~

Визначення A9–A10

Розгляд аудитором дотримання вимог законодавчих
і нормативних актів ..... A~~7~~11–A16~~2~~

Аудиторські процедури, колинедотримання
виявлене або підозрюване ..... A17~~3~~–A25~~18~~

РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ І НОРМАТИВНИХ АКТІВ ПІД ЧАС АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Повідомленнята звітуванняпро виявленеабо підозрюване недотримання ..... A26~~19~~–A34~~20~~

Документація . . . . . A~~21~~35-A36

Міжнародний стандарт аудиту (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»*.

МСА 250 (Переглянутий) отримав схвалення Ради з нагляду за громадськими інтересами (PublicInterestOversightBoard – PIOB) яка дійшла висновку, що розробка стандарту була здійснена із застосуванням належного процесу та була надана належна увага інтересам громадськості.

РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ І НОРМАТИВНИХ АКТІВ ПІД ЧАС АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) стосується відповідальності аудитора за розгляд законодавчих та нормативних актів під часаудиту фінансової звітності. Цей МСА не застосовується до інших завдань з надання впевненості, в яких аудитор спеціально залучений для здійснення перевірки і надання окремого звіту про дотримання вимог конкретних законодавчих та нормативних актів.

Вплив законодавчих та нормативних актів

2. Вплив на фінансову звітність законівта нормативних актів значно відрізняється. Ті законодавчі і нормативні акти, які застосовуються до суб'єктагосподарювання, 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'єктагосподарювання.Іншізакониабонормативніактимаютьтакож 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.

Відповідальність за дотримання законодавчих і нормативних актів (див. параграфи А1–А~~6~~8)

3. Відповідальність за забезпечення здійснення діяльності суб'єктом господарюванняв відповіднодо положень законодавчихта нормативних актів, у тому числі дотриманнятих актів, що визначають суми та розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, покладається на управлінський персонал, під наглядом тих, на кого наділено найвищими повноваженнями.

Відповідальність аудитора

4. Вимоги цього МСА призначені для надання допомоги аудитору увиявленні суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок недотримання законодавчих та нормативних актів. Проте аудитор ненесе відповідальність за запобігання недотриманню вимог і не

можнаочікувати, що він виявить недотримання всіх законів та нормативних актів.

5. Аудитор несевідповідальність за отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки[1]. Під час проведення аудиту фінансової звітності аудитор враховує застосовну законодавчу інформативну бази. Через властиві обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення фінансової звітності можуть бути не виявлені навіть у тому разі, якщо аудит було належно сплановано і виконано відповідно до МСА[2]. У контексті законодавчих та нормативних актів потенційний вплив властивих обмежень на можливість аудитора виявити суттєві викривлення збільшується внаслідок зазначених нижче причин:

- Існує багато законодавчих та нормативних актів, які стосуються в основному операційних аспектів бізнесу суб'єкта господарювання, що, як правило, не впливають на фінансову звітність і не фіксуються інформаційними системами суб'єкта господарювання, щостосуються фінансового звітування.
- Недотримання законодавчих та нормативних актів може включати в себе дії, спрямовані найого приховування, такі як змова, підробка, навмиснане реєстрація операцій, нехтування управлінським персоналом заходами внутрішнього контролю або навмисне введення аудитора воману.
- Визначення того, чи є певна дія недотриманням законодавчих та нормативних актів, є виключно ~~предметом правової оцінки~~ питанням, яке має визначатися судом або іншим відповідним уповноваженим юридичним органом.

Як правило, чим менший зв'язок між недотримання вимог з подіями таопераціями, відображеними у фінансовій звітності, тим менш ймовірно,що аудитору стане відомо про недотримання вимог або аудитор визнає фактнедотримання вимог.

6. У цьому МСА розрізняється відповідальність аудитора у зв'язку здотриманням вимог двох різних категорій законодавчих та нормативнихактів: (Див.: Пар. А6, А12–А13)

(а) Положення законодавчих та нормативних актів, що загально визнано безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації в фінансовій звітності суб'єкта господарювання, наприклад, податкове та пенсійне законодавство (див. параграф ~~13~~14) (Див.: Пар. А12); та

[1] МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*, параграф 5

[2] МСА 200, параграфи А53-А54.

(b) Інших законодавчих та нормативних актів, які не мають безпосереднього впливу на визначення сум і розкриття інформації уфінансовій звітності, але дотриманняяких може бути основоположним для операційних аспектів діяльності, здатності суб'єкта господарювання продовжувати свій бізнес, або уникнути суттєвих штрафних санкцій (~~наприклад~~, щодо дотримання ліцензійних умов, відповідності регуляторних вимогам щодо платоспроможності або дотримання вимог природоохоронних нормативних актів); недотримання вимог таких законодавчих інормативних актів може мати суттєвий вплив на фінансову звітність (дивись параграф ~~14~~15) (Див.: Пар. А13).

7. У цьому МСА визначено вимоги, що розрізняються для кожної з наведених вище категорій законодавчих і нормативних актів. Для категорії, зазначеної в параграфі 6(a), відповідальністю аудитора є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовнодотримання положень цих законодавчих і нормативних актів. Для категорії, зазначеної в параграфі 6(b), відповідальність аудитора обмежується виконанням конкретних аудиторських процедур для ідентифікації недотримання вимог тих законодавчих і нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність.

8. Цей МСА вимагає, щоб аудитор залишався особливо уважним доможливості того, що інші аудиторські процедури, які застосовуються з метою формулювання думки щодо фінансової звітності, можуть привернути увагу до випадків ~~виявленого або підозрюваного~~ недотримання вимог. У цьому контексті важливо зберігати професійний скептицизм протягом усього аудиту відповідно до вимог МСА 200[3] з урахуванням ступеня впливу законодавчих і нормативних актів на суб'єкт господарювання.

9. Аудитор може мати додаткову відповідальність згідно закону, нормативного акту абовідповідних етичних вимог стосовно недотримання суб'єктом господарювання законодавчих і нормативних актів, що можуть відрізнятися або виходити за межі цього МСА, наприклад: (Див.: Пар. А8):

(a) Реагування на ідентифіковані або підозрювані випадки недотримання законів та нормативних актів, включаючи вимоги щодо конкретних повідомлень управлінському персоналу та особам, наділеним найвищими повноваженнями, оцінювання прийнятності їх реагування на недотримання та визначення потреби у подальших діях;

(b) Повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання законодавчих та нормативних актів іншим аудиторам (наприклад, при аудиті фінансової звітності групи); та

[3] МСА 200, параграф 15.

(c) Вимоги щодо документування виявленого або підозрюваного недотримання законодавчих та нормативних актів.

Дотримання будь-яких додаткових обов'язків може надати додаткову інформацію, доречну для роботи аудитора відповідно до цього та інших МСА (наприклад, стосовно чесності управлінського персоналу або, якщо доречно, тих кого наділено найвищими повноваженнями).

Дата набрання чинності

~~9~~10. Цей МСА чинний для аудиту фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня ~~2009~~2017, або пізніше.

Цілі

11~~0~~. Цілями аудитора є:

(a) 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;

(b) Виконати конкретні аудиторські процедури для виявлення випадків недотримання вимог інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність; та

(c) Відповідним чином відреагувати на ~~недотримання~~ ідентифіковане або підозрюване недотримання законів або нормативних актів, виявлені під час аудиту.

Визначення

12~~1~~. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:

Недотримання вимог (Non-compliance) – як навмисні або ненавмисні дії або бездіяльність ~~суб'єкта господарювання~~, вчинені суб'єктом господарювання або особами, які наділені найвищими повноваженнями, управлінським персоналом або іншими особами, які працюють на суб'єкта господарювання або під його керівництвом, що суперечать чинним законодавчим та нормативним актам.~~Такі дії включають операції, які, здійснює суб'єкт господарювання або від його імені чи за його дорученням ті, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінський персонал та працівники суб'єкта господарювання.~~ До недотримання вимог не належать особисті неправомірні дії (не пов'язані з діяльністю суб'єкта господарювання) ~~тих, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінського персоналу або працівників суб'єкта господарювання.~~ (Див.: Пар. А9–А10)

Вимоги

Розгляд аудитором дотримання законодавчих і нормативних актів

13~~2~~. У рамках отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища відповідно до вимог МСА 315 (переглянутий)[4], аудитор повинен отримати загальне розуміння:

(a) нормативно-правової бази, застосовної до суб'єкта господарювання, галузі або виду діяльності, в яких він здійснює діяльність; та

(b) того, наскільки суб'єкт господарювання дотримується вимог цієї бази. (Див.: Пар. А~~7~~11)

14~~3~~. Аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо дотримання положень тих законодавчих та нормативних актів, які загальновизнано безпосередньо впливають на визначення суттєвихсум і розкриття інформації у фінансовій звітності. (Див.: Пар. А12~~8~~)

15~~4~~. Для полегшення ідентифікації випадків недотримання вимог інших законодавчих та нормативних актів, що можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність, аудитор повинен виконати такі аудиторські процедури: (Див.: Пар. А13~~9~~–А14~~0~~)

(a) звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби дотих, кого наділено найвищими повноваженнями, на предмет того, чи дотримується суб'єкт господарювання вимог таких законодавчих і нормативнихактів; та

(b) перевірити, за наявності, листування з відповідними органами ліцензування та регуляторними органами.

16~~5~~. Під час аудиту аудитор повинен постійно пам'ятати про можливість того,що інші застосовані аудиторські процедури можуть привернути його увагу до випадків недотримання або підозри щодо недотримання вимог законодавчих і нормативних актів. (Див.: Пар. А15~~1~~)

17~~6~~. Аудитор повинен звернутись запитом до управлінського персоналу та, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо надання йому письмових запевнень стосовно того, що аудитору було розкрито всі відомі випадки недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких слід розглядати при складанні фінансової звітності. (Див.: Пар. А1~~2~~6)

18~~7~~. За відсутності ідентифікованого або підозрюваного недотримання, від аудитора не вимагається виконувати аудиторські процедури стосовнодотримання суб'єктом господарювання вимог законодавчих і нормативних актів, крім зазначених у параграфах 13~~2~~–17~~6~~.

---

[4] МСА 315 (Переглянутий), *Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища,* параграф 11.

Аудиторські процедури, коли недотримання вимог виявлене або підозрюване

19~~8~~. Якщо аудитору стало відомо про недотримання або підозру недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, він повинен отримати: (Див.: Пар. А17~~3~~–А18)

(a) розуміння характеру цієї події та обставин, за яких вона відбулася; та

(b) подальшу інформацію для оцінки можливого впливу цієї події нафінансову звітність. (Див.: Пар. А194)

~~19~~20. Якщо аудитор підозрює, що може мати місце недотримання вимог,він повинен обговорити це питання, якщо це не заборонено законодавством або нормативними актами, з управлінським персоналом відповідного рівня, і за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Якщоуправлінський персонал або, у відповідних випадках, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надали достатньоїінформації, яка підтверджує, що суб'єкт господарювання дотримується вимог законодавчих та нормативнихактів і, за судженням аудитора, вплив підозрюваного недотримання вимог може бутисуттєвим для фінансової звітності, він повинен розглянути необхідність отримання юридичної консультації. (Див.: Пар. А20~~15~~–А22~~16~~)

21~~0~~. Якщо одержати достатню інформацію про підозрюване недотримання вимог неможливо, аудитор повинен оцінити вплив відсутності прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі на думку аудитора.

22~~1~~. Аудитор повинен оцінити наслідки виявленого або підозрюваного недотримання вимог стосовно інших аспектів аудиту, у тому числі оцінку ризиків та надійність письмових запевнень, і вжити відповідних заходів. (Див.: Пар. А23~~17~~–А25~~18~~)

Повідомлення та надання звіту про виявлене або підозрюване недотрима

Повідомлення про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог тим, кого наділено найвищими повноваженнями

23~~2~~. За винятком випадків коли всі, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання і тому обізнані з питаннями, яких стосується виявлене або підозрюване недотримання вимог, про яке аудитор уже повідомляв,[5] аудитор повинен повідомити, крім випадків, коли це заборонено законом чи нормативним актом, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про питання, що стосуються недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які привернули увагу аудитора під час аудиту, крім тих питань, які є явно незначними.

[5] МСА 260 (Переглянутий), *Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями*, параграф 13.

2~~3~~4. Якщо за професійним судженням аудитора недотримання вимог, про якійдеться в параграфі 23~~2~~ вважається навмисним і суттєвим, аудитор повинен якомога швидше повідомити про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

25~~4~~. Якщо аудитор підозрює, що управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, причетні до недотримання вимог, він повиненповідомити про це на наступний вищий рівень повноважень у суб'єкта господарювання, якщо він існує, наприклад, аудиторський комітет або спостережну раду. Якщо наступний вищий рівень повноважень не існує або якщо аудитор вважає, що його повідомлення може бути проігноровано, або він невпевнений, кого повідомляти, аудитор повинен розглянути необхідність отримання юридичної консультації.

Потенціальні ~~Повідомлення про~~ наслідки ідентифікованого або підозрюваного недотримання вимог ~~у~~ для звіту аудитора ~~щодо фінансової звітності~~ (Див.: Пар. А26–А27)

26~~5~~. Якщо аудитор доходить висновку, що ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог має суттєвий вплив на фінансову звітність і це не було адекватно відображено у фінансовій звітності, він повинен, відповідно до вимог МСА 705 (переглянутий), висловити думку із застереженням або негативну думку про фінансову звітність.[6]

27~~6~~. Якщо управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, перешкоджають аудитору отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для того, щоб оцінити, чи має місце або можливе недотримання вимог, яке може бути суттєвим для фінансової звітності, аудитор повинен висловити думку із застереженням або відмовитися від висловлення думки про фінансову звітність внаслідок обмеження обсягу аудиту відповідно до вимог МСА 705 (переглянутий).[7]

28~~7~~. Якщо аудитор не може визначити, чи мало місце недотримання вимог внаслідок обмежень, викликаних обставинами, а не управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, вінповинен оцінити вплив цього факту на аудиторську думку відповіднодо вимог МСА705 (переглянутий).

Повідомлення про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог ~~регуляторним та правоохоронним~~ відповідним органам влади поза межами суб'єкта господарювання

29~~8~~. Якщо аудитор виявив або підозрює недотримання вимог законодавчих інорматив них актів, він повинен визначити, ~~чинесевінвідповідальність за повідомлення про виявлення чи підозру недотримання вимог~~

[6] МСА705 (переглянутий), *Модифікації думки у звіті незалежного аудитора,* параграфи7–8.

[7] МСА 705 (переглянутий), параграфи 7 та 9.

~~сторонам, які є сторонніми стосовно суб'єкта господарювання~~ закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги: (Див.: Пар. А28~~19~~–А3420)

(a) Вимагають, щоб аудитор повідомив про це відповідний орган влади поза межами суб'єкта господарювання.

(b) Визначає зобов'язання, згідно яких повідомлення відповідному органу влади поза межами суб'єкта господарювання може бути доречним за даних обставин.

Документація

~~29~~30. Аудитор повинен включити до аудиторської документації[8] виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів та~~: результати обговорення з управлінським персоналом і, де це застосовне, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншими сторонами, які є сторонніми стосовно суб'єкта господарювання.~~[9] (Див.: Пар. А35~~21~~–А36)

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

(b) 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.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Відповідальність за дотримання законодавчих і нормативних актів (Див.: Пар. 3–~~8~~9)

А1. Відповідальність за забезпечення діяльності суб'єкта господарювання відповідно до положень законодавчих і нормативних актів несе управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями. 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 призначати застосовну концептуальну основу фінансової звітності. Вони також можуть встановлювати певні юридичні права та обов'язки суб'єкта господарювання, деякі з яких визнаватимуться у його

[8] МСА 230, *Аудиторська документація*, параграфи 8–11, та А6.

[9] ~~МСА 230, Аудиторська документація, параграфи 8–11, та А6~~.

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

A2. Нижче наведено приклади типів політик і процедур, які суб'єкт господарювання може запровадити 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.

У великих суб'єктах господарювання такі політики і процедури можуть доповнюватися наділенням відповідними обов'язками:

- підрозділу внутрішнього аудиту.
- аудиторського комітету.
- підрозділу, який здійснює нагляд за дотриманням вимог.

Відповідальність аудитора

A3. Недотримання суб'єктом господарювання вимог законодавчих та нормативних актів може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності. Виявлення недотримання вимог незалежно від суттєвості може впливати на інші аспекти аудиту, в тому числі, наприклад, на розгляд аудитором чесності управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, або працівників.

A4. Встановлення наявності недотримання вимог законодавчих та нормативних актів з юридичної точки зору становить предмет юридичного визначення є питанням, яке підлягає визначенню відповідним судовим органом, і зазвичай перебуває поза межами професійної компетентності аудитора. Однак професійна підготовка та досвід аудитора, а також розуміння суб'єкта господарювання, його галузі або виду діяльності можуть забезпечити основу для визнання того, що деякі дії, які привернули увагу аудитора, можуть бути невідповідними нормам законодавства.

A5. Відповідно до конкретних вимог законодавства аудитор може бутизобов'язаний у рамках аудиту фінансової звітності надавати звіт, щодо того, чи дотримується суб'єкт господарювання певних положень законодавчих та нормативних актів. За таких обставин у МСА 700 (переглянутий)[10] або МСА 800 (переглянутий)[11] розглядається, як цей аспект відповідальності за аудит відображається в звіті аудитора. Крім того, у разі, якщо існують конкретні вимоги законодавства до звітування, може бути потрібним включати в план аудиту відповідні тести дотримання вимог цих положень законодавчих та нормативних актів.

Категорії законодавчих та нормативних актів (Див.: Пар. 6)

A6. Характер та обставини суб'єкта господарювання можуть вплинути на те, чи відповідні законодавчі та нормативні акти відносяться до категорій, описаних у параграфах 6(a) або 6(b). Закони і нормативні акти, які можуть бути віднесені до категорій, описаних у параграфі 6, включають такі, що стосуються наступного:

- Шахрайство, корупція та хабарництво.
- Відмивання грошей, фінансування тероризму та доходи, одержані злочинним шляхом.
- Ринки цінних паперів та торгівляцінними паперами.
- Банківські та інші фінансові продукти та послуги.
- Захист даних.
- Податкові та пенсійні зобов'язання та платежі.
- Охорона навколишнього середовища.
- Громадське здоров'я та безпека.

Міркування, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

A~~6~~7. У державному секторі може існувати додаткова відповідальність аудиторащодо розгляду законодавчих та нормативних актів, які можуть стосуватися аудиту фінансової звітності або можуть поширюватися на інші аспекти діяльності суб'єкта господарювання.

Додаткові зобов'язання, встановлені законом, правилами або відповідними вимогами етики (Див.: Пар. 9)

A8. Закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги можуть вимагати відаудитора виконання додаткових процедур та заходів. Наприклад, *Кодекс етики професійних бухгалтерів*, виданий Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ) вимагає від аудитора

[10] МСА 700 (Переглянутий), *Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності*, параграф ~~42~~43

[11] МСА 800 (Переглянутий), Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення, параграф 11.

вжити заходів, спрямованих на реагування на виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів та визначити необхідність подальших дій. Такі кроки можуть включати повідомлення про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів іншим аудиторам у межах групи, в тому числі партнеру із завдання для групи, аудиторам компонентів або іншим аудиторам, які виконують роботу на рівні компонентів групи для цілей, що відрізняються від аудиту фінансової звітності групи.[12]

Визначення (Див.: Пар. 12)

A9. 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.

A10. До недотримання вимог також відносяться 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.

Розгляд аудитором дотримання вимог законодавчих та нормативних актів

Отримання розуміння законодавчої та нормативної бази (Див.: Пар. 13~~2~~)

A11~~7~~. Для отримання загального розуміння нормативно-правової бази та того, наскільки суб'єкт господарювання дотримується її вимог, аудитор може, наприклад:

- Використати наявне розуміння галузі суб'єкта господарювання, регуляторних та інших зовнішніх чинників;
- Оновити розуміння тих законодавчих і нормативних актів, які безпосередньо визначають суми і розкриття інформації у фінансовій звітності;
- Зробити запит до управлінського персоналу щодо інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати значний вплив на діяльність суб'єкта господарювання;
- Зробити запит до управлінського персоналу про політики або процедури суб'єкта господарювання стосовно дотримання вимог законодавчих та нормативних актів; та
- Зробити запит до управлінського персоналу стосовно політик або процедур, прийнятих для ідентифікації, оцінки та обліку судових позовів.

[12] Дивись, наприклад, Розділи 225.21–225.22 Кодексу РМСЕБ.

Законодавчі та нормативні акти, які загально визнано без посередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності (Див.: Пар. 13~~6~~, 14)

A~~8~~12. Деякі законодавчі та нормативні акти є такими, що давно запроваджені, добре відомі як суб'єкту господарювання, так і в межах галузі або виду діяльності суб'єкта господарювання та безпосередньо стосуються його фінансової звітності (як описано в параграфі 6(a)). Вони можуть включати такі законодавчі та нормативні акти, які мають стосунок до, наприклад:

- форми і змісту фінансової звітності;
- специфічних для галузі питань фінансової звітності;
- бухгалтерського обліку операцій за державними контрактами; абонарахування чи визнання витрат на податок на прибуток або
- витрат на пенсійне забезпечення.

Деякі положення цих законодавчих та нормативних актів можуть безпосередньо стосуватися конкретних тверджень у фінансовій звітності (наприклад, повноти нарахування податку на прибуток), тоді як інші можуть безпосередньо стосуватися фінансової звітності в цілому (наприклад, обов'язкові звіти, які становлять повний комплект фінансової звітності). Призначенням параграфа ~~13~~14 є вимагати від аудитора отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо визначення сум і розкриття інформації у фінансовій звітності згідно з відповідними положеннями цих законодавчих та нормативних актів.

Недотримання інших положень таких законодавчих та нормативних актів, а також інших законодавчих і нормативних актів може призвести до штрафів, судових процесів або інших наслідків для суб'єкта господарювання, витрати на які потрібно передбачити у фінансовій звітності, але не вважається, що вони мають безпосередній вплив на фінансову звітність, як зазначено в параграфі 6(a).

Процедури для визначення випадків недотримання вимог — інші законодавчі та нормативні акти (Див.: Пар. 14~~6~~, 15)

A13~~9~~. Деякі інші законодавчі та нормативні акти можуть потребувати особливої уваги аудитора, оскільки вони мають значний вплив на діяльність суб'єкта господарювання (як зазначено в параграфі 6(b)). Недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які мають суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання, може змусити його припинити свою діяльність або поставити під сумнів продовження ним безперервної діяльності.[13] Наприклад, невідповідність суб'єкта господарювання вимогам ліцензії або іншого документа на здійснення ним діяльності може мати такий

[13] Дивись МСА 570 (Переглянутий), *Безперервність діяльності.*

вплив (наприклад, для банку – це недотримання вимог до капіталу або інвестицій). Існує також багато законодавчих та нормативних актів, що стосуються в основному таких аспектів операційної діяльності суб'єкта господарювання, які зазвичай не впливають на його фінансову звітність і не реєструються його інформаційними системами, але які стосуються фінансового звітування.

A14~~0~~. Оскільки вплив інших законодавчих та нормативних актів на фінансову звітність може варіюватися залежно від діяльності суб'єкта господарювання, аудиторські процедури, яких вимагає параграф 1415 спрямовуються на виявлення аудитором випадків недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність.

Інші аудиторські процедури, що можуть привернути увагу аудитора до недотримання вимог (Див.: Пар. ~~15~~16)

A15~~1~~. Аудиторські процедури, які застосовуються для формування думки щодо фінансової звітності, можуть привернути увагу аудитора до випадків недотримання вимог або підозрюваного недотримання вимог. Наприклад, такі аудиторські процедури можуть включати:

- ознайомлення з протоколів зустрічей;
- здійснення запитів до управлінського персоналу та штатного або зовнішнього юрисконсульта суб'єкта господарювання щодо судових процесів, позовів і стягнень; та
- виконання в рамках процедур по суті тестів деталей класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації.

Письмові запевнення (Див.: Пар. ~~16~~17)

A16~~2~~. Оскільки вплив законодавчих та нормативних актів на фінансову звітність може значно варіюватися, письмові запевнення надають необхідні аудиторські докази про обізнаність управлінського персоналу щодо виявленого або підозрюваного недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, вплив якого може бути суттєвим для фінансової звітності. Проте самі по собі письмові запевнення не надають прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі і відповідно не впливають на характер та обсяг інших аудиторських доказів, які мають бути отримані аудитором.[14]

Аудиторські процедури у випадку, якщо недотримання вимог виявлене або підозрюється

Ознаки недотримання вимог законодавчих та нормативних актів (Див.: Пар. ~~18~~19)

A17. Аудитор може отримати інформацію щодо випадку недотримання вимог законодавчих та нормативних актів не лише за результатами

[14] МСА 580, *Письмові запевнення,* параграф 4

виконання процедур, наведених у параграфах 13–17 (наприклад, коли аудитору повідомив про це якийсь інформатор, що є працівником суб'єкта господарювання).

A18~~3~~. Якщо аудитору стає відомо про існування таких фактів або він отримуєінформацію Інформація щодо питань, наведених далі, може бути ознакою недотримання вимог законодавчих і нормативних актів:

- розслідування регуляторними організаціями та державними установами або сплата штрафів і пені.
- оплата невизначених послуг або позик консультантам, пов'язаним сторонам, працівникам чи державним службовцям.
- комісійні за продаж або агентські винагороди, які виглядають надмірними порівняно зі звичайно сплачуваними суб'єктом господарювання чи в його галузі або порівняно з фактично отриманими послугами.
- закупівлі за значно вищими або нижчими цінами від ринкової ціни.
- незвичайні платежі готівкою, придбання з оплатою у формі банківських чеків до сплати пред'явнику або переказів на анонімні банківські рахунки.
- незвичайні операції з компаніями, зареєстрованими в країнах з пільговим режимом оподаткування.
- платежі за товари чи послуги, зроблені в іншу країну, ніж та, з якої вони походять.
- платежі без належної документації щодо валютного контролю.
- існування інформаційної системи, яка не здатна, конструктивно або через технічну аварію, забезпечити належний аудиторські сліди чи достатні докази.
- несанкціоновані операції або неналежно зареєстровані операції.
- негативні відгуки в засобах масової інформації.

Питання, доречні для оцінки аудитором (Див.: Пар. ~~18~~19(b))

A19~~4~~. Питання, доречні для оцінки аудитором можливого впливу на фінансову звітність включають:

- потенційні фінансові наслідки ідентифікованого або підозрюваного недотримання вимог законодавчих та нормативних актів на фінансову звітність, у тому числі, наприклад, стягнення штрафів, пені, збитки, загроза відчуження активів, примусове припинення діяльності та судові процеси.
- чи вимагають потенційні фінансові наслідки розкриття інформації.
- чи є потенційні фінансові наслідки настільки серйозними, що ставлять під сумнів достовірне подання фінансової звітності або в інший спосіб роблять фінансову звітність оманливою.

Аудиторські процедури та повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання вимогуправлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями (Див.: Пар. ~~19~~20)

А20~~15~~.Від аудитора може вимагається обговорити результати підозрюване недотримання з управлінським персоналом відповідного рівня та, де це доречно, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, оскільки вони можуть надати додаткові аудиторські докази. Наприклад, аудитор може підтвердити, що управлінський персонал та, де це доречно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мають таке саме розуміння фактів та обставин, які стосуються операцій або подій, які призвели до підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів.

А21. Проте в деяких юрисдикціях закони і нормативні акти можуть обмежувати повідомлення аудитором певних питань управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Закон або нормативно-правовий акт можуть спеціально забороняти повідомлення або інші дії, які можуть заважати розслідуванню відповідним органом влади фактичного чи підозрюваного незаконного діяння, в тому числі попередження про це суб'єкта господарювання, наприклад, коли від аудитора вимагається повідомляти про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог відповідному органу влади згідно із законодавством проборотьбу з відмиванням грошей. За цих обставин питання, розглянуті аудитором, можуть бути складними, і аудитор може вважати за доцільне отримати юридичну консультацію.

А22~~16~~.Якщо управлінський персонал або за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надають аудитору достатньої інформації про те, що суб'єктгосподарювання фактично дотримується вимог законодавчих та нормативних актів, аудитор може вважати доцільним консультуватися зі штатним або зовнішнім юрисконсультом суб'єкта господарювання стосовно застосування вимог законодавчих та нормативних актів щодо конкретних обставин, у тому числі можливості шахрайства і можливого впливу на фінансову звітність. Якщо консультація з юрисконсультом суб'єкта господарювання вважається недоцільною або якщо аудитора не переконує думка юрисконсульта, аудитор може вважати за доцільнеотримати консультацію власного юрисконсульта на конфіденційній основі у інших осіб в межах фірми, мережевої фірми, професійного органу або власного юрисконсульта стосовно того, чи порушено законодавчий або нормативний акт, можливих юридичних наслідків, включаючи можливість шахрайства, можливі юридичні наслідки та яких подальших дій, за наявності, слід вжити аудитору.

Оцінка наслідків виявленого чи підозрюваного недотримання вимог (Див.: Пар. ~~21~~22)

А23~~17~~.Як вимагається параграфом ~~21~~22, аудитор оцінює наслідки ідентифікованого чи підозрюваного недотримання вимог стосовно

інших аспектів аудиту, в тому числі оцінки ним ризиків та достовірності письмових запевнень. Наслідки конкретного ідентифікованого чи підозрюваного недотримання вимог, визначеного аудитором, залежатимуть від взаємозв'язкунастання та приховування, якщо приховування відбувалось, події, з конкретними заходами контролю та рівнем причетних до цього управлінського персоналу або працівників інших осіб, які працюють на суб'єкта господарювання або під його керівництвом, особливо наслідки, пов'язані з причетністю управлінського персоналу найвищого рівня в межах суб'єкта господарювання. Як зазначено у параграфі 9, дотримання аудитором вимог закону, нормативного акту або відповідних вимог етики може надати додаткову інформацію, що стосується відповідальності аудитора відповідно до параграфа 22.

A24. Прикладами обставин, які можуть спонукати аудитора оцінити наслідки виявленого або підозрюваного недотримання вимог на надійність письмових запевнень, отриманих від управлінського персоналу та, де це доречно, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть бути наступні випадки:

- Аудитор підозрює або має докази причетності управлінського персоналу та, якщо доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до будь-якого виявленого або підозрюваного недотримання вимог.
- Аудитор поінформований, що управлінський персонал та, де це застосовно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, знають про таке недотримання вимог і всупереч законодавчим чинормативним вимогам не повідомили або не затвердили повідомлення про таке питання відповідному органу владипротягом розумного періоду.

A~~18~~25. ~~У виняткових випадках~~ За певних обставин, аудитор може розглянути питання відмови від завдання, якщо така відмова ~~можлива~~ дозволена законодавчим або нормативним актом, наприклад якщо управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають виправних заходів, яких аудитор вважає доцільними за конкретних обставин, або виявлене чи підозрюване недотримання ставить під сумнів чесність управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, навіть якщо недотримання вимог є несуттєвим для фінансової звітності. ~~Під час прийняття рішення, чи потрібна відмова від завдання,~~ Аудитор може вважати за доцільне отримати юридичну консультацію щоб визначити, чи є прийнятною відмова від завдання. ~~Якщо відмова від завдання неможлива, аудитор може розглянути альтернативні дії, включаючиописнедотримання вимогпараграфі «Інші питання» в звіті аудитора.[15]~~ Якщо аудитор

[15] ~~МСА 706, *Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звітінезалежного аудитора, параграф 8.*~~

визначає, що відмова від завдання може бути прийнятною, це не замінить виконання інших зобов'язань, передбачених законом, нормативними актами або відповідними вимогами етики стосовно реагування на виявлені або підозрювані випадки недотримання вимог. Крім того, параграф А8а МСА 220[16] вказує на те, що деякі вимоги етики можуть вимагати від попереднього аудитора, на запит запропонованого наступного аудитора, надати інформацію щодо недотримання вимог законодавчих та нормативних актів наступному аудитору.

Повідомлення та надання звіту про виявлене або підозрюване недотримання вимог

Потенційні наслідки виявленого або підозрюваного недотримання вимог для звіту аудитора (Див.: Пар. 26–28)

А26. Якщо аудитор модифікує думку відповідно до параграфів 26–28, про виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів повідомляється у звіті аудитора. За певних інших обставин аудитор також може повідомити про виявлене або підозрюване недотримання вимог у звіті аудитора, наприклад:

- Якщо аудитор має інші зобов'язання щодо звітування, додаткові до відповідальності аудитора відповідно до МСА, як передбачено параграфом
- 43 МСА 700 (Переглянутий);
- Якщо аудитор визначає, що виявлене або підозрюване недотримання вимог є ключовим питанням аудиту і відповідним чином повідомляє про це відповідно до МСА 701,[17] (якщо тільки не застосовується параграф 14 МСА 701); або

У виняткових випадках, якщо управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями не вживають виправних дій, які аудитор вважає доречними за даних обставин, та відмова від завдання не є можливою (дивись параграф А25), аудитор може розглянути опис ідентифікованого або підозрюваного недотримання вимог у параграфі «Інші питання» відповідно до МСА 706 (Переглянутий).[18]

А27. Закон або нормативний акт можуть перешкоджати публічному розголошенню управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями або аудитором певних питань. Наприклад, закон чи нормативний акт можуть спеціально забороняти повідомлення або інші дії, які можуть заважати розслідуванню відповідним органом влади фактичних чи підозрюваних незаконних дій, в тому числі заборонятипопередження суб'єкта господарювання. Якщо аудитор має намір повідомити про виявлене або підозрюване недотримання вимог

[16] МСА 220, *Контроль якості аудиту фінансової звітності*.

[17] МСА 701, *Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора*.

[18] МСА 706 (Переглянутий), *Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті*.

в звіті аудитора відповідно до обставин, викладених у параграфі А26, або з інших підстав, такий закон чи нормативний акт можуть мати наслідки щодо здатності аудитора описати питання у звіті аудитора або, за деяких обставин, щодо можливості випустити звіт аудитора. У таких випадках аудитор може розглянути отримання юридичної консультації для визначення відповідного напряму дій.

Повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання вимог ~~регуляторним таправоохоронним органам~~ відповідному органу владиза межами суб'єкта господарювання (Див.: Пар. 2~~8~~9)

~~А19. Професійний обов'язок аудитора зберігати конфіденційність інформаціїклієнта може перешкоджати повідомленню про виявлене або підозрюванеподотримання вимог законодавчих та регуляторних актів стороні, яка є сторонньою стосовно суб'єкта господарювання. Проте юридична відповідальність аудитора може варіюватися залежно від юрисдикції і за певних обставин нормативний акт, закон або суд можуть скасувати обов'язок зберігати конфіденційність. У деяких юрисдикціях аудитор фінансової установи має законодавчо встановлений обов'язок надавати звіт органам нагляду про випадок або підозру недотримання вимог законодавчих та нормативних актів. У деяких юрисдикціях аудитор також зобов'язаний надавати звіт про викривлення органам влади у тих випадках, коли управлінський персонал і, якщо це прийнятне, ті,кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають заходів повиправленню ситуації. Аудитор може вважати за доцільне отриматиюридичнуконсультаціюдлявизначеннядоречногопланудії.~~

А28. Повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання вимог законів та нормативних актів відповідному органу влади за межами суб'єкта господарювання може вимагатися або бути доречним за наступних обставин через те, що:

(a) Закон, нормативний акт або відповідні вимоги етики вимагають від аудитора повідомляти (див. параграф А29);

(b) Аудитор визначив, що повідомлення є доречним заходом у відповідь на ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог згідно з відповідними вимогами етики (дивись параграф А30); або

(c) Закон, нормативний акт або відповідні вимоги етики надають аудитору право на це (дивись параграф А31).

А29. У деяких юрисдикціях законом, нормативним актом або відповідними вимогами етики може вимагатися надання звіту про виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів відповідному органу влади поза межами суб'єкта господарювання. Наприклад, у деяких юрисдикціях існують законодавчо встановлені вимоги до аудитора фінансової установи повідомляти про скоєння, або підозру недотримання вимог законодавчих та нормативних актів органам нагляду. Також внаслідок недотримання законів та нормативних актів

можуть виникнути викривлення та в деяких юрисдикціях від аудитора може вимагатися повідомлення про викривлення відповідному органу влади, якщо управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають коригувальних дій.

A30. В інших випадках, відповідні вимоги етики можуть вимагати від аудитора визначати, чи прийнятним за конкретних обставин є повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів відповідному органу влади поза межами суб'єкта господарювання. Наприклад,Кодекс РМСЕБ вимагає, щоб аудитор вжив заходів у відповідь на виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів та визначив, чи потрібні додаткові заходи, які можуть включати повідомлення відповідному органу влади за межами суб'єкта господарювання.[19] Кодекс РМСЕБ пояснює, що таке повідомлення не вважатиметься порушенням обов'язку конфіденційності згідно Кодексу РМСЕБ.[20]

A31. Навіть якщо законодавство, нормативно-правові акти або відповідні вимоги етики не містять вимоги щодо повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання вимог, вони можуть надавати право аудитору повідомляти про це відповідному органу влади поза межами суб'єкта господарювання. Наприклад, при аудиті фінансової звітності фінансових установ аудитор може мати право, згідно закону чи нормативному акту обговорювати питання виявленого або підозрюваного недотримання законів та нормативних актів з органом нагляду.

A32. За інших обставин, повідомленню про виявлене або підозрюване недотримання вимог законів та нормативних актів відповідному органу влади за межами суб'єкта господарювання може перешкоджати обов'язок аудитора щодо конфіденційності згідно закону, нормативному акту або відповідним вимогам етики.

A33. Визначення, яке вимагається параграфом 29, може включати складні міркуваннята професійні судження. Відповідно, аудитор може розглянути отримання внутрішньої консультації (наприклад, у межах фірми або мережевої фірми) або на умовах конфіденційності консультації регуляторного або професійного органу (якщо тільки це не заборонено законом чи нормативним актом або може порушити обов'язок зберігати конфіденційність). Аудитор також може розглянути отримання юридичної консультації для розуміння варіантів своїх дій та професійних або правових наслідків застосування кожного конкретного сценарію своїх дій.

Положення, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

A34~~20~~. Аудитор у державному секторі може бути зобов'язаним надавати звіт про ~~випадки~~виявлене або підозрюване недотримання вимог

[19] Дивись, наприклад, Розділ 225.29 та Розділ 225.33–225.36 Кодексу РМСЕБ.
[20] Дивись, наприклад, Розділ 140.7 та Розділ 225.35 Кодексу РМСЕБ.

законодавчим органам або іншим органам державного управління чи включати інформацію про такі випадки до звіту аудитора.

Документація (Див.: Пар. ~~29~~30)

A35~~21~~. Документація аудитора щодо результатів, які стосуються виявленого абопідозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, може містити, наприклад:

- Копії записів чи документів.
- Протоколи обговорень, проведених із управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями або сторонами, які є сторонніми стосовно суб'єкта господарювання.

A36. Закони, нормативні акти або відповідні вимоги етики також можуть передбачати додаткові вимоги щодо документування виявленого або підозрюваного недотримання законодавчих і нормативних актів.[21]

[21] Дивись, наприклад, Розділ 225.37 Кодексу РМСЕБ.

ВІДПОВІДНІ ЗМІНИ В ІНШИХ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТАХ

Примітка: нижче наведено відповідні зміни до інших міжнародних стандартів внаслідок затвердження МСА 250 (Переглянутий). Ці зміни набувають чинності разом з МСА 250 (Переглянутий), та відображені за допомогою маркування змін у тексті найостанніших затверджених версій міжнародних стандартів, в які ці зміни вносяться. Номери виносок в цих змінах не збігаються з виносками в Міжнародних стандартах, в які ці зміни вносяться, внаслідок чого посилатись слід на самі Міжнародні стандарти. Ці зміни отримали схвалення Ради з нагляду за громадськими інтересами (PublicInterestOversightBoard – PIOB), яка дійшла висновку, що під час внесення відповідних змін було дотримано належного процесу та приділено належну увагу інтересам громадськості.

МСКЯ 1, *Контроль якості для фірм, що виконують аудити та оглядифінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги*

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Конфіденційність, безпечне зберігання, цілісність, доступність і відновлюваністьдокументації із завдання (Див.: Пар. 46)

A56. Відповідними етичними вимогами встановлюється обов'язок персоналу фірмиповсякчасно зберігати конфіденційність інформації, наведеної в документації іззавдання, крім випадків, коли конкретним клієнтом було надано право розкрити цю інформацію або він зобов'язаний зробити це згідно закону, нормативному акту чи відповідним вимогам етики ~~коли існує законодавчо встановлений чи професійний обов'язок її розкриття~~.[1] Додаткові зобов'язання збереження конфіденційності персоналом фірми щодо клієнта, особливо якщо це стосується даних приватного характеру, можуть накладатися конкретними законами чи нормативними актами.

МСА 210, *Узгодження умов завдань з аудиту*

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Узгодження умов завдання з аудиту

A26. У разі потреби,до складу листа–угоди можуть бути також включені такі пункти:

- Домовленості щодо залучення інших аудиторів та експертів до деяких аспектів аудиту.

[1] Дивись, наприклад, Розділ 140.7 та Розділ 225.35 Кодексу РМСЕБ.

- Домовленості щодо залучення внутрішніх аудиторів та інших працівників суб'єкта господарювання.
- Домовленості, яких слід досягти із попереднім аудитором, якщо такий є, в разі початкового аудиту.
- Посилання на, та опис відповідальності аудитора згідно закону, нормативному акту або відповідним вимогам етики, які стосуються повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів відповідному органу влади поза межами суб'єкта господарювання.
- Будь-яке обмеження зобов'язання аудитора якщо існує така можливість.
- Посилання на будь-які додаткові угоди між аудитором і суб'єктом господарювання.
- Будь-які зобов'язання надати аудиторські робочі документи іншим сторонам.

Приклад листа-угоди про проведення аудиту наведено в Додатку 1.

МСА 220, *Контроль якості аудиту фінансової звітності*

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Прийняття та продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту

(Див.: Пар. 12)

А8а. Закон, нормативний акт, або відповідні вимоги етики[2] можуть вимагати, щоб аудитор, до прийняття завдання, звертався із запитом до попереднього аудитора щодо надання інформації стосовно будь-яких фактів чи обставин, які на думку попереднього аудитора слід знати перед тим, як вирішувати, чи приймати завдання. За деяких обставин попередній аудитор може бути зобов'язаний за запитом запропонованого наступного аудитора надати інформацію щодо виявленого або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів запропонованому наступному аудитору. Наприклад, якщо попередній аудитор відмовився від завдання внаслідок виявленого чи підозрюваного недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, Кодекс РМСЕБ вимагає, щоб попередній аудитор, на запит запропонованого наступного аудитора, надав йому всі факти та іншу інформацію стосовно такого недотримання, які на думку попереднього аудитора слід знати запропонованому наступному аудитору до прийняття рішення щодо прийняття завдання з аудиту.[3]

[2] Дивись, наприклад, Розділ 210.14 Кодексу РМСЕБ.

[3] Дивись, наприклад, Розділ 225.31 Кодексу РМСЕБ.

МСА 240, *Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності*

Вступ

Відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства

Відповідальність аудитора

...

8а. Аудитор може мати додаткові зобов'язання згідно закону, нормативному акту або відповідним вимогам етики щодо недотримання суб'єктом господарювання вимог законодавчих і нормативних актів, в тому числі шахрайства, які можуть відрізнятися від цього та інших МСА, або виходити за їх межі, наприклад: (Див.: Пар. А5а)

- реагування на виявлені або підозрювані випадки недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, включаючи вимоги щодо конкретних повідомлень управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями, оцінку відповідності їх реагування на недотримання вимог та визначення необхідності подальших дій;
- повідомлення по виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів іншим аудиторам (наприклад, під час аудиту фінансової звітності групи); та
- вимоги до документування виявленого або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів.

Дотримання будь-яких додаткових обов'язків може надати додаткову інформацію, доречну для роботи аудитора відповідно до цього та інших МСА (наприклад, стосовно чесності управлінського персоналу або, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями).

Вимоги

Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями

40. Якщо аудитор ідентифікував шахрайство або отримав інформацію, яка свідчить про те, що шахрайство може існувати, він повинен своєчасно повідомити інформацію про це управлінському персоналу відповідного рівня, якщо це не заборонене законом чи нормативним актом, щоб повідомити тих, хто несе основну відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства у питаннях, що входять до їх сфери відповідальності. (Див.: Пар. А59а–А60)

41. За винятком випадків, коли всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, якщо аудитор ідентифікував або підозрює шахрайство за участі:

(а) управлінського персоналу;

(b) працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі; або

(c) інших працівників, якщо шахрайство призводить до суттєвого викривлення фінансової звітності,

він повинен своєчасно повідомити про ці питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Якщо аудитор підозрює шахрайство за участі управлінського персоналу, він повинен повідомити про підозри тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та обговорити з ними характер, час і обсяг аудиторських процедур, необхідних для завершення аудиту. Таке повідомлення тим, кого наділено найвищими повноваженнями вимагається, доки це не заборонено законом чи нормативним актом. (Див.: Пар. A59a, A61–A63)

42. Аудитор повинен повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про будь-які інші питання, пов'язані з шахрайством, які, за судженням аудитора, доречні для їх відповідальності, за винятком випадків, коли це заборонене законом чи нормативним актом. (Див.: Пар. A59a, A64)

~~Повідомлення інформації регуляторним і правоохоронним органам~~
Повідомлення про шахрайство відповідному органу влади за межами суб'єкта господарювання

43. Якщо аудитор ідентифікував або підозрює шахрайство, він повинен визначити, чи закон, нормативний акт або відповідні вимоги етики: ~~чи несе він відповідальність за надання звіту про випадок або підозру шахрайства стороні поза межами суб'єкта господарювання. Хоча професійний обов'язок аудитора зберігати конфіденційність інформації клієнта може виключати можливість надання такого звіту, за деяких обставин його юридична відповідальність може мати переважну силу порівняно з обов'язком зберігати конфіденційність інформації.~~ (Див.: Пар. A65–A67)

- Вимагає, щоб аудитор повідомив про це відповідний орган влади поза межами суб'єкта господарювання.
- Встановлює відповідальність, згідно якої повідомлення відповідному органу влади поза межами суб'єкта господарювання може бути доречним за даних обставин.

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства

Відповідальність аудитора (Див.: Пар. 8a)

A5a. Закон, нормативний акт або відповідні вимоги етики можуть вимагати від аудитора виконання додаткових процедур та вжиття додаткових заходів. Наприклад, *Кодекс етики професійних бухгалтерів*, виданий Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ) вимагає

від аудитора вжити заходів, спрямованих на реагування на виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів та визначити необхідність подальших дій. Такі кроки можуть включати повідомлення про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів іншим аудиторам у межах групи, в тому числі партнеру із завдання для групи, аудиторам компонентів або іншим аудиторам, які виконують роботу на рівні компонентів групи для цілей, відмінних від аудиту фінансової звітності групи.[4]

Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями (Див.: Пар. 40–42)

A59a. В деяких юрисдикціях закон и нормативний акт можуть обмежувати повідомлення аудитором певних питань управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Закон або нормативно-правовий акт можуть спеціально забороняти повідомлення або інші дії, які можуть заважати розслідуванню відповідним органом влади фактичного чи підозрюваного незаконного діяння, в тому числі попередження про це суб'єкта господарювання, наприклад, коли від аудитора вимагається повідомляти про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог відповідному органу влади згідно із законодавством про боротьбу з відмиванням грошей. За цих обставин питання, розглянуті аудитором, можуть бути складними, і аудитор може вважати за доцільне отримати юридичну консультацію.

~~**Повідомлення інформації регуляторним і правоохоронним органам**~~ **Повідомлення про шахрайство відповідному органу влади за межами суб'єкта господарювання** (Див.: Пар. 43)

A65. МСА 250 (переглянутий)[5] містить додаткові рекомендації щодо визначення аудитором того, чи повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих або нормативних актів відповідному органу влади за межами суб'єкта господарювання є обов'язковим або доречним за даних обставин, в тому числі розгляд обов'язку аудитора дотримуватися конфіденційності. ~~Професійний обов'язок аудитора дотримуватися конфіденційності інформації клієнта може перешкодити повідомленню інформації про шахрайство стороні поза межами суб'єкта господарювання. Проте юридична відповідальність аудитора варіюється в різних країнах та за певних обставин законодавчий акт, закон або суд загальної юрисдикції може мати переважну силу порівняно з обов'язком дотримуватися конфіденційності. В деяких країнах аудитор фінансової установи має встановлений законом обов'язок надавати звіт про випадок шахрайства органам нагляду, а в інших країнах – надавати звіт про викривлення~~

[4] Дивись, наприклад, Розділи 225.21–225.22 Кодексу РМСЕБ.

[5] МСА 250 (Переглянутий), *Розгляд законодавчих та нормативних актівпід час аудиту фінансової звітності*, параграфи А28–А34.

~~органам влади, якщо управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають заходів щодо усунення недоліків.~~

A66. Визначення, яке вимагається параграфом 43, може включати складні міркування та професійні судження. Відповідно, аудитор може розглянути отримання внутрішньої консультації (наприклад, у межах фірми або мережевої фірми) або на умовах конфіденційності консультації з регуляторним або професійним органом (за винятком, якщо це заборонено законом чи нормативним актом або може порушити обов'язок зберігати конфіденційність). Аудитор також може розглянути~~вважати доречним отримати~~ отрима~~ння~~ юридичної консультації для розуміння варіантів та професійних або правових наслідків застосування кожного конкретного сценарію дій~~визначити прийнятний план дій за конкретних обставин, метою якого є визначення заходів, необхідних під час розгляду аспектів ідентифікованого шахрайства, що стосуються інтересів громадськості~~.

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

Вступ

Роль повідомлення інформації

7. В деяких юрисдикціях, законодавчий або нормативний акт може обмежувати повідомлення інформації про певні питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями. ~~Наприклад,~~ Законодавчі або нормативні акти можуть прямо забороняти повідомлення інформації або іншу дію, які можуть зашкодити розслідуванню компетентним органом фактичної або підозрюваної протизаконної дії, в тому числі попередження про це суб'єкта господарювання, наприклад, коли від аудитора вимагається повідомляти про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог відповідному органу влади згідно із законодавством про боротьбу з відмиванням грошей. За ~~деяких~~ таких обставин питання, розглянуті аудитором ~~потенційні конфлікти між відповідальністю аудитора щодо забезпечення конфіденційності та відповідальністю щодо повідомлення інформації~~, можуть бути складними. ~~У таких випадках~~, та аудитор може ~~розглянути питання про~~ вважати за доцільне отримати юридичну консультацію.

МСА 450, *Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту*

Вимоги

Повідомлення інформації про викривлення та їх виправлення

8. Аудитор повинен своєчасно повідомляти, якщо це не заборонено законом або нормативним актом, відповідний управлінський персонал

про всі викривлення, накопичені під час аудиту, ~~якщо це не заборонено законом або нормативними актами~~.[6] Аудитор повинен вимагати від управлінського персоналу виправлення цих викривлень. (Див.: Пар. А7–А9)

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Повідомлення інформації про викривлення та їх виправлення (Див.: Пар. 8–9)

А11. В деяких юрисдикціях, законодавчий або нормативний акт може обмежувати повідомлення управлінського персоналу або інших осіб суб'єкта господарювання щодо деяких викривлень. ~~Наприклад,~~ законодавчими або нормативними актами може прямо заборонятись повідомлення або інші дії, які можуть зашкодити розслідуванню відповідних органів влади дійсного або підозрюваного порушення закону, в тому числі попередження процесуб'єкта господарювання, наприклад, коли від аудитора вимагається повідомляти про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог законодавчих або нормативних актів відповідному органу влади згідно із законодавством про боротьбу з відмиванням грошей. ~~В деяких випадках~~За таких обставин, ~~потенційний конфлікт між обов'язком аудитора дотримуватися конфіденційності та обов'язком повідомлення може виявитись досить складним. У таких випадках,~~ питання, розглянуті аудитором, можуть бути складними та аудитор ~~аудитору~~ може ~~бути потрібна~~ вважати за доцільне отримати юридичну консультацію.

МСА 500, *Аудиторські докази*

Вимоги

Інформація, яку можна використовувати як аудиторські докази

7. У процесі розробки і виконання аудиторських процедур аудитор повинен брати до уваги доречність та надійність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази. (Див.: Пар. А26–А33а)

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Інформація, яку можна використовувати як аудиторські докази

Доречність і надійність (Див.: Пар. 7)

А26. Як зазначено у параграфі А1, хоча основним джерелом отримання аудиторських доказів є аудиторські процедури, що виконуються в процесі аудиту, такі докази можуть включати інформацію з інших джерел, таких як, наприклад, попередні завдання з аудиту, (за певних обставин), ~~а також із~~ запроваджені у фірмі процедури контролю якості

[6] ~~МСА 260 (Переглянутий), *Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями*, параграф 7~~.

щодо прийняття нових клієнтів і продовження стосунків, а також дотримання певних додаткових зобов'язань згідно закону, нормативному акту або відповідних вимог етики (наприклад, щодо невиконання суб'єктом господарювання законодавчих та нормативних актів). На якість усіх аудиторських доказів впливають доречність та надійність інформації, на якій вони ґрунтуються.

А33а. МСА 250 (Переглянутий)[7] містить додаткові рекомендації щодо дотримання аудитором будь-яких додаткових зобов'язань згідно закону, нормативному акту чи відповідних вимог етики стосовно виявленого або підозрюваного недотримання суб'єктом господарювання вимог законодавчих та нормативних актів, які можуть надати додаткову інформацію, доречну для роботи аудитора відповідно до МСА та оцінки наслідків такого недотримання для інших аспектів аудиту.

МСЗО 2400 (Переглянутий), *Завдання з огляду історичної фінансової звітності*

Вимоги

Виконання завдання

Розробка та виконання процедур

48. Запити, з якими практикуючий фахівець звертається до управлінського персоналу, або інших осіб суб'єкта, господарювання, якщо це доречно, повинні містити наступне: (Див.: Пар. А84–А87а)

...

(d) існування фактичних, підозрюваних або заявлених випадків:

(i) шахрайства або незаконних дій, що впливають на суб'єкт господарювання; та

(ii) недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які, як це загальновизнано, безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності, наприклад, пенсійних законодавчих і нормативних актів;

Шахрайство та недотримання вимог законодавчих та ~~або~~ нормативних актів

52. Якщо є ознаки того, що в суб'єкта господарювання мало місце шахрайство або недотримання вимог законодавчих і ~~або~~ нормативних актів, або є підозри щодо шахрайства та недотримання вимог законодавчих і ~~або~~ нормативних актів, практикуючий фахівець повинен:

(a) повідомити, якщо це не заборонене законодавчим або нормативним актом, вищий управлінський персонал відповідного рівня або, якщо

[7] МСА 250 (Переглянутий), *Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової, звітності,* параграф 9.

це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо цього; (Див.: Пар. A91a)

(b) звернутись до управлінського персоналу із запитом щодо оцінки ним впливу таких подій на фінансову звітність (за його наявності);

(c) розглянути вплив (якщо такий є) оцінки управлінського персоналу впливу виявленого чи підозрюваного шахрайства або недотримання вимог законодавчих та ~~або~~ нормативних актів, що була надана практикуючому фахівцеві на висновок практикуючого фахівця щодо фінансової звітності та на його звіт; та

(d) визначити, чи закон, нормативний акт або відповідні вимоги етики:~~несе він відповідальність за повідомлення про наявність або підозру шахрайства чи незаконних дій будь-якій стороні поза межами суб'єкта господарювання~~. (Див.: Пар. A92–A92d),

(i) вимагає, щоб практикуючий фахівець повідомив про це відповідний орган влади поза межами суб'єкта господарювання.

(ii) встановлює відповідальність згідно якої повідомлення відповідному органу влади поза межами суб'єкта господарювання може бути доречним за даних обставин.

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Виконання завдання

Розробка та виконання процедур (Див.: Пар. 47, 55)

Запити (Див.: Пар. 46–48)

A87a. Практикуючий фахівець може мати додаткові зобов'язання згідно закону, нормативному акту або відповідним вимогам етики стосовно недотримання суб'єктом господарювання вимог законодавчих та нормативних актів, в тому числі шахрайства, які можуть відрізнятися або виходити за межі цього МСЗО, такі як:

(a) реагування на виявлені або підозрювані випадки недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, включаючи вимоги щодо конкретних повідомлень управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями, оцінку відповідності їх реагування на недотримання вимог та визначення необхідності подальших дій;

(b) повідомлення по виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів аудитору, наприклад, партнеру із завдання для групи;[8] та

(c) вимоги щодо документування виявленого або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів.

[8] Дивись, наприклад, Розділи 225.44–225.48 Кодексу РМСЕБ.

Дотримання будь-яких додаткових зобов'язань може надати додаткову інформацію, доречну для роботи практикуючого фахівця відповідно до цього МСЗО (наприклад, стосовно чесності управлінського персоналу або, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями).

Процедури для застосування в конкретних обставинах

Шахрайство та недотримання вимог законодавчих та ~~чи~~ нормативних актів (Див.: Пар. 52(a) та (d))

Повідомлення управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями

A91a. В деяких юрисдикціях, законодавчий або нормативний акт може обмежувати повідомлення практикуючим фахівцем певних питань управлінському персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Закон або нормативний акт може спеціально забороняти повідомлення або інші дії, які можуть зашкодити розслідуванню відповідними органами влади дійсного або підозрюваного порушення закону, в тому числі попередження про це суб'єкта господарювання, наприклад, коли від практикуючого фахівця вимагається повідомляти про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів відповідному органу влади згідно із законодавством про боротьбу з відмиванням грошей. За таких обставин питання, розглянуті фахівцем-практиком, можуть бути складними, та він може вважати за доцільне отримати юридичну консультацію.

Повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів відповідному органу влади поза межами суб'єкта господарювання

A92. ~~Відповідно до цього МСЗО, якщо практикуючий фахівець ідентифікував або підозрює шахрайство чи незаконні дії, від нього вимагається визначити, чи несе він відповідальність надання звіту щодо існування чи підозри іншій стороні поза межами суб'єкта господарювання~~. Повідомлення про виявлене чи підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів відповідному органу влади за межами суб'єкта господарювання може бути обов'язковим або доречним за конкретних обставин, оскільки:

(a) Закон, нормативний акт або відповідні вимоги етики вимагають від практикуючого фахівця надання звіту;

(b) Практикуючий фахівець визначив, що повідомлення інформації є доречним заходом у відповідь на виявлене або підозрюване недотримання вимог відповідно до вимог етики (дивись параграф A92a); або

(c) Закон, нормативний акт або відповідні вимоги етики надають право практикуючому фахівцю це зробити (дивись параграф A92b).

~~Хоча професійний обов'язок практикуючого фахівця дотримання конфіденційності інформації клієнта забороняє таке, за деяких обставин юридична відповідальність практикуючого фахівця може виявитись вищою за обов'язок збереження конфіденційності~~ .

A92a. У деяких випадках, відповідні вимоги етики можуть вимагати від практикуючого фахівця робити повідомлення або розглядати питання стосовно того, чи повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів відповідному органу поза межами суб'єкта господарювання є доречним заходом за даних обставин. Наприклад, Кодекс РМСЕБ вимагає від практикуючого фахівця вжиття заходів у відповідь на виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів та розглянути потребу у додаткових діях, які можуть включати повідомлення інформації відповідному органу за межами суб'єкта господарювання.[9] Кодекс РСМЕБ пояснює, що таке повідомлення не розглядатиметься як порушення обов'язку дотримуватися конфіденційності згідно Кодексу РМСЕБ.[10]

A92b. Навіть якщо закон, нормативний акт або відповідні вимоги етики не містять вимог стосовно повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання вимог, вони можуть надавати право практикуючому фахівцю повідомляти про виявлене чи підозрюване шахрайство або недотримання вимог законодавчих і нормативних актів відповідному органу влади за межами суб'єкта господарювання.

A92c. За інших обставин, повідомленню про виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів відповідному органу за межами суб'єкта господарювання може перешкоджати обов'язок практикуючого фахівця дотримуватися конфіденційності згідно закону, нормативному акту або відповідним вимогам етики.

A92d. Визначення, яке вимагається параграфом 52(d), може включати складні міркування та професійні судження. Відповідно, практикуючий фахівець може розглянути питання про отримання внутрішньої консультації (наприклад, в межах фірми або мережевої фірми) або на конфіденційній основі консультації з регуляторним або професійним органом (за винятком випадків, якщо це заборонено законом чи нормативним актом або може порушити обов'язок зберігати конфіденційність). Практикуючий фахівець також може розглянути питання про отримання юридичної консультації, щоб зрозуміти наявні варіанти професійних або правових наслідків застосування кожного конкретного сценарію своїх дій.

[9] Дивись, наприклад, Розділи 225.51–225.52 Кодексу РМСЕБ.

[10] Дивись, наприклад, Розділи 140.7 та Розділ 225.53 Кодексу РМСЕБ.

МСЗНВ 3000 (Переглянутий), *Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації*

Вимоги

Планування та виконання завдання

Розуміння предмета та інших обставин завдання

45. Практикуючий фахівець повинен звернутись із запитами до відповідної сторони (сторін) стосовно:
    (a) чи знають вони про будь-яке фактичне, підозрюване або уявне навмисне викривлення або недотримання вимог законодавчих та ~~чи~~ нормативних актів, що впливають на інформацію з предмета завдання; (Див.: Пар. A101–A101a)
    (b) чи здійснюється у відповідальної сторони діяльність з внутрішнього аудиту, та, якщо так, зробити подальші запити для отримання розуміння цієї діяльності й основних її результатів стосовно інформації з предмета завдання; та
    (c) чи використовувала відповідальна сторона роботу будь-яких експертів під час підготовки інформації з предмета завдання.

Інша відповідальність за надання інформації

78. Практикуючий фахівець повинен розглянути, чи відповідно до умов завдання та інших обставин завдання йому не стало відомо про питання, про яке необхідно повідомити відповідальну сторону, вимірювача чи оцінювача, сторону, що наймає, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, чи інших осіб. (Див.: Пар. A192–A192f)

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Планування та виконання завдання

Розуміння обставин завдання (Див.: Пар. 45–47R)

A101a. Практикуючий фахівець може мати додаткові зобов'язання згідно закону, нормативному акту або відповідними вимогами етики щодо недотримання суб'єктом законодавчих та нормативних актів, які можуть відрізнятися або виходити за межі цього МСЗНВ, такі, як:
    (a) реагування на виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, включаючи вимоги щодо конкретного повідомлення управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та визначення необхідності подальших дій;
    (b) повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів аудитору;[11] та

[11] Дивись, наприклад, Розділи 225.44–225.48 Кодексу РМСЕБ.

(c) вимоги до документації стосовно виявленого або підозрюваного недотримання вимог законодавчих та нормативних актів.

Дотримання будь-яких додаткових зобов'язань може надати додаткову інформацію, доречну для роботи практикуючого фахівця відповідно до цього та інших МСЗНВ (наприклад, стосовно чесності відповідальної сторони або тих, кого наділено найвищими повноваженнями). У параграфах A192a–A192e додатково розглядаються зобов'язання практикуючого фахівця, визначені законодавчими, нормативними актами або відповідними вимогами етики, стосовно повідомлення та звітування про виявлене чи підозрюване недотримання законодавчих і нормативних актів.

Інша відповідальність щодо надання інформації (Див.: Пар. 78)

Повідомлення управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями

A192a. Відповідні етичні вимоги можуть містити вимогу повідомляти про виявлене або підозрюване недотримання законодавчих і нормативних актів управлінському персоналу відповідного рівня або тим, кого наділено найвищими повноваженнями. У деяких юрисдикціях закон або нормативний акт можуть обмежувати повідомлення практикуючим фахівцем певних питань відповідальній стороні, управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Закон чи нормативний акт можуть спеціально забороняти повідомлення або інші дії, які могли б зашкодити розслідуванню відповідним органом фактичного чи підозрюваного протиправного діяння, в тому числі повідомлення суб'єкта господарювання, наприклад, коли від практикуючого фахівця вимагається повідомити про виявлене або підозрюване недотримання відповідний орган влади відповідно до законодавства про боротьбу з відмиванням грошей. За таких обставин питання, які розглядає практикуючий фахівець, можуть бути складними і практик може вважати за доцільне отримати юридичну консультацію.

Повідомлення про виявлене або підозрюване недотримання законодавчих і нормативних актів відповідному органу влади за межами суб'єкта господарювання

A192b. Закон, нормативний акт або відповідні вимоги етики можуть:

(a) вимагати, щоб практикуючий фахівець повідомляв про виявлене або підозрюване недотримання законодавчих та нормативних актів відповідному органу влади поза межами суб'єкта господарювання.

(b) встановлювати відповідальність, згідно якої повідомлення відповідному органу влади поза межами суб'єкта господарювання може бути доречним за конкретних обставин.[12]

[12] Дивись, наприклад, Розділи 225.51–225.52 Кодексу РМСЕБ.

A192c. Повідомлення про виявлене чи підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів відповідальному органу влади за межами суб'єкта господарювання може бути обов'язковим або доречним за певних обставин через те, що:

(a) Закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги вимагають від практикуючого фахівця надавати звіт;

(b) Практикуючий фахівець визначив, що повідомлення інформації є доречним заходом у відповідь на виявлене або підозрюване недотримання вимог відповідно до доречних вимог етики; або

(c) Закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги надають практикуючому фахівцю право це зробити.

A192d. Повідомлення про виявлене чи підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів згідно закону, нормативному акту чи відповідним вимогам етики може включати інформацію про недотримання законодавчих і нормативних актів, на які звернув увагу або дізнався практикуючий фахівець під час виконання завдання, але які можуть не впливати на інформацію щодо предмета завдання. Згідно цього МСЗНВ від практикуючого фахівця не очікується, що він матиме рівень розуміння законодавчих і нормативних актів крім тих, що впливають на інформацію щодо предмету завдання. Проте закон, нормативний акт або відповідні вимоги етики можуть очікувати, що практикуючий фахівець застосовуватиме знання, професійне судження та досвід у відповідь на таке недотримання. Визначення того, чи є певна дія фактичним недотриманням вимог, є виключно питанням, що підлягає вирішенню відповідним судовим органом.

A192e. За деяких обставин, повідомленню про виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів відповідному органу влади поза межами суб'єкта господарювання перешкоджає обов'язок практикуючого фахівця дотримуватися конфіденційності згідно закону, нормативному акту або відповідним вимогам етики. В інших випадках повідомлення про виявлене чи підозрюване недотримання вимог відповідному органу влади за межами суб'єкта господарювання не вважатиметься порушенням обов'язку зберігати конфіденційність згідно відповідним вимогам етики.[13]

A192f. Практикуючий фахівець може розглянути отримання внутрішньої консультації (наприклад, в межах фірми або мережевої фірми), юридичної консультації для того, щоб зрозуміти професійні або правові наслідки застосування кожного конкретного сценарію своїх дій, або консультації на конфіденційній основі з регуляторним чи професійним органом (якщо це не заборонене законом або нормативними актами або може порушити обов'язок дотримуватися конфіденційності).[14]

[13] Дивись, наприклад, Розділи 140.7 та Розділ 225.53 Кодексу РМСЕБ.

[14] Дивись, наприклад, Розділ 225.55 Кодексу РМСЕБ.

МСЗНВ 3402, *Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги*

Вимоги

~~Відповідальність за~~ Інші зобов'язання щодо повідомлення ~~іншої~~ інформації

56. Якщо аудитору організації, що надає послуги, стає відомо про недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, шахрайство чи невиправлені помилки, що стосуються організації, що надає послуги, і що не є безсумніву незначними й можуть впливати на один або декілька 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. (Див.: Пар. А53)

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

~~Відповідальність за~~Інші зобов'язання щодо повідомлення ~~іншої~~ інформації (Див.: Пар. 56)

А53. Прийнятні дії у відповідь на обставини, ідентифіковані у параграфі 56, якщо це не заборонене законодавчим або нормативним актом, можуть охоплювати:

- Отримання юридичної консультації щодо наслідків різних сценаріїв дій.
- Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями в організації, що надає послуги.
- Визначення, чи повідомляти інформацію третім сторонам (наприклад, закон, нормативний акт або відповідні вимоги етики можуть вимагати від аудитора організації, що надає послуги, повідомляти відповідному органу влади за межами суб'єкта господарювання або зовнішньому аудитору організації, що надає послуги,[15] або встановлювати відповідальність, згідно якої таке повідомлення може бути доречним за конкретних обставин).~~повідомлення інформації третім сторонам (наприклад, регуляторному органу), якщо це потрібно робити;~~.
- Модифікація думки аудитора організації, що надає послуги, або додавання параграфа про інші питання.
- Відмова від завдання.

[15] Дивись, наприклад, Розділи 225.44–225.48 Кодексу РМСЕБ.

МСЗНВ 3410, *Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів*

Вимоги

Інші вимоги щодо повідомлення інформації

78. Практикуючий фахівець повинен повідомити, якщо це не заборонене законодавчим або нормативним актом, особам, які відповідають за нагляд за підготовку звіту з ПГ, про такі питання, які привернули його увагу під час виконання завдання, а також визначити, чи повинен він повідомити цю інформацію іншим особам суб'єкта господарювання або особам за його межами:
    (a) недоліки внутрішнього контролю, що на підставі професійного судження практикуючого фахівця заслуговують на увагу;
    (b) ідентифіковане або підозрюване шахрайство; та
    (c) питання, що стосуються виявленого або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, крім питань, які є явно незначними. (Див.: Пар. A87)

МССП 4410 (Переглянутий), *Завдання з підготовки інформації*

Вимоги

Етичні вимоги

21. Практикуючий фахівець повинен дотримуватися відповідних етичних вимог. (Див.: Пар. A19–A21e)

Повідомлення інформації управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями

27. Практикуючий фахівець у ході завдання з компіляції інформації повинен своєчасно повідомляти інформацію управлінському персоналу або за потреби тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про всі питання, які стосуються завдання з компіляції інформації та за професійним судженням практикуючого фахівця є досить важливими, щоб заслуговувати на увагу управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями. (Див.: Пар. A41–A41a)

Етичні вимоги (Див.: Пар. 21)

Повідомлення про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів відповідному органу влади за межами суб'єкта господарювання

A21a. Закон, нормативний акт або відповідні вимоги етики можуть:

(a) вимагати повідомлення практикуючим фахівцем про виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів відповідному органу влади за межами суб'єкта господарювання.

(b) встановлювати відповідальність, згідно якої повідомлення відповідному органу влади поза межами суб'єкта господарювання може бути доречнимзаданих обставин.[16]

A21b. Повідомлення про виявлене чи підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів відповідальному органу влади за межами суб'єкта господарювання може бути обов'язковим або доречним за певних обставин через те, що:

(a) Закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги вимагають від практикуючого фахівця надавати звіт;

(b) Практикуючий фахівець визначив, що повідомлення інформації є доречним заходом у відповідь на виявлене або підозрюване недотримання вимог відповідно до доречних вимог етики; або

(c) Закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги надають практикуючому фахівцю право це зробити.

A21c. Згідно параграфу 28 цього МСЗНВ від практикуючого фахівця не очікується, що він матиме рівень розуміння законодавчих і нормативних актів крім тих, що необхідні для виконання завдання з підготовки інформації. Проте закон, нормативний акт або відповідні вимоги етики можуть передбачати, що практикуючий фахівець застосовуватиме знання, професійне судження та досвід у відповідь на виявлене або підозрюване недотримання. Визначення того, чи є певна дія фактичним недотриманням вимог, є виключно питанням, що підлягає вирішенню відповідним судовим органом.

A21d. За деяких обставин, повідомленню про виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів відповідному органу влади поза межами суб'єкта господарювання може заважати обов'язок практикуючого фахівця дотримуватися конфіденційності згідно закону, нормативному акту або відповідним вимогам етики. В інших випадках повідомлення про виявлене чи підозрюване недотримання вимог відповідному органу влади за межами суб'єкта господарювання не вважатиметься порушенням обов'язку зберігати конфіденційність згідно відповідних вимог етики.[17]

A21e. Практикуючий фахівець може розглянути отримання внутрішньої консультації (наприклад, в межах фірми або мережевої фірми), юридичної консультації для того, щоб зрозуміти професійні або правові наслідки застосування кожного конкретного сценарію своїх дій, або консультацію на конфіденційній основі з регуляторним чи професійним

[16] Дивись, наприклад, Розділи 225.51–225.52 Кодексу РМСЕБ.
[17] Дивись, наприклад, Розділ 140.7 та Розділ 225.53 Кодексу РМСЕБ.

органом (якщо це не заборонене законом або нормативними актами або може порушити обов'язок дотримуватися конфіденційності).[18]

Повідомлення управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями (Див.: Пар. 27)

A41a. Відповідні етичні вимоги можуть включати вимогу повідомляти про виявлене чи підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів управлінському персоналу відповідного рівня або тим, кого наділено найвищими повноваженнями. У деяких юрисдикціях закон або нормативний акт можуть обмежувати повідомлення практикуючим фахівцем окремих питань управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Закон чи нормативний акт можуть спеціально забороняти повідомлення або інші дії, які могли б зашкодити розслідуванню відповідним органом фактичного чи підозрюваного протиправного діяння, в тому числі повідомлення суб'єкта господарювання, наприклад, коли від практикуючого фахівця вимагається повідомити про виявлене або підозрюване недотримання відповідний орган влади відповідно до законодавства про боротьбу з відмиванням грошей. За таких обставин питання, які розглядає практикуючий фахівець, можуть бути складними і він може вважати за доцільне отримати юридичну консультацію.

[18] Дивись, наприклад, Розділи 225.55 Кодексу РМСЕБ.

Нормативне виробничо-практичне видання

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

Видання 2016–2017 року
Частина I

Переклад з англійської мови

Комп'ютерна верстка
Михайленко Т.Р.

Віддруковано в друкарні «Видавництво «Фенікс»
Св-во суб'єкта видавничої справи ДК № 271 від 07.12.2000 р.
03067, м. Київ, вул. Шутова, 13б