

О. Е. Лубенченко, Р. О. Костирко, Л. А. Костирко

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ І АУДИТУ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

О. Е. Лубенченко, Р. О. Костирко, Л. А. Костирко

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ І АУДИТУ

Навчальний посібник

Дніпро
«Середняк Т.К.»
2026

УДК 657.631
Л78

Рекомендовано до друку
Методичною Радою Національного центру обліку і аудиту
Національної академії статистики, обліку та аудиту
(протокол № 05 від 16.10.2025 р.)

Рецензенти:

Павлова Г.Є. – доктор економічних наук, професор, Дніпровський аграрно-економічний університет (м. Дніпро).

Василюк М.М. – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і оподаткування Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника (м. Івано-Франківськ).

Лубенченко О. Е.

Міжнародні стандарти контролю якості і аудиту: навчальний
Л78 посібник / О. Е. Лубенченко, Р. О. Костирко, Л. А. Костирко;
3-тє вид., перероб. і доп. – Київ : НАСОА, 2025. – 302 с.

ISBN 978-617-8807-46-7

Навчальний посібник доповнено додатковими матеріалами порівняно з друкованим виданням, що вийшло у 2021 році. Посібник підготовлено відповідно до вимог галузевого стандарту Міністерства освіти і науки України для здобувачів вищої освіти спеціальності «Облік і оподаткування». У навчальному посібнику систематизовано і висвітлено організаційні зміни відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та інших нормативних актів, основи організації та управління якістю в аудиті, а також представлено детальну методику аудиту ключових елементів фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів. Структура навчального посібника забезпечує комплексний підхід до аудиту, управління якістю та контролю якості окремих завдань, організації фінансового моніторингу в аудиторських фірмах, що є важливою умовою забезпечення високого рівня професійної підготовки фахівців спеціальності «Облік і оподаткування». Кожна тема структурована за складовими, що включають нормативні вимоги, методичні рекомендації, питання та завдання для самостійного вивчення.

Навчальний посібник має широке цільове призначення, а розглянуті теми складають основу таких компонент, як «Аудит», «Фінансовий аналіз», «Облік і звітність сталого розвитку», «Міждисциплінарна курсова робота» («Аудит», «Звітність підприємств», «Фінансовий аналіз») освітньо-професійної програми, для першого (бакалаврського) рівня вищої освіти, галузь знань Д «Бізнес, адміністрування та право», спеціальність Д1 «Облік і оподаткування»; «Міжнародні стандарти аудиту та професійної етики», «Фінансовий моніторинг», «Міждисциплінарна курсова робота («Організація бухгалтерського обліку», «Управлінський контроль», «Міжнародні стандарти аудиту та професійної етики») освітньо-професійної програми, для другого (магістерського) рівня вищої освіти, галузь знань Д «Бізнес, адміністрування та право», спеціальність Д1 «Облік і оподаткування» Також посібник буде доречним для здобувачів вищої освіти за спорідненими спеціальностями: Д2 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок», Д3 «Менеджмент», практикуючим аудиторам, бухгалтерам, керівникам фінансових підрозділів. Посібник включає 6 тем (лекцій), також контрольні тести до тем для самоконтролю, практичні завдання, список рекомендованих джерел для опанування дисципліни, додатки, що є практичним доробком аудиторських фірм.

УДК 657.631

© Лубенченко О. Е., Костирко Р. О., Костирко Л. А. 2025

© Державна служба статистики України,

ISBN 978-617-8807-46-7

Національна академія статистики, обліку та аудиту, 2025

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
ТЕМА 1 АУДИТ ЯК ФОРМА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ. РЕГУЛЯТОРНЕ СЕРЕДОВИЩЕ	8
1.1. Визначення аудиту згідно з чинним законодавством	8
1.2. Міжнародні стандарти управління якістю аудиту (МСУЯ)	13
Контрольні питання та завдання для самоперевірки	40
ТЕМА 2 ФІНАНСОВИЙ МОНІТОРИНГ В АУДИТОРСЬКІЙ ПРАКТИЦІ.....	42
2.1. Оцінки ризик-профілю в аудиторській фірмі, як спеціально визначеного суб'єкта первинного фінансового моніторингу	42
2.2. Оцінка ризик-профілю клієнта.....	55
Контрольні питання та завдання для самоперевірки	78
ТЕМА 3 ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ.....	83
3.1. Мета та загальні принципи аудиторської перевірки (МСА 200)	83
3.2. Узгодження умов завдань з аудиту (МСА 210). Оцінка можливості проведення аудиту. Договір на проведення аудиту. Процедури прийняття (оцінювання) потенційного клієнта	87
3.3. Планування аудиту фінансової звітності (МСА 300).....	91
3.4. Аудиторська документація (МСА 230)	93
3.5. Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності (МСА 240) та розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності (МСА 250).....	97
3.6. Оцінка ризиків суттєвого викривлення та визначення суттєвості. Аудиторський ризик і його складові. Суттєвість в аудиті (МСА 200, МСА 315, МСА 320).....	108
3.7. Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики (МСА 330).....	119
3.8. Аудиторські докази (МСА 500) та аудиторська вибірка (МСА 320).....	126
3.9. Отримання аудиторських доказів щодо окремих статей фінансової звітності (МСА 501)	134
3.10. Зовнішні підтвердження (МСА 505).....	138
3.11. Аналітичні процедури (МСА 520). Характер та цілі аналітичних процедур. Особливості застосування аналітичних процедур на різних етапах аудиту	142
3.12. Аудиторська вибірка та інші процедури тестування (МСА 530).	144

3.13. Одержання аудиторських доказів стосовно облікових оцінок (МСА 540). Характер облікових оцінок. Аудиторські процедури. Використання незалежної оцінки. Оцінка результатів аудиторських процедур. Отримання аудиторських доказів щодо оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації.....	155
3.14. Отримання аудиторських доказів щодо визначення повноти інформації про операції з пов'язаними сторонами (МСА 550).....	162
3.15. Аудиторські процедури стосовно залишків на початок періоду при виконанні першого завдання (МСА 510).....	166
3.16. Оцінка аудитором застосованої концептуальної основи фінансової звітності.	169
3.17. Вимоги до складання звіту незалежного аудитора (МСА 700 (переглянутий). Повідомлення інформації з ключових питань аудиту (МСА 701). Модифікація думки аудитора (МСА 705 (переглянутий)). Пояснювальні параграфи в звіті аудитора (МСА 706 (переглянутий)).....	172
3.18. Використання роботи інших фахівців	193
3.19. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (МСА 260)	200
Контрольні питання та завдання для самоперевірки.....	202

ТЕМА 4 МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ЗАВДАНЬ З ОГЛЯДУ (МСЗО)205

4.1. Завдання з огляду історичної фінансової звітності (МСА 2400)....	205
4.2. Складання і надання висновків	206
4.3. Загальні принципи огляду проміжної фінансової інформації	210
4.4. Мета завдання з огляду проміжної фінансової інформації	210
4.5. Процедури огляду проміжної фінансової інформації	213
Контрольні питання та завдання для самоперевірки.....	217

ТЕМА 5 СУПУТНІ ПОСЛУГИ.....218

5.1. Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП). Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації (МССП 4400).....	218
5.2. Завдання з компіляції фінансової інформації (МСПП 4410).....	223
Контрольні питання та завдання для самоперевірки.....	225

ТЕМА 6 АУДИТ НЕФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ 226

6.1. Нефінансова звітність суб'єктів господарювання	226
6.2. Стандарти, що можуть застосовуватись аудитором для перевірки нефінансової звітності.....	233
6.3. Європейські стандарти звітності зі сталого розвитку та її перевірки.....	238
Контрольні питання та завдання для самоперевірки.....	258

Типові задачі з аудиту	260
Тести для самоконтролю	265
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ	296

ВСТУП

В умовах сучасних викликів якість аудиту є фундаментальним елементом забезпечення економічної стабільності та відновлення довіри в Україні. Аудит відіграє важливу роль у забезпеченні прозорості та достовірного розкриття інформації для всіх користувачів. Висока якість аудиту гарантує, що фінансова звітність заслуговує на довіру, що, своєю чергою, є ключовим фактором для залучення інвестицій та стійкості фінансової системи.

Структурні зміни в економіці України, її інтеграція у світовий простір та необхідність адаптації найкращого міжнародного досвіду обумовили формування нового механізму регулювання аудиторської діяльності, включно із запровадженням суспільного нагляду. Гармонізація законодавства у сфері аудиту до європейських стандартів є обов'язком України в межах Угоди про асоціацію з Європейським Союзом. Це вимагає імплементації ключових директив та регуляторних актів ЄС, що стосуються незалежності, якості та нагляду за аудиторською професією

Оновлення регулювання аудиту відповідає одному з напрямів стратегії «Україна-2020», метою якого є створення сприятливого ділового середовища та підвищення конкурентоспроможності економіки. Ключовим кроком у цьому напрямку стало впровадження в Україні Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Аудиторська Палата України (АПУ) рішенням від 18.04.2003 р. № 122 визнала Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів як Національні стандарти аудиту, що заклало фундамент для гармонізації. З 15 грудня 2022 року набули чинності Міжнародні стандарти управління якістю 1, 2 (МСУЯ 1, 2), а також змінений МСА 220 «Управління якістю аудиту фінансової звітності». Ці стандарти кардинально змінюють підхід до організації системи контролю якості в аудиторських фірмах, замінюючи попередні стандарти контролю якості на ризик-орієнтовану модель управління якістю.

Важливим доповненням стало оприлюднення у 2025 році МСА 600 (переглянутий) «Особливі положення щодо аудитів фінансової

звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)», що є критичним для аудитів транснаціональних та великих груп компаній. Рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та інших перевірок відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Порядку проведення перевірок, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 17 травня 2023 року № 253 визначають методи і способи планування та організації перевірок з контролю якості та інших перевірок.

Ці процеси вимагають від фахівців глибокого розуміння та опанування новітніх законодавчих вимог. Висока якість аудиту – це не лише регуляторна вимога, а й вирішальний конкурентний критерій для успішної діяльності на ринку. Навчальний посібник має на меті надати вичерпне та систематизоване висвітлення усіх ключових змін, передбачених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», а також розкрити оложення Міжнародних стандартів аудиту (МСА), які визначають сучасні вимоги до аудиторської діяльності. Він допомагає фахівцям оперативно опанувати нові механізми регулювання, зокрема вимоги щодо суспільного нагляду та впровадження Міжнародних стандартів управління якістю 1 та 2 (МСУЯ 1, 2).

Матеріал посібника структуровано таким чином, щоб допомогти студентам, практикуючим аудиторам та іншим зацікавленим особам не лише зрозуміти теоретичні засади, а й опанувати практичні аспекти застосування новітніх стандартів управління якістю та проведення аудиту в умовах постійних регуляторних трансформацій.

Ми впевнені, що цей посібник сприятиме підвищенню професійної компетентності та забезпеченню високої якості аудиторських послуг в Україні.

ТЕМА 1

АУДИТ ЯК ФОРМА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВО- ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ. РЕГУЛЯТОРНЕ СЕРЕДОВИЩЕ

1.1. Визначення аудиту згідно з чинним законодавством

У сучасних умовах глобалізації, цифрової трансформації та зростаючих вимог до прозорості фінансової інформації аудит набуває особливого значення як інструмент забезпечення довіри між суб'єктами економічних відносин. Він виступає гарантом достовірності фінансової звітності, ефективності внутрішнього контролю та відповідності діяльності підприємств чинному законодавству.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Фінансова звітність – це система узагальненої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за певний період, яка складається відповідно до вимог законодавства та стандартів бухгалтерського обліку [1].

Аудиторська діяльність у сфері фінансового контролю регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII (надалі – Закон № 2258), іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту.

Закон надає тлумачення ряду дефініцій, що дають змогу зрозуміти сутність аудиту, що є конче необхідними не лише для аудиторів а і для фахівців-обліковців, зокрема:

1) **аудит фінансової звітності** – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам;

2) **аудитор** – фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

3) **аудиторська діяльність** – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг;

4) **аудиторська мережа (мережа)** – структура для забезпечення співробітництва, до якої входять аудиторські фірми та/або аудитори, діяльність якої спрямована на отримання прибутку або розподіл витрат, або яка має спільну власність, перебуває під спільним контролем або управлінням, має спільні політику та процедури з контролю якості, спільну ділову стратегію, надає послуги під однаковим знаком для товарів та послуг або має спільні професійні ресурси;

5) **аудиторська фірма** – юридична особа, яка проводить виключно аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги на підставах та в порядку, що передбачені цим Законом та міжнародними стандартами аудиту;

6) **аудиторський звіт** – документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог цього Закону;

7) **аудиторські послуги** – аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту;

8) **внутрішній контроль якості виконання завдання** – оцінка роботи аудитора або ключового партнера з аудиту, задокументованої у робочих документах аудитора, на предмет підтвердження обґрунтованості висновків, що містяться у проекті аудиторського звіту або інших звітів;

9) **група** – група юридичних осіб, що складається з материнської компанії та її дочірніх підприємств;

10) **завдання з обов’язкового аудиту фінансової звітності** – завдання з надання обґрунтованої впевненості, що приймається і виконується суб’єктом аудиторської діяльності відповідно до вимог Закону № 2258 та міжнародних стандартів аудиту шляхом перевірки фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та законів України;

11) **замовник** – юридична або фізична особа, яка відповідно до законодавства зобов’язана або має право замовляти аудиторські послуги;

12) **ключовий партнер з аудиту** – аудитор, який: призначений аудиторською фірмою відповідальним за проведення аудиту фінансової звітності від імені аудиторської фірми, у разі аудиту групи – аудитор, призначений аудиторською фірмою відповідальним за проведення аудиту консолідованої фінансової звітності групи, та аудитор, призначений відповідальним за проведення аудиту фінансової звітності дочірніх підприємств; підписує аудиторський звіт;

13) **конфлікт інтересів** – суперечність між особистими майновими, немайновими інтересами аудитора (посадових осіб аудиторської фірми) та його (їх) професійними правами і обов’язками, наявність якої може вплинути на об’єктивність або неупередженість під час виконання ним (ними) своїх професійних обов’язків, а також на вчинення чи невчинення ним (ними) дій;

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

15) непрактикуюча особа – фізична особа, яка протягом трьох років до дати призначення: не провадить професійної діяльності з надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності; не була посадовою особою органів управління або працівником аудиторської фірми; не залучалася на договірних засадах до надання аудиторських послуг; не пов'язана з будь-яким суб'єктом аудиторської діяльності відносинами власності або контролю;

16) обов'язковий аудит фінансової звітності – аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених цим Законом;

17) пов'язана особа суб'єкта аудиторської діяльності – будь-який суб'єкт господарювання незалежно від організаційно-правової форми, пов'язаний із суб'єктом аудиторської діяльності спільною власністю, контролем та управлінням;

18) професійна таємниця аудитора – інформація (матеріали, документи, інше), що стала відома аудитору в процесі надання аудиторських послуг та відповідає таким ознакам:

є невідомою або не є загальнодоступною для широкого кола осіб;

розголошення якої може завдати шкоди інтересам особи, яка звернулася до аудитора, суб'єкта аудиторської діяльності;

19) **Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності** (далі – Реєстр) – автоматизована система збирання, накопичення, захисту, обліку та надання інформації про аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право на провадження аудиторської діяльності в Україні;

20) **робочі документи аудитора** – документи в електронній або паперовій формі та записи в електронній або паперовій формі, зроблені аудитором під час планування, підготовки і надання аудиторських послуг, в яких міститься вся інформація, яку аудитор вважає важливою для правильного виконання перевірки, а також розкриваються використані процедури, тести, отримана інформація і висновки, до яких дійшов аудитор у результаті проведення аудиту;

21) **суб'єкт аудиторської діяльності** – аудиторська фірма або аудитор, що відповідає таким критеріям: провадить аудиторську діяльність як фізична особа - підприємець або провадить незалежну професійну діяльність; набув права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених цим Законом; включений до Реєстру як суб'єкт аудиторської діяльності.

Терміни «підприємства, що становлять суспільний інтерес», «великі підприємства», «середні підприємства», «малі підприємства» у цьому Законі вживаються у значеннях, наведених у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Термін «бездоганна репутація» у цьому Законі вживається у значенні, наведеному у Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення»

Головною метою аудитора під час перевірки фінансової звітності є досягнення двох ключових цілей, які тісно пов'язані між собою.

По-перше, отримання обґрунтованої впевненості у тому, що фінансова звітність загалом не містить **суттєвого викривлення**, спричиненого шахрайством чи помилкою. Ця впевненість дає йому можливість сформулювати свою професійну думку щодо того, чи відповідає фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах застосовній концептуальній основі (наприклад, МСФЗ або П(С)БО).

По-друге, надання звіту про фінансову звітність та повідомлення необхідної інформації, як того вимагають Міжнародні стандарти аудиту (МСА) відповідно до результатів, отриманих аудитором; висловлення аудиторської думки; інформування про ключові аспекти аудиту, виявлені суттєві викривлення та інші важливі питання, які можуть вплинути на рішення користувачів звітності.

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), якщо відмова можлива за застосовним законодавчим або нормативним актом [2, 3].

1.2. Міжнародні стандарти управління якістю аудиту (МСУЯ)

Згідно рішення Аудиторської Палати України (АПУ) від 18.04.2003 р. № 122/2 Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) діють у якості Національних стандартів аудиту. Нові та переглянуті МСА видання 2021 року є обов'язковими для застосування. Дещо змінилися як редакція, так і структура МСА (рис. 1.1).

У виданні 2021 року Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг наведено нові та переглянуті МСА:

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

МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація і оцінювання ризиків суттєвого викривлення»;

МСА 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язані з ним розкриття інформації»;

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»;



Рис. 1.1. Структура стандартів, виданих радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (видання 2021 року)

МСА 705 (переглянутий) «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора»;

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

МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять фінансову звітність, яка підлягала аудиту»;

МССП 4400 (переглянутий) «Завдання з виконання узгоджених процедур».

Міжнародні стандарти аудиту висвітлюють та регулюють базові питання професійної аудиторської діяльності. При цьому ці питання пов'язані не тільки з процедурами надання послуг, а і з потенційним їх результатом для іміджу професії у суспільстві, незалежністю аудиторів. Аудитори користуються у своїй практиці Кодексом етики професійних бухгалтерів. Таким чином, редакція як самих стандартів аудиту так і Кодексу професійної етики все більше відповідає сучасним змінам в суспільстві, процесам глобалізації економічних та інформаційних відносин, інтеграційному руху європейських країн. Проте, слід зважити на те, що стандарти аудиту не вимагають сліпого застосування. Вони є певною методичною базою для практикуючого аудитора. До того ж, всеохоплююче застосування єдиних стандартів поведінки, роботи, офіційних висловлювань, робить незалежний аудит зрозумілим для будь-якого користувача, незалежно від того, чи країна (де такий користувач аудиторських послуг функціонує) вже давно знаходиться в ринкових умовах чи тільки трансформує свою економіку до ринкових вимог. Вільне перетікання капіталу заперечує кордони і тим унеможливорює наявність будь яких невідповідностей в роботі бухгалтерів та аудиторів – саме тих професіоналів, що створюють інформаційну базу для прийняття інвестиційних або інших управлінських рішень для власників різного рівня.

Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСНВ) представила три стандарти, які є підсумком реалізації масштабного проекту з покращення якості аудиту. Це – Стандарт управління якістю 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити, чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості, чи супутніх послуг» (надалі – МСУЯ1), Стандарт

управління якістю 2 «Перевірки якості завдання» (надалі – МСУЯ 2) і МСА 220 «Управління якістю аудиту фінансової звітності» (надалі – МСА 220), що вступають в дію з 15 грудня 2022 року [3, 4, 5].

Стандарти управління якістю мають застосовуватися, по – перше, на рівні аудиторської фірми, по – друге, на рівні групи із завдання та потребують змін в аудиторській практиці та корпоративній культурі якості послуг. Розробники стандартів приділили значну увагу малим аудиторським практикам

Управління якістю в аудиторській фірмі регулюється стандартом **МСУЯ 1**. Цей стандарт встановлює вимоги до створення та підтримки організаційної системи управління якістю аудиту. Його мета – забезпечити базові умови для проведення аудиторських перевірок. МСУЯ 1 замінює собою попередній стандарт контролю якості, відомий як **Міжнародний стандарт контролю якості 1 – МСКЯ 1**.

Порівняння вимог МСКЯ 1 та МСУЯ 1 наведено в табл. 1.1. Діюча система контролю якості складається з 6 елементів, новітня – з восьми елементів.

Таблиця 1.1

Порівняння вимог діючого стандарту якості та нових стандартів управління якістю

№ з/п	Діюча система контролю якістю МСКЯ1	№ з/п	Нова система управління якістю МСУЯ 1
1	Відповідальність керівництва за якість в аудиторській фірмі	1	Процес оцінки ризику фірми
2	Відповідні етичні вимоги	2	Управління та лідерство
3	Прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань	3	Відповідні етичні вимоги
4	Людські ресурси	4	Прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань
5	Виконання завдань	5	Ресурси
6	Моніторинг	6	Виконання завдань
		7	Інформація та комунікації
		8	Моніторинг та санкції

Процес оцінки ризику в аудиторській фірмі.

Ефект масштабування є специфікою при розробці системи управління якістю аудиторських послуг

Застосовуючи підхід до управління якістю, заснований на оцінці ризику, аудиторська фірма зобов'язана враховувати:

- а) характер та обставини діяльності фірми;
- б) характер та обставини завдань, які виконує фірма.

Відповідно, структура системи управління якістю фірми, зокрема складність та офіційність системи, будуть різнитися. Наприклад, фірма, яка виконує різні типи завдань для найрізноманітніших суб'єктів господарювання, включаючи аудит фінансової звітності суб'єктів господарювання, що є підприємствами суспільного інтересу, ймовірно, повинна мати більш складну та формалізовану систему управління якістю та супровідної документації, ніж фірма, яка виконує лише огляди фінансової звітності чи інші завдання з надання впевненості, що не є аудитом. Це вимагає застосування ризиково-орієнтованого підходу до оцінки якості завдань.

Аудиторська фірма має виявляти ризики, що можуть вплинути на якість роботи. Ці ризики можуть змінюватись, а також, як окремо, так і в сукупності з іншими негативними факторами, суттєво впливати на досягнення цілей якості. Проводячи оцінку ризиків щодо якості, менеджмент аудиторської фірми має відповісти на наступні запитання:

- Як часто очікується стан, подія, обставина, дія чи бездіяльність, що впливає на якість аудиторських послуг?
- Через скільки часу настане стан, подія, обставина, дія чи бездіяльність, щоб це мало негативний ефект, і чи матиме аудиторська фірма в цей час можливість реагувати на пом'якшення наслідків стану, події, обставини, дії або бездіяльності?
- Як довго стан, подія, обставина, дія чи бездіяльність впливатимуть на досягнення цілей управління якістю?

На підставі аналізу відповідей на запитання визначаються подальші аудиторські процедури щодо протидії ризикам (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Приклади ризиків щодо якості та визначені аудиторські процедури у відповідь на ідентифіковані ризики

Приклади розуміння фірмою умов, подій, обставин, дій чи бездіяльності, які можуть негативно вплинути на досягнення цілей управління якістю	Приклади ризиків щодо якості, які можуть виникнути в діяльності аудиторської фірми	Процедури протидії ризикам
1	2	3
Стратегічні та оперативні рішення, дії, бізнес-процеси та бізнес-модель фірми: загальні фінансові цілі фірми надмірно залежать від обсягу послуг, що надаються фірмою, що не входять до сфери МСУЯ1	– Ресурси розподіляються таким чином, що надають пріоритет послугам, що не належать до сфери дії МСУЯ 1 (наприклад не аудиторські послуги), що може негативно вплинути на якість завдань у межах МСУЯ 1. – Фінансові пріоритети не повністю або адекватно враховують важливість якості у виконанні завдань у рамках МСУЯ 1	Постійний моніторинг обсягів наданих аудиторських послуг, залучених ресурсів, ротація персоналу
Характеристики та стиль управління керівництвом: фірма – це малий суб'єкт господарювання з кількома партнерами із спільними повноваженнями	– Обов'язки, підзвітність керівництва щодо забезпечення якості чітко не визначені. – Дії та поведінка керівництва, які не сприяють підвищенню якості, ставляться під сумнів якості надання послуг	Оцінка діяльності співробітників фірми, включаючи вищий управлінський персонал

Продовження табл. 1.2

1	2	3
Складність управління і організаційна структура: фірма нещодавно завершила злиття з іншою фірмою	– Технологічні ресурси, що використовуються двома об'єднаними фірмами, можуть бути несумісними. – Команди, що займаються залученням ресурсів, можуть використовувати інтелектуальні ресурси, розроблені фірмою до злиття, які більше не узгоджуються з новою методикою, що застосовується новою об'єднаною фірмою	Оцінка та перегляд методичного забезпечення аудиторських перевірок

Управління та лідерство

МСУЯ 1 вимагає від усіх аудиторських фірм, незалежно від розміру (але із урахуванням ефекту масштабування), застосування ризик-орієнтованого підходу при розробці, впровадженні та функціонуванні систем управління якістю. Основна мета МСУЯ 1 – підвищення якості аудиторських послуг за допомогою оновленої послідовної та надійної системи управління якістю для компаній, що здійснюють аудит, огляд, інші завдання з надання впевненості, що не є аудитом та надають інші супутні послуги. Згідно з п. 8 МСУЯ 1, цілі фірми щодо управління якістю складаються з цілей, які стосуються окремих компонентів системи, і яких фірма має досягти.

Керівництво аудиторської фірми та її персонал мають своїми діями та поведінкою демонструвати відданість якості. Згідно до п. А55 – 56 МСУЯ 1 аудиторська фірма має продемонструвати прихильність до якості завдяки культурі поведінки, що визнає та посилює:

- а) роль фірми у служінні суспільним інтересам шляхом послідовного виконання якісних завдань;
- б) важливість професійної етики, цінностей та поглядів;
- в) відповідальність усього персоналу за якість, пов'язану з виконанням завдань або заходів у системі управління якістю, та їх очікувану поведінку;
- г) важливість якості у стратегічних рішеннях та діях фірми, включаючи фінансові та операційні пріоритети фірми.

Новий підхід потребує від аудиторських фірм та мереж розробки внутрішніх документів, в яких слід встановити цілі системи якості, ідентифікувати та оцінювати ризики, пов'язані з якістю, розробити та визначати відповідні процедури у відповідь на оцінені ризики, здійснювати регулярний моніторинг дії, спрямований на усунення виявлених недоліків.

Щодо відповідальності керівництва за якість аудиту, то стандарт МСУЯ 1 розширює вимоги та встановлює обов'язок для аудиторських фірм визначити:

- цілі управління якістю;
- аспекти внутрішнього середовища компанії, її організаційну структуру;
- внутрішню культуру якості;
- регламент процесу прийняття рішень;
- політики і процедури розгляду скарг та обвинувачень (це можливо реалізувати через «гарячі лінії» за скаргами, як співробітників, так і третіх осіб).

Аудиторські фірми також зобов'язані встановити політику та процедури для періодичної оцінки підрозділів або співробітників, які беруть на себе відповідальність за систему контролю якості. Різниця між МСКЯ 1 та новим МСУЯ 1 полягає в тому, що остаточна відповідальність за контроль якості покладається на вищий управлінський персонал аудиторської фірми (керівника компанії, раду директорів, тощо). Наразі ця вимога МСУЯ 1 перетинається з вимогами Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», п. 8, ст. 23, який визначає, що за організацію та ефективне функціонування внутрішньої системи контролю та управління якістю відповідає керівник аудиторської фірми, при цьому ним може бути призначена особа лише з числа аудиторів, яка є працівником суб'єкта аудиторської діяльності лише за основним місцем роботи [2].

Щодо етичних вимог, то як і у всіх інших компонентах системи управління якістю, підхід також має бути замінений на ризик-орієнтований. Як і раніше, аудиторська фірма як мінімум щорічно повинна отримувати письмові підтвердження відповідальності принципам незалежності від усіх співробітників. Слід звернути увагу на те, що Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів

(включаючи міжнародні стандарти незалежності) також оновлено та розміщено на офіційному сайті Міністерства фінансів України [6]. Кодекс складається з трьох частин:

- частина 1. Дотримання вимог Кодексу, основоположні принципи та концептуальна основа;

- частина 2. Професійні бухгалтери у бізнесі;

- частина 3. Професійні бухгалтери в публічній практиці.

Міжнародні стандарти незалежності складаються з двох частин:

- Частина 4 а) Незалежність завдань з аудиту та огляду.

- Частина 4 б) Незалежність завдань із надання впевненості, що не є завданнями з аудиту та огляду.

Прийняття та продовження відносин з клієнтами, прийняття та продовження конкретних завдань

Вимоги щодо прийняття та продовження відносин з клієнтами та прийняття конкретних аудиторських завдань дещо уточнені та доповнені. Після вступу в силу МСУЯ 1, поряд з тим, що аудиторська фірма оцінює свою незалежність та незалежність співробітників, залучених до завдання, наявність ресурсів для виконання аудиторських процедур, можливість залучення експертів, підрядників, запроваджує контрольні заходи щодо якості завдання, слід оцінити окремо можливість доступу до інформації клієнта, що необхідна для виконання завдання, а також до осіб, які надають таку інформацію.

Елемент МСУЯ 1 «Людські ресурси» замінений на компонент «Ресурси». Це розширення фокусу відображає комплексний підхід до забезпечення функціонування системи управління якістю. Тепер цей елемент охоплює не лише кадровий потенціал, але й два інші ключові види ресурсів:

По-перше, це людські ресурси: фахівці, які беруть участь у цих процесах, забезпечуючи їхнє безперебійне функціонування. Саме людські ресурси є невід'ємною частиною як технологічних, так і інтелектуальних систем.

По-друге, це технологічні ресурси. Згідно з п. А98 – А104 МСУЯ 1, технологічні ресурси – це переважно ІТ-додатки, які є ключовою складовою загального ІТ-середовища компанії. Воно складається з трьох основних компонентів:

- ІТ-інфраструктура: включає ІТ-мережу, операційні системи, бази даних та відповідне обладнання і програмне забезпечення;

- ІТ-процеси: це внутрішні процеси управління управління доступом до ІТ-середовища, управління змінами програм або змін в ІТ-середовищі та управління ІТ-операціями, що включає моніторинг ІТ-середовища;

- ІТ – додатки: це програма або сукупність програм, призначена для виконання певної функції безпосередньо для користувача або, в деяких випадках, для іншої прикладної програми.

По-третє, це інтелектуальні ресурси. Згідно з п. A102 – A103 МСУЯ 1, інтелектуальні ресурси охоплюють всю інформацію, яка використовується для ефективного функціонування системи управління якістю. Ці ресурси допомагають забезпечити послідовність і якість виконання завдань. До них належать:

- письмові політики та процедури: внутрішні правила та інструкції;

- методології: систематичні підходи до виконання робіт, наприклад, аудиторська методологія;

- галузеві та специфічні посібники: документи, що містять детальні інструкції для конкретних сфер;

- керівництва з бухгалтерського обліку: документація, що регулює фінансові процеси;

- стандартизована документація: шаблони, форми та інші уніфіковані документи;

- доступ до джерел інформації: підписки на спеціалізовані веб-сайти, бази даних тощо, що надають глибокі знання з певних питань.

Інтелектуальні ресурси можуть бути реалізовані через технологічні ресурси. Наприклад, фірмова методологія може бути інтегрована в спеціалізовану ІТ-програму. Це спрощує планування та виконання завдань, забезпечуючи їхню якість і відповідність стандартам. Таким чином, людські, інтелектуальні та технологічні ресурси тісно взаємопов'язані. Ефективне управління ними є запорукою успішної роботи системи управління якістю.

Використання ресурсів від постачальників послуг

Згідно з п. A105 МСУЯ 1, фірма може звертатися до постачальників послуг для отримання необхідних ресурсів, особливо якщо вона не має власних розробок.

Важливо пам'ятати, що навіть при використанні сторонніх ресурсів, **відповідальність за функціонування та якість системи**

управління залишається на фірмі. Це означає, що фірма повинна забезпечити належний контроль і моніторинг ресурсів, що надаються постачальником, щоб гарантувати відповідність стандартам якості. Прикладами залучення постачальників послуг є:

- залучення третіх осіб для здійснення моніторингової діяльності фірми, перевірки якості завдань або надання консультацій з технічних питань;

- залучення осіб, що виконують процедури за участю фірми, наприклад, аудитори компонентів з інших фірм, що не входять до мережі фірми, або особи, залучені для проведення підрахунку матеріальних запасів у віддаленому місці;

- отримання від постачальників ІТ-додатків, що використовуються для виконання аудиторських завдань;

- робота із зовнішніми експертами аудитора, яких фірма залучає для допомоги команді із завдання для отримання аудиторських доказів.

У стандартах МСКЯ 1 і МСУЯ 1 елемент «Виконання завдань» має однакову назву. Однак, у новому стандарті МСУЯ 1 вимоги стали жорсткішими. Зокрема, додаткові перевірки якості партнером із завдання, а також відповідальним за перевірку якості тепер обов'язкові не лише для аудиторів лістингових компаній, але й для всіх компаній, які відповідають критеріям суспільного інтересу. Порядок проведення та документування таких додаткових перевірок тепер буде встановлюватися окремим стандартом МСУЯ 2. Елемент не змінює вимоги щодо остаточної підготовки робочих документів за аудиторськими завданнями, зазвичай такий термін встановлює законодавство та він не перевищує 60 днів з моменту підписання аудиторського укладання.

Згідно з МСА 230, п. А23 мінімальний термін зберігання аудиторської документації – не менше п'яти років з дати аудиторського звіту.

МСУЯ 1, п. А85 уточнює, що терміни зберігання можуть бути встановлені законодавством, іншими нормативно-правовими актами або професійними стандартами. Для завдань, які виконуються відповідно до МСА, цей термін також зазвичай становить щонайменше п'ять років від дати аудиторського звіту (або звіту про фінансову звітність групи, якщо це є більш доречним).

Іншими словами, обидва стандарти встановлюють мінімальний термін зберігання аудиторських документів у п'ять років після завершення аудиту, хоча законодавство чи інші норми можуть вимагати й більш тривалого зберігання.

Вимоги Закону № 2258 [2, 36] більш жорсткіші, ніж вимоги МСА та нового МСУЯ 1 щодо зберігання документів, так п. 12 ст. 23 «Вимоги до внутрішньої організації суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності» Закону № 2258 визначає, що суб'єкт аудиторської діяльності повинен зберігати інформацію про результати оцінки ефективності системи внутрішнього контролю та вжиті заходи протягом семи років. Стаття 39 «Зберігання документації» Закону наголошує на те, що суб'єкт аудиторської діяльності зберігає робочі документи та всі звіти протягом щонайменше семи років з дати завершення виконання завдання з аудиту фінансової звітності або їх створення, якщо виконання завдання з аудиту фінансової звітності не було завершено.

Інформація та комунікації

Елемент інформації та комунікації передбачає вимоги щодо інформаційних систем та відповідних комунікацій, як у середині аудиторської фірми чи мережах, так і із зовнішніми сторонами.

МСУЯ 1 п. A110 – A111 визначають, що надійна та відповідна інформація включає інформацію, яка є точною, повною, своєчасною та дійсною забезпечити належне функціонування фірми в системі управління якістю та підтримувати рішення щодо системи управління якістю. Інформаційна система може включати використання інструкцій або ІТ-елементів, які впливають на спосіб як інформація ідентифікується, фіксується, обробляється, зберігається та передається. Процедури ідентифікації, збору, обробки, збереження та передачі інформації можуть застосовуватися через ІТ-програми, а в деяких випадках можуть бути вбудовані у відповідні фірми на інші компоненти, робочі документи. Аудиторська фірма має враховувати ефект масштабування. Так, менш складні фірми з меншою кількістю персоналу та безпосереднім залученням керівництва можуть не потребувати суворої політики та процедур, що визначають, як слід ідентифікувати, збирати, обробляти та підтримувати інформацію.

Процес моніторингу

Аудиторська фірма повинна встановити процес моніторингу та усунення недоліків з метою:

а) надати відповідну, надійну та своєчасну інформацію про розробку, провадження та функціонування системи управління якістю;

б) вжити відповідних заходів для реагування на виявлені недоліки, щоб своєчасно їх усунути.

Стандарт потребує визначити характер, час, обсяг процедур моніторингу (періодичного та постійно діючого). Моніторинг має включати перевірки, що продовжуються та закінчені завдання на підставі визначених аудиторською фірмою критеріїв та, як мінімум, одне закінчене завдання кожного партнера компанії на постійній основі. Вводяться вимоги аналізувати та документувати причини виявлених недоліків системи управління якістю та їх вплив на систему в цілому.

Аудиторська фірма повинна вимагати від осіб, які здійснюють моніторингову діяльність, володіти компетенцією та можливостями, включаючи достатність часу, для ефективного здійснення моніторингу та звернути увагу на їх об'єктивність

Міжнародний стандарт управління якістю МСУЯ 2 «Перевірки якості завдань» стосується проведення перевірок якості виконаних аудиторських завдань та висвітлює такі питання, як призначення відповідальної особи за контроль якості завдання, регламент та документування перевірки. Партнер з аудиту не має права проводити перевірки якості завдань раніше дворічного терміну, так званого «періоду охолодження». Це принципово нова позиція щодо контролю якості, якої раніше не було взагалі, що покликана забезпечити об'єктивність партнерів по завданню. При цьому, «період охолодження» та ротація партнерів – це різні речі, не пов'язані одне з одним.

П. 5 ст. 30 «Тривалість завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес» Закону № 2258 визначає вимоги саме до ротації ключових партнерів. Так, ключові партнери з аудиту, відповідальні за проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності, припиняють свою участь в обов'язковому аудиті фінансової звітності підприємства, що ста-

новить суспільний інтерес, не пізніше ніж через сім років з дати їх призначення. Вони не мають права брати участь у виконанні завдання з обов'язкового аудиту цього підприємства протягом наступних трьох років. Суб'єкт аудиторської діяльності має забезпечити ротацію аудиторів, залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності. Механізм поступової ротації застосовується поетапно до конкретних осіб, а не до всієї групи, яка виконує завдання.

Згідно з МСУЯ 2, для проведення контролю якості завдань має бути виділено достатньо часу. Стандарт не визначає конкретну тривалість у годинах, оскільки необхідний час залежить від складності завдання, його обсягу та інших специфічних факторів. Головна вимога – забезпечити, щоб час, відведений на контроль, був адекватним для ефективного виконання всіх необхідних процедур і гарантування високої якості кінцевого результату. Тому аудиторська фірма має самостійно визначити таку достатність часу у своїх розпорядчих документах. Стандарт дозволяє залучати до перевірки контролю якості завдання третіх (сторонніх) осіб. Якщо виникають сумніви у тому, що вибрана для контролю особа є компетентною, стандартом передбачені відповідні заходи щодо залучення додаткового контролю.

Згідно до стандарту партнер по завданню, керівник перевірки, не є формальною особою, а є активним членом групи із завдання для того, щоб члени групи своєчасно отримували завдання та керівництва щодо їх виконання. Партнер по завданню може підписати аудиторський звіт лише після того, як його перевірів контролер якості. Ця норма цілком співпадає з нормами п.1 ст. 32 «Вимоги щодо внутрішнього контролю якості виконаного завдання з аудиту фінансової звітності» Закону [2], а саме: внутрішній контроль якості виконаного завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, проводиться до подання аудиторського звіту та додаткового звіту для аудиторського комітету підприємства, що становить суспільний інтерес.

Дефініції нового стандарту мають наступний зміст:

а) **перевірка якості завдання** (*engagement quality review*) – це об'єктивна оцінка значних суджень, які висловила команда із завдання та висновків, яких вона дійшла щодо них, виконана відпові-

дальним за перевірку якості завдання та завершена на дату звіту із завдання або раніше;

б) **відповідальний за перевірку якості завдання** (*engagement quality reviewer*) – це партнер, інша особа у фірмі, або зовнішня особа, призначена фірмою для виконання перевірки якості завдання; Така особа за Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» є рецензентом;

в) **відповідні етичні вимоги** – принципи професійної етики та етичні вимоги, які застосовуються до професійного бухгалтера при проведенні перевірки якості завдання. Відповідні етичні вимоги зазвичай містяться в Кодексі етики.

Аудиторська фірма повинна встановити політику або процедури, які вимагають покладання відповідальності за призначення контролерів якості завдання на особу (осіб), які мають компетенцію, можливості та відповідні повноваження в межах фірми для виконання відповідних політик і процедур (п. А1 – А3 МСУЯ 2). Фірма має:

а) вимагати від контролера якості нести загальну відповідальність за виконання перевірки якості завдання;

б) визначити відповідальність контролера якості завдання за визначення характеру, термінів та обсягу нагляду за групою із завдання; обов'язки контролера якості завдання.

Політики або процедури аудиторської фірми потребують, щоб контролер якості завдання не був членом команди із завдання.

Слід звернути увагу на зовсім нову можливість для аудиторської фірми. Так, згідно з п. А2 МСУЯ 2 за певних обставин (наприклад, у випадку меншої фірми або єдиного спеціаліста) може бути недоцільно призначити особу, яка перевіряє якість завдання, як окрему особу, окрім члена команди із завдання. А згідно до п. А4 МСУЯ 2 за деяких обставин, наприклад, у випадку меншої фірми або єдиного спеціаліста, фірма може укласти договір із сторонніми особами або отримати послуги сторонніх організацій для проведення перевірки якості завдання. Зовнішня для фірми особа може бути партнером або працівником мережевої фірми, структури чи організації, яка є постачальником послуг. При використанні такої особи застосовуються положення МСУЯ 1, що стосуються мережевих ви-
мог або мережевих послуг чи постачальників послуг.

Необхідно, щоб такий зовнішній контролер якості:

1. Мав компетенцію та можливості, включаючи достатній час, та відповідні повноваження для проведення перевірки якості виконання завдання (згідно до п. А5 – А11 МСУЯ 2).

2. Відповідав відповідним етичним вимогам, у тому числі стосовно загроз об'єктивності та незалежності (п. А12 – А15 МСУЯ 2).

3. Відповідав положенням законодавства та нормативних актів, якщо такі є, що мають відношення до відповідності контролера якості (п. А16 МСУЯ 2).

П. А3 МСУЯ 2 зауважує, що фірма може призначити кількох осіб відповідальними за визначення якості роботи. Наприклад, політика чи процедури фірми можуть визначати інший процес призначення контролерів якості завдання з аудиту суб'єктів господарювання, акції яких торгуються на біржі, ніж до перевірок суб'єктів господарювання, що не включені до біржового переліку, або інших завдань, причому різні особи відповідають за кожен процес.

Компетентність та можливості контролера якості

Згідно до п. А5 МСУЯ 2 технічна компетентність, професійні навички та професійна етика, цінності та ставлення контролера якості потребують:

- розуміння професійних стандартів та чинних законодавчих та нормативних вимог, а також політики чи процедур фірми, що мають відношення до завдання;

- знання галузі підприємства;

- досвіду, що має відношення до завдань подібного характеру та складності;

- професійної підготовки щодо оцінки якості завдання, в тому числі аудиторська фірма має забезпечити таку підготовку.

Новими вимогами МСУЯ 2 є дії на рівні фірми, які допомагають встановити авторитет контролера якості завдання. Наприклад, створюючи культуру поваги до ролі контролера якості завдання, контролер якості рідше відчуватиме тиск з боку партнера по завданню або іншого персоналу з метою неналежного впливу на результати перевірки якості завдання. У деяких випадках авторитет контролера може бути посилений політикою чи процедурами фірми щодо усунення розбіжностей у думках, що може включати дії, які здійс-

новатиме контролер якості, коли виникає розбіжність між ним та командою із завдання.

Виконуючи перевірку якості завдання, контролер якості завдання має:

- отримати розуміння інформації, переданої командою із завдання щодо характеру та обставин завдання та його організації;
- отримати інформацію щодо процесу моніторингу та усунення невідповідностей в системі контролю якості фірми, зокрема про недоліки, які можуть стосуватися чи впливати на сфери, що стосуються суттєвих суджень, зроблених командою із завдання; обговорити з партнером із завдання та, якщо це можливо, з іншими членами команди важливі питання та суттєві судження, зроблені при плануванні, виконанні та звітуванні щодо завдання (п. А35 – А38 МСУЯ 2).

На основі одержаної інформації, контролеру слід переглянути вибрану документацію щодо виконання завдань, яка стосується суттєвих суджень, зроблених командою, та оцінити:

- підставу для прийняття суттєвих суджень, прояв професійного скептицизму командою із завдання;
- чи підтверджує документація із завданнями зроблені висновки; та чи відповідають висновки обставинам.

Для завдань з аудиту фінансової звітності необхідно також оцінити підстави для призначення партнера та чи були виконані відповідні етичні вимоги щодо незалежності, проведені відповідні консультації щодо складних чи спірних питань чи питань, що стосуються розбіжностей у думках, та висновків, що випливають з отриманих консультацій.

Фірма повинна встановити політику або процедури, які вимагають документування огляду якості виконання завдання і включення такої документації до документації про виконання завдань.

Відповідальність керівництва аудиторської фірми за якість аудиту. МСА 220 «Управління якістю аудиту фінансової звітності»

У цьому МСА представлені терміни, що мають нижче наведені тлумачення.

Партнер із завдання (*Engagement partner*) – це партнер або інша особа у фірмі, яка несе відповідальність за завдання та його виконання, за звіт, що надається від імені фірми, та чий повноважен-

ня і компетенція, за необхідності, підтверджені професійною організацією, регуляторним органом або відповідно до законодавства.

Перевірка якості завдання (*Engagement quality review*) – це об’єктивна оцінка значних суджень, які висловила команда із завдання, та висновків, яких вона дійшла щодо них, виконана відповідальним за перевірку якості завдання та завершена на дату звіту із завдання або раніше.

Відповідальний за перевірку якості завдання (*Engagement quality reviewer*) – партнер, інша особа у фірмі, або зовнішня особа, призначена фірмою для виконання перевірки якості завдання.

Команда із завдання (*Engagement team*) – це усі партнери та працівники, які виконують завдання з аудиту, та будь-які особи, які виконують процедури із завдання, виключаючи зовнішнього експерта з аудиту та внутрішніх аудиторів, які надають безпосередню допомогу у виконанні завдання

Фірма (*Firm*) – це одноосібний практикуючий фахівець, партнерство, корпорація або інший суб’єкт господарювання професійних бухгалтерів, або еквівалент у громадському секторі.

Мережева фірма – це фірма або суб’єкт господарювання, який належить до мережі фірми.

Мережа (*Network*) – це більша за розміром структура призначена для співпраці та; 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.

МСА 220, що стосується управління якістю на рівні аудиторського завдання, покладає більшу відповідальність за забезпечення якості аудиту на **партнера – керівника аудиторського завдання**.

Основні аспекти МСА 220

1. **Відповідальність керівника:** стандарт підкреслює активну та постійну участь партнера-керівника в аудиторській перевірці. Він відповідає за належне планування, виконання та завершення завдання, а також за нагляд над аудиторською командою.

2. **Культура якості:** МСА 220 наголошує на важливості формування культури якості не лише на рівні аудиторської фірми, а й в

рамках кожної окремої аудиторської групи. Усі співробітники зобов'язані підтримувати таку культуру.

3. **Професійний скептицизм:** стандарт вимагає від аудиторів дотримання принципу **професійного скептицизму**. Це означає, що аудитор повинен критично оцінювати аудиторські докази та бути пильним щодо умов, які можуть вказувати на можливі викривлення, спричинені помилкою або шахрайством.

П. А34 МСА 220 визначає перешкоди для прояву професійного скептицизму на рівні завдання, зокрема:

- бюджетні обмеження, які можуть перешкоджати використанню достатньо досвідчених або технічно кваліфікованих ресурсів, включаючи експертів, необхідних для проведення аудитів організацій, коли технічні знання або спеціальні навички необхідні для ефективного розуміння, оцінки ризиків і реагування на них, а також для обґрунтованого опитування керівництва;

- стислі терміни, які можуть негативно вплинути на поведінку тих, хто виконує роботу, а також тих, хто керує, контролює і перевіряє. Наприклад, зовнішня нестача часу може створити обмеження для ефективного аналізу складної інформації;

- відсутність співпраці або надмірний тиск з боку керівництва, що може негативно позначитися на здатності команди із завдання вирішувати складні або спірні питання;

- недостатнє розуміння організації та її оточення, її системи внутрішнього контролю та застосовної концептуальної основи фінансового звітування, що може обмежити здатність команди із завдання виносити належні судження та обґрунтовано ставити під сумнів твердження керівництва;

- труднощі в отриманні доступу до записів, об'єктів, певних співробітників, клієнтів, постачальників або інших осіб, які можуть привести до того, що команда із завдання буде упереджено підходити до вибору джерел аудиторських доказів і шукати аудиторські докази з джерел, які більш легкодоступні;

- надмірна залежність від автоматизованих інструментів і методів, що може призвести до того, що команда із завдання не буде критично оцінювати аудиторські докази [3].

Щодо тлумачення дефініції «професійний скептицизм», то слід звернутися до ст 9 Закону № 2258. Так, аудитори та суб'єкти ауди-

торської діяльності при наданні аудиторських послуг зобов'язані дотримуватися принципу професійного скептицизму, що передбачає допущення можливості суттєвого викривлення інформації, яка розкрита у фінансовій звітності, внаслідок виявлених при проведенні аудиту фактів чи поведінки, що вказують на порушення, у тому числі шахрайство або помилку, незважаючи на попередній досвід аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності щодо чесності та порядності посадових осіб юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється. Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності повинні критично та із сумнівом підходити до застосованих юридичною особою оцінок справедливої вартості, зменшення (відновлення) корисності активів, забезпечень (резервів) та майбутнього руху грошових коштів, що впливають на оцінку здатності юридичної особи продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Дотримання цих вимог гарантує, що аудиторські послуги надаються на високому рівні, що підвищує довіру до фінансової звітності.

Стандарт також розглядає порядок застосування ресурсів і не лише людських, а і технологічних та інтелектуальних. На керівника покладається забезпечення групи всіма ресурсами для виконання завдання. Якщо ресурсів не достатньо, Стандарт визначає заходи реагування з метою отримання ресурсів.

Партнер також здійснює нагляд за проведенням перевірки, визначає ключові питання аудиту і формує суттєві судження, прийняті під час аудиту, забезпечує комунікації між членами аудиторської команди, менеджментом, особам, наділеним найвищими керівними повноваженнями суб'єктів господарювання, звітність яких перевіряється, регуляторними органами (за необхідності).

І точно так само, як у випадку з МСУЯ 2, по завершенні перевірки передбачена вимога про додаткову «самоперевірку», в ході якої керівник зобов'язаний оцінити всі задокументовані процедури і прийти до висновку, що було зроблено все можливе для управління якістю та забезпечення потрібного рівня якості завдання.

Робочі групи – команди із завдання:

- застосовують процедури контролю якості, прийнятні для завдання на аудит;

- надають фірмі доречну інформацію, щоб забезпечити функціонування тієї частини фірмової системи контролю якості, яка відноситься до незалежності;

- зобов'язані покладатися на системи контролю фірми (наприклад, відносно можливостей і компетенції персоналу через їх найм і формальну підготовку; відносно незалежності через акумуляцію і повідомлення доречної інформації; підтримка взаємин з клієнтом через системи ухвалення і продовження; відповідність нормативним і регулюючим вимогам за допомогою процесу моніторингу), до тих пір, поки інформація, надана фірмою або іншими сторонами, не вимагатиме іншого.

Партнер із завдання повинен прийняти відповідальність за загальну якість кожного завдання по аудиту, на яке він був призначений партнером. Партнер за договором встановлює приклад щодо контролю якості решті членів робочої групи на всіх стадіях завдання на аудит. Зазвичай, цей приклад забезпечується діями партнера за договором і відповідними повідомленнями робочій групі.

Партнер із завдання зобов'язаний переконатися, що всі члени робочої групи дотримуються етичних вимог.

Основні етичні принципи, що застосовуються до аудиторських завдань, визначаються **Частинами А і В Кодексу професійної етики Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ)**. Крім того, необхідно враховувати національні вимоги, які можуть бути суворішими.

Кодекс МФБ встановлює п'ять фундаментальних етичних принципів, які повинні дотримуватися всі професійні бухгалтери:

- **чесність**: бути відвертим і правдивим у всіх професійних та ділових відносинах;

- **об'єктивність**: уникати упередженості, конфлікту інтересів або неналежного впливу третіх сторін;

- **професійна компетентність та належна ретельність**: підтримувати професійні знання та навички на рівні, необхідному для надання компетентних послуг, та діяти старанно;

- **конфіденційність**: Не розголошувати конфіденційну інформацію, отриману під час професійної діяльності, без відповідного дозволу, за винятком випадків, передбачених законом;

- **професійна поведінка:** Дотримуватися відповідних законів і правил та уникати будь-яких дій, що можуть дискредитувати професію.

Партнер із завдання повинен бути уважним до доказів недотримання етичних вимог. Запит і спостереження відносно етичних проблем серед відповідального партнера і решти членів робочої групи здійснюються в міру необхідності впродовж всього завдання на аудит. Якщо у полі зору партнера через системи фірми або іншим чином потрапляють питання, які вказують, що члени робочої групи не виконують етичні вимоги, партнер, в консультації з рештою осіб у фірмі, визначає доречні дії.

Партнер із завдання і, де доречно, інші члени робочої групи, документують виявлені проблеми і ті, які вони вже вирішили. Партнер із завдання повинен сформулювати висновок з приводу відповідності вимогам незалежності, які застосовуються до завдання на аудит. При цьому партнер за договором має:

1. Отримати доречну інформацію від фірми і, де це необхідно, мережевих фірм, з метою встановити і оцінити обставини і відносини, які створюють загрози.

2. Оцінити інформацію про виявлені порушення (якщо є) політики і процедур фірми з метою визначення, чи створюють вони загрозу незалежності для виконання завдання з аудиту.

3. Зробити відповідні дії з метою виключення таких загроз або зниження їх до прийнятного рівня шляхом застосування запобіжних засобів. Партнер за зобов'язанням повинен негайно повідомити фірму про будь-які невирішені проблеми для вживання відповідних заходів.

4. Задокументувати висновки про вплив на незалежність.

Партнер із завдання може встановити загрози незалежності відносно завдання на аудит, які не можна буде виключити за допомогою запобіжних засобів або понизити до прийнятного рівня. У такому разі, партнер за договором повинен проконсультуватися усередині фірми для визначення доречних дій, які можуть стосуватися виключення діяльності або інтересу, що створюють загрозу, або відмову від зобов'язання по аудиту. Таке обговорення і висновки повинні бути задокументовані.

Партнер із завдання повинен визначити достатність і прийнятність виконаних процедур відносно ухвалення і продовження відносин з клієнтом, прийняття конкретного завдання, задокументувати висновки, зроблені на підставі таких процедур.

Партнер із завдання може ініціювати, а може заблокувати процес прийняття рішення про ухвалення або продовження завдання на аудит.

Ухвалення і продовження відносин з клієнтом і конкретного завдання на аудит включає оцінку наступного:

1. Чесність основних власників, ключового управлінського персоналу і осіб, призначених для управління підприємством.

2. Чи має група із завдання для виконання завдання на аудит відповідну компетентність і необхідні час і ресурси?

3. Чи може фірма і група із завдання дотриматися етичних вимог?

Коли при розгляді будь-якого з цих питань виникають проблеми, робоча група проводить відповідні консультації, документує, яким чином були вирішені проблеми.

4. Чи ухвалення рішення продовжувати відносини з клієнтом включає розгляд суттєвих проблем, що виникли протягом поточного або попереднього завдання на аудит і їх значення для продовження відносин. Наприклад, клієнт може почати розширення своїх ділових операцій в області, в якій фірма не має необхідних знань або кваліфікації.

Коли партнер із завдання отримує інформацію, яка могла б стати причиною відмови від завдання на аудит, якби така інформація була доступна раніше, партнер за договором повинен негайно повідомити таку інформацію фірмі так, щоб фірма і партнер за договором могли впровадити необхідні дії.

Партнер із завдання повинен впевнитися в тому, що робоча група має відповідні можливості, ресурси, компетенцію і час для виконання завдання на аудит відповідно до професійних стандартів і нормативно-законодавчих вимог і це дозволить формувати аудиторський звіт, відповідний обставинам.

Відповідні можливості і компетенція, очікувані від робочої групи в цілому включають наступне:

1. Розуміння і практичний досвід завдань на аудит подібного характеру і складності в результаті відповідної підготовки і участі.

2. Розуміння професійних стандартів і вимог нормативів і законодавства.

3. Відповідні технічні знання, включаючи знання доречної інформаційної технології.

4. Знання відповідної галузі, в якій працює клієнт.

5. Здатність застосовувати професійну думку.

6. Розуміння фірмових політики і процедур контролю якості.

Партнер із завдання повинен прийняти відповідальність за напрям, нагляд і виконання завдання на аудит відповідно до професійних стандартів і нормативних і законодавчих вимог, і за відповідність обставинам аудиторського звіту, який випускається.

Партнер із завдання інформує членів робочої групи про:

1. Їх обов'язки.

2. Характер бізнесу господарюючого суб'єкта.

3. Проблеми, пов'язані з ризиком.

4. Проблеми, які можуть виникнути.

5. Деталізований підхід до виконання аудиту (план, стратегія, тощо).

Обов'язки робочої групи включають підтримку об'єктивного стану досвіду і відповідного рівня професійного скептицизму, а також виконання призначеної ним роботи відповідно до етичного принципу належного виконання. Члени робочої групи заохочуються до обговорення питань з досвідченішими членами групи. Усередині робочої групи забезпечується відповідна комунікація.

Важливо, щоб всі члени робочої групи розуміли цілі роботи, яку вони виконують. Відповідна групова робота і підготовка необхідні для того, щоб допомогти менш досвідченим членам робочої групи ясно розуміти цілі дорученої їм роботи.

Нагляд включає наступне:

1. Відстеження процесу виконання зобов'язання.

2. Розгляд можливостей і компетентності окремих членів робочої групи, чи мають вони достатньо часу для виконання роботи, чи розуміють вони інструкції, чи виконується робота відповідно до запланованого підходу до зобов'язання по аудиту.

3. Спрямованість на істотні проблеми, що виникають в процесі аудиту, розгляд їх значності і відповідну модифікацію запланованого підходу.

4. Виявлення питань для консультацій або розгляду досвідченішими членами робочої групи під час аудиту.

5. Обов'язки огляду визначаються на підставі того, що досвідченіші члени групи, включаючи партнера за договором, рецензували роботу, виконану менш досвідченими членами групи. Відповідальний за перевірку якості завдання (рецензент) розглядає питання:

- чи була робота виконана відповідно до професійних стандартів і нормативних вимог;
- чи були передані для подальшого розгляду істотні питання;
- чи мали місце відповідні консультації і чи були задокументовані та здійснені результуючі висновки;
- чи є необхідність переглянути характер, час і масштаб виконаної роботи;
- чи підтримує виконана робота зроблені висновки, і чи була вона відповідним чином задокументована;
- чи достатні і доречні отримані докази, щоб підтримати аудиторський звіт;
- чи досягнуті цілі процедур зобов'язання.

До випуску аудиторського звіту партнер із завдання, через огляд аудиторської документації і обговорення з робочою групою, повинен переконатися в тому, що були отримані достатні, доречні аудиторські докази, щоб підтримати зроблені висновки і аудиторський звіт, що випускається.

Партнер із завдання проводить своєчасні огляди на відповідних стадіях в процесі договору. Це дає можливість своєчасно вирішити істотні питання задовільним для партнера чином до того, як буде випущений аудиторський звіт. Огляди охоплюють критичні думки, що власне відносяться до важких або суперечливих питань, виявлених під час аудиту, істотних ризиків та інших галузей, які партнер за договором вважає важливим. Партнерові за договором не потрібно розглядати всю аудиторську документацію. Проте, він документує масштаб і час виконання оглядів. Проблеми, що виникають з оглядів, вирішуються задовільним для партнера чином.

Новий партнер із завдання, призначений в процесі виконання аудиту, здійснює огляд роботи, виконаної на дату зміни. Процедури огляду повинні бути достатніми для того, щоб задовольнити нового партнера за договором в тому, що робота, виконана на дату огляду, була спланована і виконана відповідно до професійних стандартів і нормативно-законодавчих вимог.

Коли у виконання завдання на аудит залучено більше одного партнера, важливо, щоб обов'язки відповідних партнерів були ясно визначені і зрозумілі для робочої групи.

Партнер із завдання повинен:

- бути відповідальним за одержання робочою групою відповідних консультацій з важких або спірних питань;
- бути впевненим у тім, що характер, масштаб і висновки, зроблені з таких консультацій задокументовані і узгоджені сторонами;
- визначити, що висновки за результатами консультацій були впроваджені.

Ефективна консультація з іншими професіоналами вимагає, щоб цим консультантам були надані всі доречні факти. Де можливо, робоча група консультується з особами, що мають відповідні знання і досвід у фірмі або за межами фірми. Висновки, зроблені в результаті цих консультацій відповідним чином документуються і застосовуються.

Коли у фірми, наприклад, не вистачає внутрішніх ресурсів, робоча група може консультуватися за межами фірми, скористатися консультаційними послугами іншої фірми, професійних і регулюючих органів, або комерційних організацій, які надають доречні послуги з контролю якості.

Документація консультацій з іншими професіоналами з важких або суперечливих питань узгоджується обома сторонами: консультантом і консультуванням.

Коли виникає різниця в думках усередині робочої групи, з консультантами, робоча група повинна слідувати фірмовій політиці і процедурам по врегулюванню різниці в думках.

При необхідності, партнер за договором інформує членів робочої групи про те, що вони можуть звертати увагу партнера або інших

осіб у фірмі до питань, що викликають розбіжності, без огляду на репресії.

Вимоги до партнера аудиту лістингових підприємств та підприємств суспільного інтересу

Для аудиту фінансової звітності лістингових підприємств **партнер із завдання** має дотримуватися таких вимог щодо контролю якості:

1. **Призначення рецензента, (відповідального за перевірку якості завдання):** переконатися, що призначено відповідального за перевірку якості завдання (рецензента), який має відповідні знання, вміння, права та обов'язки.

2. **Обговорення питань з рецензентом:** обговорити з рецензентом усі суттєві питання, що виникли під час аудиту, а також ті, що були виявлені в процесі перевірки якості завдання.

3. **Випуск аудиторського звіту:** не випускати аудиторський звіт доти, доки не буде завершено огляд контролю якості наданих аудиторських послуг.

У випадках, коли на початку роботи з аудиту огляд контролю якості послуг не розглядається як обов'язковий, партнер за договором повинен бути уважний до змін в обставинах, які можуть зажадати такого огляду.

Огляд контролю якості роботи з аудиту повинен включати об'єктивну оцінку:

- істотних думок, зроблених робочою групою;
- висновків, сформульованих в аудиторському звіті.

Огляд перевірки якості зобов'язання зазвичай включає обговорення з партнером за договором, огляд фінансової інформації і аудиторського звіту, і, зокрема, розгляд того, чи є аудиторський звіт відповідним. Він також включає огляд окремої аудиторської документації, що належить до істотних думок, зроблених робочою групою, її висновків. Масштаб огляду залежить від складності завдання на аудит і ризику того, що аудиторський звіт може бути не відповідним обставинам. Огляд не знижує відповідальності партнера за договором.

Огляд контролю якості роботи аудиту для аудиту фінансової звітності лістингових підприємств включає розгляд оцінки робочою

групою незалежності фірми по відношенню до конкретного завдання.

Суттєві ризики, виявлені в процесі роботи аудиту, визначаються згідно до МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення», подальші аудиторські процедури – відповідно до МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків», включаючи оцінку робочою групою ризику шахрайства і реакцію на цю оцінку.

МСУЯ 1 вимагає, щоб фірма встановила політику і процедури, призначені надати їй обґрунтовану упевненість в тому, що політика і процедури, що належать до системи контролю якості, є доречними, адекватними, операційно-ефективними і застосовувалися на практиці.

Партнер за договором розглядає:

1. Чи можуть недоліки, відзначені в такій інформації, зробити вплив на завдання по аудиту.

2. Чи є ефективними заходи, зроблені фірмою для виправлення ситуації, в контексті цього аудиту.

Недоліки у фірмовій системі контролю якості не вказують на те, що конкретне завдання на аудит не було виконане відповідно до професійних стандартів і нормативно-законодавчих вимог або що аудиторський звіт був не відповідним.

Контрольні питання та завдання для самоперевірки

1. Надати характеристику структурі Міжнародних стандартів аудиту.
2. Коли має бути застосований МСА 220 «Контроль управління якістю аудиту фінансової звітності»?
3. Що таке «робоча група» або «команда із завдання»?
4. Хто є «партнер за договором» або «ключовий партнер»?
5. Охарактеризувати елементи системи управління якістю аудиторських послуг.
6. Що є метою аудиторської перевірки?
7. В чому полягає відповідальність аудитора при формуванні аудиторського звіту?
8. В чому полягає відповідальність управлінського персоналу компанії, звітність якої перевіряється?
9. Охарактеризувати основні етапи процесу аудиту.

10. У чому полягає відмінність між обґрунтованою впевненістю (МСА 200) та обмеженою впевненістю (МСЗНВ, МСЗО)?

11. Чому незалежність аудитора є критичною вимогою для дотримання вимог МСА 220?

12. На якому етапі аудиту аудитор визначає суттєвість і як вона використовується на етапі виконання?

13. Яка основна відмінність у відповідальності між аудитором та управлінським персоналом клієнта?

14. Назвіть три обов'язкові компоненти Звіту аудитора згідно з МСА.

ТЕМА 2

ФІНАНСОВИЙ МОНІТОРИНГ В АУДИТОРСЬКІЙ ПРАКТИЦІ

2.1. Оцінки ризик-профілю в аудиторській фірмі, як спеціально визначеного суб'єкта первинного фінансового моніторингу

Суб'єкти аудиторської діяльності – аудиторські фірми (надалі – САД) у відповідності до Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 року № 361-IX, зі змінами і доповненнями (надалі – Закон № 361) [7], визнані спеціально визначеними суб'єктами первинного фінансового моніторингу (надалі – СПФМ). Як СПФМ, аудиторські фірми зобов'язані впровадити заходи щодо оцінки клієнта з урахуванням ризику відмивання ним доходів, отриманих злочинним шляхом, виявлення операцій, які підлягають фінансовому моніторингу, застосовувати процедури замороження активів клієнтів, що пов'язані із тероризмом та його фінансуванням, зупинення фінансових операцій, відмови від співпраці із клієнтом тощо. В цьому є сутність ризик-орієнтованого підходу. Такий підхід застосовується із урахуванням принципу масштабування – розміру САД, його розгалуженості, наявності філій та відокремлених структурних підрозділів, кількості клієнтів, специфіки діяльності та їх географічного розташування. Наказ Міністерства фінансів України № 465 «Про затвердження Критеріїв ризиків легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення» (надалі – Наказ № 465) набрав чинності з 24.02.2023 року [8]. Наказ № 465 визначає загальні критерії ризиків легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення для цілого переліку СПФМ: професійних учасників ринків капіталів, організованих товарних ринків, постачальників послуг,

пов'язаних з обігом віртуальних активів, адвокатських бюро, адвокатських об'єднань та адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально; нотаріусів; суб'єктів господарювання, що надають юридичні послуги, послуги з управління активами, бухгалтерські та консультаційні послуги з питань оподаткування, посередницькі послуги щодо операцій із нерухомістю; САД; суб'єктів господарювання, які здійснюють торгівлю за готівку дорогоцінними металами і дорогоцінним камінням та виробами з них; суб'єктів господарювання, які проводять лотереї та/або азартні ігри, які здійснюють торговельну діяльність культурними цінностями та/або надають посередницькі послуги в такій діяльності. При цьому, діяльність САД значною мірою відрізняється від діяльності практично всіх суб'єктів з переліку СПФМ у наказі № 465. Тому САД, спираючись на ризик-орієнтований підхід, має розробити власні критерії ризиків, виходячи із принципу масштабування та застосувати їх. Всі внутрішньофірмові розробки закріплюються у розпорядчому документі – Правилах фінансового моніторингу суб'єкта аудиторської діяльності (надалі – САД). Правила включають методичні рекомендації з наступних питань:

1. Заходи для належної організації та проведення первинного фінансового моніторингу, належної системи управління ризиками: а) порогові операції; б) підозрілі операції; класифікація підозрілих операцій для застосування в аудиторській практиці. Запобігання використанню послуг САД клієнтами для проведення операцій з метою легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом – ризик-орієнтований підхід.

2. Порядок призначення працівника, відповідального за проведення фінансового моніторингу: а) вимоги щодо працівника, відповідального за проведення фінансового моніторингу; б) повноваження, обов'язки та звітування відповідального працівника.

3. Правила фінансового моніторингу САД: процедури здійснення належної перевірки клієнтів (представників клієнтів), включаючи спрощені та посилені заходи належної перевірки клієнта.

4. Програма проведення первинного фінансового моніторингу та інші внутрішні документи з питань фінансового моніторингу.

5. Порядок проведення навчальних заходів, підготовки персоналу (працівників) суб'єкта первинного фінансового моніторингу

щодо виявлення фінансових операцій, що підлягають фінансовому моніторингу.

6. Способи використання агентів та здійснення належної перевірки третіми особами.

7. Забезпечення виявлення фінансових операцій, що підлягають фінансовому моніторингу.

8. Застосування порядку зупинення та поновлення здійснення фінансових операцій; порядку замороження активів, що пов'язані з тероризмом та його фінансуванням, розповсюдженням зброї масового знищення та його фінансуванням.

9. Порядок проведення внутрішніх перевірок діяльності суб'єкта первинного фінансового моніторингу на предмет дотримання законодавства у сфері запобігання та протидії.

10. Інформаційна взаємодія із Міністерством фінансів, службою Держфінмоніторинг (порядок подання на запит Мінфіну інформації та/або документів (висновків, рішень), копій документів або витягів з документів).

Згідно з Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2022 № 465 "Про затвердження Критеріїв ризику легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення", аудиторський суб'єкт діяльності (САД) як суб'єкт первинного фінансового моніторингу (СПФМ) зобов'язаний забезпечити виявлення, переоцінку, актуалізацію ризиків у сфері фінансового моніторингу на двох рівнях:

- по-перше, на рівні СПФМ (оцінка власного ризик-профілю);
- по-друге, на рівні клієнта (оцінка клієнтського ризик-профілю).

Така оцінка власного ризик-профілю націлена на: а) виявлення і оцінку ризиків легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, притаманних саме САД; б) аналіз і впровадження заходів щодо управління ризиками легалізації злочинних доходів в аудиторській фірмі.

Ця оцінка здійснюється з урахуванням специфіки діяльності САД та таких критеріїв, визначених у пункті 7 розділу I Наказу № 465:

- 1) характер та масштаб діяльності;

2) види діяльності (види аудиторських (аудит фінансової звітності, огляд історичної фінансової інформації, інші завдання з надання впевненості, супутні послуги) та неаудиторських послуг);

3) види клієнтів та їх ризик-профілю;

4) географічне розташування САД, географічне розташування держави реєстрації фінансової установи, в якій САД відкриває банківський рахунок або через яку здійснюють передавання (отримання) коштів;

5) канали/способи надання (отримання) послуг САД;

6) контрагенти, за участю яких САД здійснює свою діяльність та/або проводять дії з активами [8].

Наказ № 465 вимагає оновленого підходу щодо перевірки клієнтів та власників, найвищого управлінського персоналу, контрагентів САД, залучених до надання послуг – перевірки на наявність зав'язків з країною-агресором – російською федерацією та республікою Білорусь.

Суб'єкт аудиторської діяльності (САД) зобов'язаний постійно підтримувати свій ризик-профіль в актуальному стані. Це означає, що оцінка ризиків повинна проводитися:

- принаймні один раз на рік – для регулярного перегляду та підтвердження поточного ризик-профілю;

- за необхідності – у випадках, коли відбуваються значні зміни у діяльності САД, його клієнтів або зовнішньому середовищі, що можуть вплинути на рівень ризику.

Оцінка або переоцінка аудиторської фірми (САД) проводиться частіше, ніж зазвичай, у разі значних змін у її діяльності. Ці зміни вимагають перегляду внутрішніх процесів та контролю якості, щоб забезпечити відповідність новим вимогам.

Причини для позапланової оцінки

Оцінка якості роботи САД стає необхідною при таких змінах:

- зміна статусу в реєстрі: Перехід в інший розділ Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, що може означати розширення повноважень або нові зобов'язання;

- розширення клієнтської бази: збільшення кількості клієнтів, особливо якщо це супроводжується роботою з компаніями, що мають складнішу структуру або нові галузеві особливості;

- впровадження нових послуг: надання раніше не пропонованих послуг, що вимагає нових знань та методологій. До таких послуг належать: огляд історичної фінансової звітності; завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом (наприклад, аудит звітності зі сталого розвитку); завдання з виконання узгоджених процедур, перевірка прогностичної фінансової інформації та компіляція інформації (МССП 4400; 4410); надання неаудиторських послуг.

Ці зміни свідчать про те, що фірма розвивається, і для підтримання високого рівня якості її роботи необхідна додаткова перевірка внутрішніх процедур і дотримання стандартів.

Оцінка власного ризик-профілю здійснюється через щорічне тестування діяльності САД на предмет наявності ризиків легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, через тестування заходів з управління ризиками (табл. 2.1).

Оцінка ризиків проводиться за дванадцятьма систематизованими критеріями. За кожен критерій присвоюється один бал. Таким чином, максимальна кількість балів, яку можна отримати за оцінку, становить 12 балів. Після проведення оцінки, особа, що її здійснює, має сформулювати та обґрунтувати висновок щодо того, чи є ризики прийнятними для діяльності компанії.

Таблиця 2.1

Оцінка ризик-профілю САД

Загальні відомості про САД, як СПФМ				
1. Повна назва САД:				
2. Код ЄДРПОУ:				
3. Дата державної реєстрації, виконавчий орган:				
4. Розмір статутного капіталу:				
5. Адреса (юридична, фактична) ¹				
¹ Законодавство України не містить таких термінів, як «юридична», «фактична адреса». Проте в бізнесі використовуються ці терміни для позначення офіційної адреси компанії, і тієї, де компанія знаходиться фактично. Але в законодавстві України є тільки один термін щодо адреси компанії - «місцезнаходження». Ця адреса вказується при державній реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності і фіксується в Єдиному державному реєстрі підприємств громадських формувань України, як його фактичне розташування.				
6. Види діяльності у періоді, що оцінюється:				
7. Перелік засновників САД/КБВ:				
8. № запису у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності:				
9. Регулятор у сфері ВК/ФТ: Міністерство фінансів України				
10. Вебсайт, сторінка у соціальних мережах (за наявності):				
11. Прізвище, ім'я по батькові керівника:				
12. Контакти для зв'язку: телефон, E-mail				
Критерії ризику СПФМ та їх оцінка, наказ Мінфіну від 28.12.2022 № 465, розділ I, п. 6 – 10, 13				
Критерії ризику	Наявність (ідентифікація) ризику		Оцінка ризику	Використані джерела інформації
	Так	Ні		
1	2	3	4	5
1. Чи впливає на ризик відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом характер і масштаб діяльності САД	х	-	Сектор аудиторських послуг має середній ризик відмивання коштів (надалі – ВК), низький ризик фінансування тероризму (надалі – ФТ) Середній ризик знижується до низького через заходи внутрішнього контролю керівництва САД	Застосовується Керівництво з ризик-орієнтованого підходу для спеціально визначених СПФМ. Секторальна оцінка ризиків використання СПФМ з метою ВК/ФТ [9]

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5
2. Види діяльності САД та їх вплив на ризик відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом	-	х	Види діяльності САД регулюються Законом України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність» [8]	Застосовується Керівництво з ризик-орієнтованого підходу для спеціально визначених СПФМ. Секторальна оцінка ризиків використання СПФМ з метою ВК/ФТ [9]
3. Види клієнтів (за організаційно – правовою формою, видами діяльності) та можливість клієнтів приймати участь у відмиванні доходів, отриманих злочинним шляхом	х	-	Перевірити своїх клієнтів з урахуванням їх причетності до відмивання коштів, отриманих злочинним шляхом та фінансування тероризму	– Керівництво з ризик-орієнтованого підходу для спеціально визначених СПФМ. Оцінка ризиків ВК/ФТ різних організаційно-правових форм клієнтів СПФМ з метою ВК/ФТ [9] – Актуальний перелік осіб, пов'язаних з провадженням терористичної діяльності або стосовно яких застосовано міжнародні санкції [10] – Безкоштовний пошук відомостей у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань (далі – ЄДР) здійснюється відповідно до статті 11 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» [11,12] – «Чорний» та «сі-

				рий» списки Групи з розробки фінансових заходів протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму (надалі – FATF): Чорний список FATF: 1. Іран; 2. Корейська Народна Демократична Республіка (КНДР); 3. М'янма [13]. Додатково перелік країн, що підтримують тероризм. Державний департамент США) 4. Куба 5. Сирія [13]. – «Сірий» список FATF [13]. – Спеціальні санкції. Міністерство економіки України [14].
4. Цільовий сегмент затребуваності послуги: види клієнтів, що затребували як найбільше/найчастіше ту чи іншу послугу	-	x	Обов'язковий аудит проводиться згідно з Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що забезпечує прозорість звітування клієнтів САД [16]	
5. Географічне розташування САД, та розташування банківських установ, де відкриті рахунки САД	x	-	Вказати в яких банківських установах відкриті рахунки САД	З урахуванням того, що частина території України є тимчасово непідконтрольною та/або знаходиться у зоні бойових дій, зоні, що має загрози ракетних ударів

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5
6. Способи/ канали надання аудиторських послуг: а) в офісі САД та /або офісі клієнта; б) віддалено, із застосуванням нових технологій (електронна пошта, платформа zoom, in.); в) віддалене встановлення ділових відносин (процедура ідентифікації і верифікації клієнта) г) наявність осіб, що представляють клієнта та діють за довіреністю; д) використання інформації, що отримана іншим САД	x	-	Оцінити канал надання послуг дистанційно з точки зору можливості відмивання доходів клієнтами САД. Вжити заходів щодо зниження ризику до низького через процедури ідентифікації і верифікації клієнта	Процедури ідентифікації і верифікації окремо для фізичних осіб резидентів; для фізичних осіб – нерезидентів; для юридичних осіб – резидентів; для юридичних осіб нерезидентів, їх представництв; для громадських формувань без статусу юридичної особи
7. Наявність контрагентів, яких залучає САД до надання послуг, їх можливий вплив на відмивання доходів, отриманих злочинним шляхом	x	-		Застосувати використані джерела інформації, п.3 цієї таблиці

Продовження табл. 2.1

8. Цільове використання послуги (потенційні користувачі аудиторських звітів, результатів виконання аудиторських процедур);	-	х	Обов'язковий аудит проводиться згідно з Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що забезпечує прозорість звітування клієнтів САД	
9. Чи дають змогу послуги САД маскувати незаконне походження коштів, використовуватися для подальшого переказу коштів з метою фінансування терористичної діяльності, сприяти анонімності учасників фінансової операції (приховувати реальних кінцевих отримувачів тих чи інших послуг)? Чи можуть послуги САД використовуватись клієнтом від імені третіх осіб?	-	х		

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5
10. Чи дає змогу послуга САД клієнту здійснювати операції із залученням контрагентів, яким притаманні підвищені ризики легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення?	-	х		
11. Наявність і характер заходів впливу / спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій) відповідно до Закону України «Про санкції», які були застосовані до САД	-	-		З'ясувати щодо САД, його кінцевих бенефіціарів не були застосовані заходи впливу/спеціальні економічні та інші обмежувальні заходи (санкції) відповідно до Закону України «Про санкції» [15]. Застосувати використані джерела інформації, п. 3 цієї таблиці

Продовження табл. 2.1

12. Наявність заходів управління ризиками відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом: наявність політик і процедур щодо впровадження фінансового моніторингу у САД (Положення про проведення моніторингу, методичні рекомендації і процедурне забезпечення оцінки ризик – профілю САД та ризик – профілю його клієнтів, наявність процедур реагування на виявлені ризики та процедур документування)	-	х	Розроблені Положення (правила) про проведення моніторингу, методичні рекомендації і процедурне забезпечення оцінки ризик – профілю САД та ризик – профілю його клієнтів, наявність процедур реагування на виявлені ризики та процедур документування унеможливають ризик легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом у САД	
Особа, відповідальна за проведення оцінки ризик – профілю САД, на підставі аналізу ризиків, відображених в таблиці, з використанням офіційних та рекомендованих службою Державного фінансового моніторингу джерел встановлює рівень ризику САД (ризик – профіль)				
Критерій	Неприйнятно високий	високий	середній	Низький
1				
2				
.....				
12	....	....	...	

Продовження табл. 2.1

Узагальнений результат оцінки ризику			
Неприйнятно високий рівень ризику	Високий рівень ризику	Середній рівень ризику	Низький рівень ризику
Висновок: – ми приймаємо визначений рівень ризику: <u>так/ні</u>; – ми застосовуємо пом'якшувальні заходи щодо ризику: так/ні; – ми не приймаємо визначений ризик: <u>так/ні</u> та застосовуємо заходи щодо удосконалення системи управління ризиками: <u>так/ні</u> ПІБ відповідальної особи за проведення оцінки ризик – профілю САД, підпис Дата			

* Складено автором на підставі [7,8] з урахуванням [9 – 15]

САД має продемонструвати своє непримиренне ставлення до можливості легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення. САД керується у своїй діяльності Законом № 361, Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», здійснює прийняття клієнта та завдання таким чином, щоб ризики ВК/ФТ були ідентифіковані, оцінені та були прийнятними. САД вживає всі доступні заходи та застосовує систему внутрішнього контролю для мінімізації ризиків ВК/ФТ. Для оцінки ризиків **відмивання коштів (ВК)** та **фінансування тероризму (ФТ)** суб'єкт аудиторської діяльності (САД) використовує **типологічні дослідження Державної служби фінансового моніторингу**. При цьому САД застосовує чотири рівні ризику для класифікації своїх клієнтів та операцій:

1. **Низький:** характеризується найменшим ризиком ВК/ФТ.
2. **Середній:** вимагає посиленого моніторингу та контролю порівняно з низьким рівнем.
3. **Високий:** вказує на значну ймовірність ВК/ФТ, що вимагає застосування посилених заходів контролю.
4. **Неприйнятно високий:** ризик, при якому САД не може або не повинен надавати послуги.

Така класифікація допомагає САД ефективно розподіляти ресурси та застосовувати відповідні заходи контролю для мінімізації ризиків послуги, щоб уникнути участі в незаконній діяльності.

Аналогічний підхід застосовується для визначення ризик-профілю клієнта.

2.2. Оцінка ризик-профілю клієнта

Згідно з **Наказом № 465**, суб'єкт первинного фінансового моніторингу (СПФМ) зобов'язаний проводити **оцінку ризик-профілю своїх клієнтів**. Це означає, що СПФМ повинен аналізувати й класифікувати клієнтів за рівнем ризику, пов'язаного з відмиванням доходів та фінансуванням тероризму. Така оцінка допомагає визначити, які заходи контролю є необхідними для кожного клієнта, забезпечуючи ефективний фінансовий моніторинг.

Критерії ризиків легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом, визначаються САД відповідно до Наказу № 465 для кожного клієнта. Ризики фіксуються та оцінюються в документі «Оцінка ризик-профілю клієнта. Опитувальник клієнта/(представника клієнта) щодо визначення його ризик-профілю» (табл. 2.2). Оцінка ризику клієнта здійснюється:

а) до встановлення ділових відносин (надсилання листа-угоди, укладання договору);

б) та/або здійснення фінансової операції (без встановлення ділових відносин). Пункт б) є актуальним у тому випадку, коли САД відповідальний за ведення бухгалтерського обліку клієнта.

У Розділі II (табл. 2.2) наказу про критерії ризику міститься 36 деталізованих критеріїв для оцінки ризику клієнта. Це значне розширення порівняно з попередніми 12 критеріями. Для зручності та з урахуванням специфіки діяльності аудиторських суб'єктів, ці 36 критеріїв були згруповані в шість основних пунктів (2.1–2.6). Така структура дозволяє більш точно та комплексно оцінити потенційні ризики, пов'язані з кожним клієнтом, забезпечуючи при цьому зручність застосування для аудиторських фірм.

Розділ III (табл. 2.2) «Критерії ризику, пов'язані з географічним розташуванням держави проживання (перебування, реєстрації) клієнта або установи, через яку він здійснює передачу (отримання) активів» містить розширений перелік держав, що підпадають під дію Закону № 361. Це так звані «чорний» та «сірий» списки Міжнародної групи з протидії відмиванню брудних грошей (Financial Action

Task Force on Money Laundering, далі – FATF), оновлені станом на 27 жовтня 2023 року, а також держави, що здійснюють збройну агресію проти України, непідконтрольні та тимчасово окуповані території, території бойових дій, держави з високим ризиком корупції.

Розділ IV таблиці 2.2 «Критерії ризику за типом (видом) послуги (продукту) та за способом (каналом) надання чи отримання послуги (продукту)» містить 47 критеріїв ризику, але не всі вони притаманні діяльності аудиторських фірм, тому у таблицю включені тільки ті, що прийнятні для САД. Оцінка ризику проводиться в балах, один пункт (один ідентифікований ризик) – один бал. Зірочками в табл. 2.2 позначені рівні ризику:

- низький рівень ризику – *;
- середній рівень ризику – **;
- високий рівень ризику – ***;
- неприйнятно високий рівень ризику – ****.

Якщо під час фінансового моніторингу виявлено неприйнятно високий рівень ризику відмивання грошових коштів, фінансування тероризму, суб'єкт первинного фінансового моніторингу має відмовитися від укладання договору на надання аудиторських послуг та повідомити Державну службу фінансового моніторингу України. При виявленні середнього або високого рівня ризику аудиторська фірма має впровадити посилені заходи в контролю, що можуть включати додаткові перевірки клієнтів, посилені заходи ідентифікації та верифікації їх представників і кінцевих бенефіціарних власників.

Методичні рекомендації щодо оцінки ризик-профілю клієнта САД забезпечують дотримання аудиторською фірмою вимог Закону № 361, Наказу № 465. Запропоновані прикладні доробки можуть бути впроваджені в діяльність САД з урахуванням принципу масштабування. Вони дозволяють своєчасно подавати інформацію, що запитується регулятором, та якомога швидше реагувати на виявлені порушення у сфері фінансового моніторингу. Перспективою подальших наукових розвідок є поглиблене дослідження ризик-профілю клієнтів САД та розробка процедурного забезпечення його оцінки, у тому числі ідентифікації та верифікації політично значущих осіб [16, 17].

Таблиця 2.2

**Оцінка ризик-профілю клієнта.
Опитувальник клієнта/(представника клієнта) щодо визначення
його ризик-профілю (фрагмент)**

Розділ І					
Назва суб'єкта господарювання:					
Код за ЄДРПОУ (для резидентів):					
Місцезнаходження (місце реєстрації):					
<i>для нерезидентів – документ, що підтверджує реєстрацію юридичної особи – нерезидента в країні її місцезнаходження, а також нотаріально засвідчена копія документа, що посвідчує особу, яка є кінцевим бенефіціарним власником (далі – КБВ)</i>					
Критерії ризику та їх оцінка за типом клієнта, наказ Мінфіну від 28.12.2022 № 465, розділ II					
№	Критерії ризику	Наявність (ідентифікація) ризику		Оцінка ризику	Використані джерела інформації
		Т а к	Н і		
1	2			5	6
1*/**	Клієнт включений до Переліку осіб, пов'язаних із провадженням терористичної діяльності або щодо яких застосовано міжнародні санкції, що формується спеціально уповноваженим органом			Опис виявленого ризику та його вплив на процедури фінансового моніторингу	Актуальний перелік осіб, пов'язаних з провадженням терористичної діяльності або щодо яких застосовано міжнародні санкції [10]

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	5	6
2	Клієнт є фізичною особою, яка є політично значущою особою, членом її сім'ї або особою, пов'язаною з політично значущою особою (далі – PEP, politically exposed person), або іншою особою, КБВ якої є PEP			Опис виявленого ризику та його вплив на процедури фінансового моніторингу	Безкоштовний пошук відомостей у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань здійснюється відповідно до [11, 12] (Розділ II наказу № 465 [8; 9; 10])
2.1* /**	Інформація щодо особистості PEP приховує особистість, використовуючи: корпоративні інструменти (юридичних осіб та/або правові утворення) для приховування належності до КБВ, права власності, здійснення підприємницької діяльності, країни реєстрації; корпоративні інструменти (трасти та/або інші подібні правові утворення) без достатніх на це підстав; посередників, коли це не відповідає звичній діловій практиці; членів сім'ї та близьких родичів, як законних власників			Заповнюється у разі виявлення PEP як власника, КБВ керівника, представника клієнта	Розділ II, п. 1 наказу № 465 [8; 10 –15]

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	5	6
2.2* /**	Інформація з інших відкритих джерел щодо клієнта, репутаційні ознаки: – щодо клієнта наявна інформація, пов'язана з певними діловими відносинами або операціями, а саме: • використання банківських чеків або інших документів на пред'явника для здійснення великих платежів; • інші СПФМ припинили ділові відносини з таким клієнтом; інші СПФМ були притягнуті до відповідальності суб'єктами державного фінмоніторингу та/або іншими державними органами під час перебування у ділових відносинах з таким клієнтом; - фінансова діяльність такого клієнта не відповідає законній або очікуваній діяльності, активи клієнта переміщуються з рахунка на рахунок різних фінансових установ без видимої на те причини; - спостерігається суттєвий рух готівкових коштів або грошових переказів з рахунка на рахунок, здійс-			Після опитування відповісти на запитання та задокументувати відповіді у цій колонці: – чи користується клієнт банківськими чеками на пред'явника; – чи співпрацював клієнт з іншими СПФМ і якщо так, з яких причин припинив таку співпрацю; – оцінити рух грошових коштів за звітний період, звернути увагу на від'ємний рух грошових коштів від операційної діяльності, позитивний – від фінансової та інвестиційної діяльності; – чи застосовується готівка при проведенні розрахунків із контрагентами; – чи конфісковано майно клієнта або майно КБВ; – чи має клієнт стосунки із РФ, РБ (місце реєстрації, місце проживання КБВ, наявність контрагентів)	Розділ II, п.1, п.32, 33 наказу № 465 [8; 10–15]

нення великої кількості електронних переказів з рахунка на рахунок; використання різних банківських рахунків без видимої комерційної чи іншої причини; - наявна негативна інформація про клієнта або його КБВ в офіційних документах, офіційних та/або інших джерелах, що свідчить про його можливий зв'язок з організованими злочинними групами та/або злочинними організаціями; - на активи клієнта або активи його КБВ накладено арешт у кримінальному провадженні або конфісковано за рішенням суду у кримінальному провадженні чи стягнено за рішенням суду в дохід держави; - застосовувалися заходи щодо замороження активів, пов'язаних з тероризмом та його фінансуванням, розповсюдженням зброї масового знищення та його фінансуванням; - СПФМ інформують Держфінмоніторинг про фінансові операції клієнта, що підлягають фінансовому моніторингу, або				

спробу їх проведення; - пропагує та підтримує дії, спрямовані на насильницьку зміну чи повалення конституційного ладу або на захоплення державної влади, та діяльність із дискредитації конституційного ладу України, заохочення до військових дій РФ на території України; - наявна інформація про клієнта дає підстави підозрювати, що клієнт може бути пов'язаним з РФ та/або РБ, здійсненням військових злочинів та/або фінансуванням тероризму: клієнт/представник клієнта є громадянином РФ та/або РБ (крім громадян таких держав, яким надано статус учасника бойових дій після 14.04.2014 р.) та/або особою, місцем постійного проживання (перебування, реєстрації) якої є РФ та/або РБ; є юридичною особою – резидентом РФ та/або РБ; КБВ клієнта є громадянином РФ та/або РБ (крім громадян таких держав, яким надано статус учасника бойових дій після 14.04.2014 р.) та/або особою, місцем пос-				

	тійного проживання (перебування, реєстрації) якої є РФ та/або РБ; засновником (учасником, акціонером) або власником клієнта прямо чи опосередковано через інші юридичні особи (трасти, інші подібні правові утворення) є РФ та/або РБ				
2.3* *	Індивідуальні поведінкові характеристики клієнта - має певну поведінку та індивідуальні характеристики; - відчуває себе некомфортно під час надання інформації про активи чи джерело походження активів; - небажання або неможливість надати пояснення причин ведення справ у певній країні; - надання неповної або неточної інформації під час належної перевірки такого клієнта; - перерахування коштів у країну, з якою клієнт не має ділових зв'язків; - прояв клієнтом надмірного приховування (ухилення від надання інформації) та/або надання неоднозначних відповідей, наприклад на запитання про належність клієнта до категорії PER,			Після опитування відповісти на запитання та задокументувати відповіді у цій колонці: – описати поведінку клієнта щодо надання інформації СПФМ, акцентувавши увагу на його небажанні співпрацювати з аудиторською фірмою в контексті Закону № 361	Розділ II, п. 1, п. 34 наказу № 465 [8; 10–15]

	про його КБВ, про джерела отримання/походження коштів, про обставини, що вплинули на вибір способу здійснення операції; - прояв клієнтом надмірної зацікавленості (неодноразово ставить запитання) щодо виконання СПФМ вимог законодавства у сфері запобігання та протидії (щодо процедур дотримання СПФМ політики у сфері запобігання та протидії легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом чи заходів, які застосовуються до такого клієнта); - запит клієнта про спрощення та/або прискорення процедури укладення угоди (без надання пояснень про причини); - спроби клієнта приховати особистість справжнього учасника угоди (власника); - наполягання клієнта або однієї зі сторін угоди на проведення розрахунків готівковими коштами; - участь клієнта в сфері організації та проведення азартних ігор та лотерейної діяльності				

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	5	6
2.4* *	.....	...	...	.....	.....
2.5* *	Оцінка сфери діяльності клієнта (клієнт здійснює діяльність у сфері, якій властиві такі ризики легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення): - виробництво та/або торгівля зброєю, боеприпасами, військовою технікою та військовими машинами (її частинами), діяльність у військово-промисл. комплексі; - діяльність у сфері публічних закупівель; - будівництво та великі інфраструктурні проекти; - діяльність з охорони здоров'я людини; - гірничо-видобувна діяльність; - діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор; - торгівля нерухомістю, предметами розкоші, антикваріатом, творами мистецтва, дорогоцінними металами, камінням, виробами з них; - діяльність, пов'язана з віртуальн. активами;			Опис виявленого ризику та його вплив на процедури фінансового моніторингу	Розділ II, п. 2, 3,4 Розділ III п. 3 наказу № 465, [8; 15]
	- виробництво та/або торгівля зброєю, боеприпасами, військовою технікою та військовими машинами (її частинами), діяльність у військово-промисл. комплексі;				
	- діяльність у сфері публічних закупівель;				
	- будівництво та великі інфраструктурні проекти; - діяльність з охорони здоров'я людини;				
	- гірничо-видобувна діяльність;				
	- діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор;				
	- торгівля нерухомістю, предметами розкоші, антикваріатом, творами мистецтва, дорогоцінними металами, камінням, виробами з них; - діяльність, пов'язана з віртуальн. активами;				

- діяльність неприбуткових організацій (далі – НПО), крім об'єднань співвласників багатоквартирних будинків, в тому числі благодійна діяльність, діяльність релігійних організацій, політичних партій, з такими ознаками: - НПО веде фіктивну діяльність; - використання НПО декількох іноземних банківських рахунків, як мінімум один з яких відкритий у фінансовій установі держави (території), зазначеній у пункті 3 розділу III наказу № 465 (див. п. 3.2 цієї таблиці) - фінансова операція проводиться із залученням НПО, яка пов'язана з великими сумами готівки або пожертвуваннями без використання банківських рахунків; - використання коштів не відповідає меті та діяльності НПО; - проведення фінансових операцій за участю НПО без належного пояснення суті таких операцій; - участь у фінансуванні придбання товарів подвійного використання; - витрачання коштів				

	НПО без формування відповідної звітності про їх використання; - переказ коштів НПО на користь громадян (організацій), які є резидентами РФ та/або РБ, фізичних та юридичних осіб, до яких застосовано спеціальні економічні та інші обмежувальні заходи (санкції); - великі пожиттєві з-за кордону на невстановлені цілі; - сума пожиттєв до НПО не відповідає фінансовому стану особи, яка надає такі пожиттєві; - благодійні внески перераховуються обмеженій кількості осіб; - члени керівних органів НПО та/або посадові особи НПО залучені до злочинної діяльності; - клієнт здійснює діяльність (належить до сектору), яка характеризується високим ризиком корупції; використовує у своїй діяльності посередників, фінансові установи				

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	5	6
2.6* *	.....				
Критерії ризику та їх оцінка за географічним розташуванням держави проживання (перебування, реєстрації) клієнта або установи, через яку він здійснює передачу (отримання) активів, наказ Мінфіну від 28.12.2022 № 465, розділ III					
Чинники, що враховує СПФМ для оцінки ризиків, що пов'язані з географічним розташуванням клієнта					
	Для СПФМ – аудиторської фірми		Для клієнта		
1	Місцезнаходження СПФМ (його материнської компанії, філій, представництв, дочірніх компаній) та географія надання СПФМ своїх послуг: (розкрити інформацію)		Реєстрація та/або місцезнаходження (проживання) клієнта: (розкрити інформацію)		
2	Походження або місця розташування джерел статків (багатства) або джерел коштів, пов'язаних з фінансовими операціями: (розкрити інформацію)		Реєстрація, місцезнаходження КБВ клієнта та/або основних контрагентів клієнта; де здійснюється основна господарська діяльність клієнта: (розкрити інформацію)		
3	Надання послуг (за видами: аудит, огляд, супутні послуги, інші завдання з надання впевненості, що не є аудитом): (розкрити інформацію)		Майбутнє розташування/реєстрація чи здійснення господарської діяльності (для потенційних угод): (розкрити інформацію)		
4	Інформація про фінансову установу, послугами якої користується клієнт: (розкрити інформацію)		Розташування фінансової установи, яку використовує клієнт: (розкрити інформацію)		
3	Клієнт здійснює діяльність у країні, що належить до переліку країн, яким притаманний неприйнятно високий та високий рівень ризику відмивання доходів та ризику корупції			Описати прояви ризику (за його наявності), оцінити вплив ризику щодо вимог фінансового моніторингу	П. 5 ст. 7 Закону № 361, п.п. 3, 4 розділу III наказу № 465 [7; 8]

Продовження табл. 2.2

3.1 ** **	Клієнт має неприйнятно високий ризик, що встановлюється у разі: - неможливості виконувати визначені Законом № 361 обов'язки або мінімізувати виявлені ризики, пов'язані з таким клієнтом або фінансовою операцією; - наявності обґрунтованих підозр за результатами вивчення підозрілої діяльності клієнта, що така діяльність може бути фіктивною			Описати прояви ризику (за його наявності), оцінити вплив ризику щодо вимог фінансового моніторингу	П. 6 ст. 7 Закону № 361, п.п. 18, 19, розділу I, п.п. 3, 4 розділу III наказу № 465 [7; 8]
3.2 ** *	Клієнт, його КБВ, представники, засновники мають місце проживання, перебування, реєстрації у країнах, яким притаманний високий рівень ризику відмивання доходів або ризику корупції: 1) держави, що здійснюють збройну агресію проти України; держави, що підтримують терористичну діяльність, підпадають під санкції, ембарго або аналогічні заходи відпо-			Описати прояви ризику (за його наявності), оцінити вплив ризику щодо вимог фінансового моніторингу	[7; 8; 9–15]

відно до резолюцій Ради Безпеки ООН та/або законодавства України, у т. ч. резиденти РФ та РБ (також юридичні особи-резиденти України, які мають сталі ділові відносини з російськими/білоруськими фізичними або юридичними особами); 2) держави (території), віднесені Кабміном до переліку офшорних зон, згідно з додатком до розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.02.2011 р. № 143-р; 3) непідконтрольні Україні території, або тимчасово окуповані території України, або території, розташовані у зонах безпеки, прилеглих до району бойових дій; 4) держави з переліку високоризикових держав (юрисдикцій) FATF, щодо яких застосовуються посилені заходи належної перевірки та/або контрзаходи з метою захисту				

міжнародної фінансової системи від постійних та значних ризиків відмивання коштів, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення (<i>“чорний список” FATF</i>); 5) держави (території) мають стратегічні недоліки у сфері запобігання та протидії відповідно до заяв FATF (<i>“сірий список” FATF</i>); 6) держави (території) визначені Єврокомісією як країни зі слабкими режимами запобігання та протидії корупції; 7) держави (території), яким притаманний підвищений ризик корупції; 8) держави (території), яким притаманний підвищений ризик фінансування тероризму; 9) держави (території), які не співпрацюють у наданні інформації про бенефіціарне володіння (визначення таких країн встановлюється				[10; 13] [10, 13]

	шляхом перегляду звітів про взаємну оцінку FATF або звітів Глобального форуму з антикорупції та доброчесності (OECD Global Anti-Corruption and Integrity Forum) щодо дотримання міжнародних стандартів прозорості оподаткування); 10) представник клієнта, КБВ, засновник (учасник) є громадянином держав, зазначених у п. 1) – 9) цього підрозділу, та/або його місцеперебування, проживання, реєстрації є у таких державах; клієнт є юридичною особою – резидентом держав, зазначених у п. 1) – 9) цього підрозділу				

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	5	6
3.3 *	Клієнти з низьким рівнем ризику 1. Органи державної влади України. 2. Міжнародні установи чи організації, у яких бере участь Україна відповідно до міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України (участь України в цих установах визначена міжнародними договорами на державному рівні). 3. Установи, органи, офіси або агентства Євросоюзу (керуються європейським публічним правом, діють на міждержавному рівні, створені з метою сприяння регулюванню діяльності окремих секторів на рівні ЄС). 4. Дипломатичні представництва іноземної держави, акредитовані в Україні в установленому порядку (державні установи, завдання яких			Описати прояви ризику (за його наявності), оцінити вплив ризику щодо вимог фінансового моніторингу	[8; 15]

	є підтримка і розвиток офіційних стосунків з країною перебування та захист прав та інтересів своєї держави, її громадян і юридичних осіб; засновані на підставі взаємної угоди між державами)				
Критерії ризику та їх оцінка за типом (видом) послуги, за способом (каналом) надання чи отримання послуги (наказ № 465, розділ IV)					
Чинники, що враховує СПФМ для оцінки ризиків, пов'язаних із видом послуги, способом її надання або отримання (п. 2 наказу № 465)					
1	Рівень прозорості послуги: (описати вид послуги та мету (предмет) угоди із клієнтом)				
2	Рівень складності послуги: (надати інформацію про наявність ресурсів та кваліфікації персоналу аудиторської фірми)				
3	Потенційна сума коштів, що може бути використана клієнтом з допомогою послуги. Примітка. На думку авторів, під час аудиту, як правило, клієнту не надаються фінансові послуги. САД під час аудиту не бере участь у проведенні фінансових операцій клієнта, якщо визначення таких операцій взяти в контексті Закону № 361 та наказу № 465				
4	Залучення агентів, що не є СПФМ, до процесу ідентифікації та верифікації клієнта (надати інформацію у разі такого залучення)				
5	Надання послуги, зокрема, через інтернет, використовуючи нові та наявні інформаційні продукти ділової практики або технологій, зокрема ті, що забезпечують проведення фінансової операції (надання послуги) без встановлення прямого (особистого) контакту з клієнтом: (зокрема описати, як проводиться ідентифікація та верифікація клієнта/його представника)				
4	Критерії ризику за типом (видом) послуги, за способом (каналом) надання чи отримання послуги				Наказ № 465, розділ IV, п. 1–4 [8]

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	5	6
4.1 **	- надання дистанційних послуг, зокрема, у разі регулярного отримання клієнтом дистанційних послуг, якщо у СПФМ виникають підозри, що такі операції можуть бути пов'язаними з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванням тероризму та фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення; проведення платежів за правочинами з використанням незвичних або нетипових способів оплати, отримання платежів від непов'язаних або невідомих третіх осіб з використанням корпоративної картки або картки, що належить третій особі			Описати прояви ризику (за його наявності), оцінити вплив ризику щодо вимог фінансового моніторингу	Наказ № 465, розділ IV, п. 2–4 [8]
4.2** ** *	..... .....	..... .....	... ... ....	..... .....	..... .....

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	5	6
4.4 ** **	- послідовні внески у статутний (складений) капітал однієї і тієї ж компанії або інші внески протягом короткого періоду часу без явних юридичних, податкових, комерційних, економічних чи інших законних причин; - придбання підприємств, що перебувають у процесі ліквідації, без явних юридичних, податкових, комерційних, економічних чи інших законних причин			З'ясувати на етапі прийняття клієнта, чи має клієнт визначені у цьому розділі операції та оцінити ризик таких операцій	Наказ № 465, розділ IV, п. 2–4 [8]
4.5 ** **	- здійснення передачі (отримання) активів клієнта до (з) України, використовуючи депозитарні установи, інші фінансові установи та небанківських надавачів платіжних послуг, місцем перебування та/або реєстрації яких є РФ та/або РБ; - перерахування коштів за межі України на підставі укладених додаткових угод переуступки боргу, взаємозаліку вимог за імпорними контрактами з метою виведення коштів на інші підприємства, в			З'ясувати на етапі прийняття клієнта, чи має клієнт визначені у цьому розділі операції та оцінити ризик таких операцій	Наказ № 465, розділ IV, п. 2–4 [8]

	тому числі в інші держави (юрисдикції); - перерахування коштів за межі України на підставі укладених додаткових угод переуступки боргу, взаємозаліку вимог за договорами позики (займів, кредитів, фінансової допомоги) з метою повернення запозичених коштів іншим підприємствам, у т. ч. в інші держави (юрисдикції) (відсутність повної інформації щодо загальної суми позики, встановлених/сплачених відсотків, що надає можливість повернення позик, сплати відсотків через багато років); - багаторазова оплата передплачених sim-карток та/або дороговартісних смартфонів; - отримання кредитів з метою купівлі товарів для третіх осіб; - здійснення через інтернет платежів на особові рахунки фізичних осіб під виглядом благодійних внесків; - здійснення розрахунків, пов'язаних із закупівлею товарів				

	військового призначення та подвійного використання, а також матеріалів, технологій і промислового устаткування для потреб комерційних структур, щодо яких діють міжнародні та національні санкційні обмеження				
Опитування проведено із залученням представника клієнта: ПІБ відповідальної особи клієнта Дата					
Відповідальна особа проводить опитування клієнта, на підставі аналізу ризиків, відображених в таблиці, з використанням офіційних та рекомендованих службою Державного фінансового моніторингу джерел встановлює клієнту відповідний рівень ризику					
Пункт таблиці 1	Підпункт таблиці 1	Неприйнятно високий рівень ризику****	Високий рівень ризику***	Середній рівень ризику**	Низький рівень ризику*
1	1				
2	2.1				
	2.2				
	2.3				
	2.4				
	2.5				
	2.6				
3	3.1				
	3.2				
	3.3				
4	4.1				
	4.2				
	4.3				
	4.4				
	4.5				
Усього (Кожний вид ризику – 1 бал, потім визначають кількість балів за кожним видом ризику в кожній категорії та обирають максимальний узагальнюючий показник)					

Узагальнений результат оцінки ризику			
Неприйнятно високий рівень ризику****	Високий рівень ризику***	Середній рівень ризику**	Низький рівень ризику*
Так/ні	Так/ні	Так/ні	Так/ні
Висновок: - ми приймаємо визначений рівень ризику: так/ні; - ми застосовуємо пом'якшувальні заходи щодо ризику: так/ні; - ми не приймаємо визначений ризик: так/ні ПБ, підпис відповідальної особи за складання опитувальника Дата			

Контрольні питання та завдання для самоперевірки

1. Яка мета Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» (надалі – Закон № 361)?

2. Які особи відносяться до іноземних діячів?

3. Назвіть дії аудиторської фірми у разі надходження від Держфінмоніторингу повідомлення з ненульовими кодами помилок за окремими фінансовими фінансового моніторингу повідомлення, зокрема повідомлення щодо відстеження (моніторингу) фінансових операцій.

4. Чим забезпечується проведення первинного фінансового моніторингу ?

5. Чи повинен СПФМ повідомляти спеціально уповноважений орган про порогові фінансові операції фінансові операції політично значущих осіб, членів їх сім'ї та /або осіб пов'язаних з політично значущими особами? Якщо відповідь – так, то в який спосіб?

6. Що таке внутрішні правила і програми фінансового моніторингу у СПФМ – аудиторської фірми?

7. Як кваліфікується заборона на здійснення переказу, конвертування, розміщення, руху активів пов'язаних з тероризмом та його фінансуванням, розповсюдженням зброї масового знищення та його фінансуванням, на основі резолюцій Ради Безпеки ООН, рішень іноземних держав, суду: зупинення фінансових операцій; замороження активів?

8. Що таке порогові та підозрілі операції? Чи повинен СПФМ повідомляти спеціально уповноважений орган про порогові фінансові операції з готівкою (внесення, переказ, отримання коштів)? Якщо відповідь – так, то в який спосіб?

9. Протягом якого періоду потрібно зберігати документи (у тому числі електронні) щодо осіб, яким СПФМ було відмовлено у встановленні ділових відносин та/або проведенні фінансових операцій?

10. За порушення у сфері ПВК/ФТ чи може бути юридична особа ліквідована за рішенням якого органу?

11. Розкрити сутність дефініції: «Фінансування розповсюдження зброї масового знищення».

12. Яким органом обліковується інформація про фінансову операцію, що підлягає фінансовому моніторингу?

13. Повідомлення про проведення операції незалежно від суми , на яку вони(а) проводяться здійснюється в певний період, який саме?

14. В який спосіб результати Національної оцінки ризиків враховуються суб'єктами первинного фінансового моніторингу?

15. Хто є кінцевий бенефіціарний власник?

16. СПФМ повинен повідомляти спеціально уповноважений орган про підозрілі фінансові операції (діяльність) або спроби їх проведення незалежно від суми, на яку вони проводяться, в який термін?

17. СПФМ повинен повідомляти спеціально уповноважений орган про порогові фінансові операції із переказу коштів за кордон (в тому числі до держав, віднесених Кабінетом Міністрів України до офшорних зон), в який термін?

18. Які повноваження мають суб'єкти державного фінансового моніторингу щодо встановлення регуляторних вимог для суб'єктів первинного фінансового моніторингу відповідно до Закону України «Про запобігання та протидію легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення»?

19. Які особливості та порядок відмови від встановлення або підтримання ділових відносин можуть бути визначені для СПФМ? Як регулюється обмін інформацією про такі відмови залежно від специфіки діяльності суб'єкта первинного фінансового моніторингу?

20. Надайте визначення, що таке первинний фінансовий моніторинг.

21. Надайте визначення, що таке відокремлений структурний підрозділ.

22. Хто здійснює державне регулювання і нагляд у сфері запобігання та протидії щодо постачальників послуг, пов'язаних з обігом віртуальних активів?

23. Протягом якого терміну СПФМ має зберігати документи (у тому числі електронні), їх копії, записи, дані, інформацію щодо заходів, вжитих з метою виконання вимог у сфері запобігання та протидії, зокрема щодо здійснення належної перевірки клієнтів?

24. Які особи відносяться до суб'єктів первинного фінансового моніторингу?

25. Надайте визначення, що таке максимально високий ризик, що не може бути прийнятий суб'єктом первинного фінансового моніторингу відповідно до внутрішніх документів з питань фінансового моніторингу

26. Надайте визначення що таке доходи одержані злочинним шляхом.

27. Хто такий представник клієнта ?

28. Що становлять собою санкції, які визнаються Україною відповідно до міжнародних договорів, рішень міждержавних об'єднань, міжнародних та міжурядових організацій, а також іноземних держав, щодо замороження активів, пов'язаних із тероризмом, його фінансуванням та розповсюдженням зброї масового знищення?

29. СПФМ повинен повідомляти спеціально уповноважений орган про порогові фінансові операції із переказу коштів за кордон (в

тому числі до держав, віднесених Кабінетом Міністрів України до офшорних зон), у який термін?

30. Протягом якого терміну після призначення відповідальний працівник повинен пройти навчання у сфері запобігання та протидії?

31. З якою частотою проводиться Національна оцінка ризиків?

32. Що таке віртуальний актив?

33. Протягом якого часу може бути застосовано захід впливу за порушення у сфері ПВК/ФТ відповідно до Закону № 361?

34. Який орган приймає рішення про застосування санкцій за порушення у сфері ПВК/ФТ передбачені КУпАП?

35. Назвіть і охарактеризуйте види відповідальності у сфері ПВК/ФТ.

36. Які види заходів впливу передбачені за порушення у сфері ПВК/ФТ відповідно законодавства.

37. Які зобов'язання суб'єкта первинного фінансового моніторингу щодо інформування клієнта виникають під час здійснення його ідентифікації відповідно до законодавства України у сфері запобігання та протидії легалізації доходів, фінансуванню тероризму та розповсюдженню зброї масового знищення?

38. Які дії або операції можуть свідчити про легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, відповідно до законодавства України у сфері фінансового моніторингу?

39. Які юридичні особи, що не є фінансовими установами та не належать до державних чи комунальних органів, створюються з метою захисту прав і свобод, задоволення суспільних інтересів без мети отримання прибутку, відповідно до законодавства України?

40. Ким забезпечується проведення первинного фінансового моніторингу ?

41. СПФМ повинен повідомляти спеціально уповноважений орган про порогові фінансові операції фінансові операції політично значущих осіб, членів їх сім'ї та /або осіб пов'язаних з політично значущими особами, в який термін?

42. Розкрийте механізми замороження активів.

43. Які суб'єкти державного фінансового моніторингу визначені законодавством України?

44. Чи передбачає законодавство України співпрацю з міжнародними організаціями, міждержавними об'єднаннями та іноземними

державами в сфері запобігання та протидії легалізації доходів отриманих злочинним шляхом?

45. Які є ознаки фінансових операцій, що підлягають обов'язковому фінансовому моніторингу?

46. Які критерії ризику аудиторська фірма повинна враховувати під час оцінки клієнта відповідно до ризик-орієнтованого підходу?

47. Які документи та дані аудиторська фірма зобов'язана зберігати після проведення належної перевірки клієнта?

48. Яку відповідальність може нести СПФМ – аудиторська фірма та її посадові особи у випадку невиконання обов'язків за Законом № 361?

49. Як аудиторська фірма повинна діяти у випадку, якщо клієнт відмовляється надати документи для проходження належної перевірки?

50. Назвіть права і обов'язки відповідального працівника з фінансового моніторингу.

ТЕМА 3

ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

3.1. Мета та загальні принципи аудиторської перевірки (МСА 200)

Мета аудиту фінансових звітів полягає в наданні аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності.

Аудит фінансової звітності є завданням з надання впевненості. Це означає, що в такому завданні наявні наступні елементи:

- тристоронні відносини між аудитором, відповідальною стороною (управлінським персоналом суб'єкта господарювання) та користувачами звітності;
- предмет – пакет фінансової звітності;
- відповідні критерії;
- процес виконання завдання;
- висловлення думки.

Критерієм відповідності для аудиту є концептуальна основа, застосована управлінським персоналом для складання фінансових звітів. Концептуальна основа, в свою чергу, розглядається у зв'язку з характером суб'єкта господарювання та метою фінансових звітів. Фінансові звіти можуть бути підготовлені для потреб конкретних користувачів (наприклад, звіти, що подаються до державного регуляторного органу або склад звітів визначено угодою з інвестором, або для загальних потреб широкого кола користувачів).

Концептуальна основа фінансової звітності – це загально прийняті правила бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що діють в певній юрисдикції, наприклад, Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО). Концептуальна основа може бути доповнена законодавчими та нормативними вимогами (наприклад, додаткові вимоги до розкриття інформації або обмеження застосування альтер-

нативних методів оцінки, які дозволені концептуальною основою). Аудитор повинен розглянути характер додаткових вимог (якщо вони є) та якщо вони суперечать застосованій концептуальній основі фінансової звітності, аудитор обговорює характер цих вимог з управлінським персоналом та можливість їх виконання шляхом додаткового розкриття інформації. Якщо це неможливо, аудитор розглядає, чи необхідно модифікувати аудиторський висновок у відповідності до МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора».

Застосована концептуальна основа фінансової звітності та облікові політики, вибрані та застосовані до важливих операцій та інших важливих подій має бути описана у примітках до фінансових звітів. Аудитор може порівняти методи та процедури облікової практики з вимогами існуючої концептуальної основи, що вважається прийнятною. Якщо аудитор робить таке порівняння та ідентифікує розбіжності, він має розглянути причини розбіжностей та того, чи може таке застосування методів та процедур облікової практики привести до оманливих фінансових звітів. Якщо аудитор доходить висновку, що концептуальна основа фінансової звітності, прийнята управлінським персоналом, не є прийнятною, він розглядає наслідки цього стосовно прийняття завдання (МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту») та висновку аудитора (МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»).

На завдання з аудиту фінансової звітності розповсюджуються етичні вимоги Кодексу етики МФБ, а також національні вимоги: чесність; об'єктивність; професійна компетентність та належна ретельність; конфіденційність; професійна поведінка.

Від аудиторської фірми вимагається встановлення політики та процедур, призначених для надання їй обґрунтованої впевненості в тому, що фірма та її персонал дотримуються відповідних етичних вимог. Відповідальним за дотримання етичних вимог робочою групою є партнер з завдання.

Аудитор повинен виконувати аудит відповідно до МСА, які містять основні принципи та важливі процедури, щодо виконання аудиту. Аудитор також може виконувати аудит відповідно до МСА та стандартів аудиту конкретної юрисдикції або країни.

При визначенні аудиторських процедур, які необхідно виконати для проведення аудиту відповідно до МСА, аудитор повинен дотримуватися усіх МСА, що стосуються конкретного завдання з аудиту. Якщо аудитор не виконав повністю вимоги всіх МСА, що стосуються конкретного завдання з аудиту, йому не слід заявляти про дотримання вимог МСА в аудиторському висновку.

Під час виконання аудиту від аудиторів може вимагатися дотримання інших професійних, законодавчих або нормативних актів, крім вимог МСА) В такому випадку аудитор виконує також додаткові аудиторські процедури, необхідні для дотримання вимог відповідних стандартів аудиту такої юрисдикції або країни.

Під час аудиту аудитор повинен усвідомлювати, що можуть існувати обставини, які є причиною суттєвого викривлення у фінансових звітах. Професійний скептицизм під час планування та виконання аудиторської перевірки означає, що аудитор критично оцінює, ставлячи під сумнів обґрунтованість отриманих аудиторських доказів та очікує на виявлення аудиторських доказів, які суперечать (чи ставлять під сумнів) достовірність документів, відповіді на запити та іншу інформацію, отриману від управлінського та найвищого управлінського персоналу. Аудиторські докази мають бути переконливими, достатніми та відповідними для формування обґрунтованих висновків, що їх буде покладено в основу аудиторської думки.

Аудиторська перевірка не може надати **абсолютну впевненість** у відсутності суттєвих викривлень у фінансовій звітності. Вона також не гарантує майбутньої життєздатності компанії, її ефективності чи результативності управління. Замість абсолютної впевненості аудитор надає **обґрунтовану впевненість**, яка визнає існування ризику невідповідності аудиторської думки.

Причини неможливості абсолютної впевненості

Ключові чинники, що обмежують можливість отримання абсолютної впевненості:

- **використання тестування.** Аудитор не перевіряє кожну операцію, а використовує вибірковий підхід, що дозволяє робити висновки про всю сукупність даних. Це ефективно, але не гарантує виявлення всіх помилок;

- **можливість змови.** Існує ризик, що керівництво або персонал компанії можуть вступити в змову, щоб приховати шахрайство. Це може обійти навіть найнадійніші системи внутрішнього контролю;

- **нехтування системами контролю.** Навіть якщо системи внутрішнього контролю існують, керівництво може їх ігнорувати або свідомо обходити, що ускладнює виявлення викривлень;

- **використання судження.** Аудитор повинен використовувати своє професійне судження для визначення характеру, термінів та обсягу аудиторських процедур, а також для оцінки зібраних доказів задля формування висновків. Це суб'єктивний елемент, що також обмежує абсолютну впевненість.

Тому в процесі аудиту застосовується концепція обґрунтованої впевненості, яка визнає, що існує ризик невідповідності аудиторської думки. Ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, коли фінансові звіти суттєво викривлені, відомий як «аудиторський ризик». Аудитор планує та виконує усі необхідні процедури таким чином, щоб зменшити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня, який узгоджується з метою перевірки. Цей підхід є практичним і дозволяє ефективно оцінити достовірність фінансової звітності, не вимагаючи неможливого.

Відповідальність за фінансові звіти має дві сторони. Аудитор несе відповідальність за формування та висловлення думки стосовно фінансових звітів. А за складання та подання фінансових звітів згідно із застосованою концептуальною основою фінансової звітності відповідальність несе управлінський персонал суб'єкту господарювання при здійсненні нагляду особами, яким довірено найвище управління. Аудит фінансових звітів не позбавляє управлінський персонал або найвищий управлінський персонал від їхньої відповідальності.

Відповідальність управлінського персоналу включає:

- розробку, впровадження та здійснення внутрішнього контролю складання та подання фінансових звітів, що не містять суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилок;

- вибір та застосування відповідних облікових політик;

- здійснення попередніх облікових оцінок, які є обґрунтованими за відповідних обставин.

За результатами аудиту аудитор висловлює думку у формі аудиторського висновку. Якщо висловлюється думка про повний пакет фінансових звітів загального призначення, складених відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, призначеної для досягнення достовірного подання, аудиторський висновок складається у відповідності до МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності».

Якщо висловлюється думка про фінансові звіти, складені відповідно до іншої основи обліку, або про компонент фінансових звітів загального або спеціального призначення, дотримання контрактних угод, узагальнених фінансових звітів, аудиторський висновок складається відповідно до МСА 800 «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення».

Умовно процес аудиту можливо розділити на кілька етапів.

1 етап – підготовчий. На цьому етапі здійснюються процедури прийняття клієнта і завдання, узгоджуються умови завдання, складається договір.

2 етап – планування перевірки. На цьому етапі розробляються стратегія аудиту та план аудиту.

3 етап – виконання завдання. На цьому етапі здійснюється збір аудиторських доказів, виконуються аудиторські процедури.

4 етап – завершальний етап, під час якого формується аудиторський висновок та звіт.

Крім того, на кожному з етапів здійснюються процедури контролю якості, запроваджені фірмою.

3.2. Узгодження умов завдань з аудиту (МСА 210).

Оцінка можливості проведення аудиту.

Договір на проведення аудиту. Процедури прийняття (оцінювання) потенційного клієнта

Прийняття завдань, продовження співпраці та виконання конкретних завдань з аудиту включає розгляд таких питань:

- чесність головних власників, ключового та найвищого керівництва суб'єкту господарювання;

- чи достатня компетентність групи з завдання для виконання аудиту та чи є в неї необхідні на це час та ресурси;

- чи зможуть фірма та група з завдання дотриматись відповідності етичним вимогам.

Аудитор і замовник повинні погодити умови завдання. Погоджені умови треба документувати в листі-угоді або в будь-якій іншій прийнятній формі договору. Лист-угода документує і підтверджує прийняття призначення аудитором, мету та обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед замовником і форму будь-яких звітів та висновків.

Основний зміст листа-угоди про проведення аудиторської перевірки відповідно до МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» включає такі складові:

- мету аудиторської перевірки фінансових звітів;

- відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти, встановлену в МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»;

- застосовану концептуальну основу фінансової звітності. Аудитору слід приймати завдання про аудиторську перевірку фінансових звітів тільки, якщо аудитор доходить висновку, що застосована концептуальна основа є прийнятною або якщо її обумовленості вимагає закон чи нормативний акт. Якщо аудитор вважає непринятною концептуальну основу, яка вимагається законом або нормативним актом, йому слід приймати завдання, тільки якщо недоліки концептуальної основи можна адекватно пояснити, щоби запобігти введенню користувачів в оману;

- обсяг аудиторської перевірки, в тому числі посилання на чинне законодавство, положення або норми професійних організацій, яких дотримується аудитор;

- форму будь-яких звітів і висновків або інший спосіб повідомлення результатів завдання;

- повідомлення про існування неминучого ризику того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими (неможливість отримання абсолютної впевненості);

- вимогу про необмежений доступ до всіх бухгалтерських записів, документації та іншої інформації, що її запитують у зв'язку з аудиторською перевіркою.

Додатково аудитор, якщо доречно, може включити до листа також наступні пункти:

- заходи, пов'язані з плануванням аудиторської перевірки;
- можливу необхідність отримання від управлінського персоналу письмових підтверджень, які стосуються пояснень, зроблених у зв'язку з аудиторською перевіркою;
- прохання про підтвердження замовником умов завдання шляхом підтвердження отримання ним листа-угоди;
- опис будь-яких інших листів, звітів чи висновків, які аудитор планує надати замовнику;
- порядок обчислення суми гонорару та форму розрахунків;
- домовленості про залучення інших аудиторів та експертів з деяких аспектів аудиторської перевірки;
- домовленості з попереднім аудитором, якщо він є, у випадку першої аудиторської перевірки;
- обмеження відповідальності аудитора, якщо існує така можливість;
- посилання на будь-які подальші угоди між аудитором та замовником.

Якщо аудитор одночасно є аудитором материнської компанії та аудитором дочірньої компанії, філії чи підрозділу, то на рішення аудитора про те, чи посилати окремий лист-угоду компоненту впливатимуть такі чинники:

- хто призначає аудитора-компонента;
- необхідність надання окремого аудиторського висновку про компонент;
- законодавчі вимоги;
- обсяг роботи, виконаної іншими аудиторами;
- частка власності материнської компанії;
- ступінь незалежності управлінського персоналу компанії.

Аудитор, що проводить перевірку за наступний звітний період (тобто є постійним аудитором компанії), має оцінити, чи вимагають поточні обставини перегляду умов завдання та чи необхідно оформити новий лист-угоду. Новий лист-угода може знадобитися у таких випадках:

- **зміна обставин:** значні зміни в діяльності клієнта, такі як реорганізація, зміна правової форми, нові бізнес-лінії, що суттєво впливають на аудиторський ризик.

- **нові вимоги:** зміни в законодавстві, бухгалтерських стандартах (наприклад, перехід на МСФЗ), або в аудиторських стандартах (МСА), які вимагають модифікації аудиторських процедур.

- **зміна структури управління:** зміни в керівництві або в системі внутрішнього контролю компанії, що може вплинути на достовірність фінансової звітності.

- **непорозуміння:** якщо аудитор виявить непорозуміння щодо обсягу завдання, характеру послуг або розміру винагороди, новий лист- угода допоможе врегулювати ці питання.

Зазвичай, аудитор та клієнт обговорюють ці зміни, і якщо вони є суттєвими, укладається новий лист-угода. Це забезпечує юридичний захист обох сторін і підтверджує взаємне розуміння характеру та обсягу роботи.

Якщо до завершення завдання клієнт просить змінити його на таке, що передбачає нижчий рівень впевненості, аудитор повинен ретельно проаналізувати причини такого запиту та потенційні наслідки для обсягу роботи.

Зміна завдання вважається обґрунтованою у таких випадках:

- **зміна обставин:** клієнт може змінити свої вимоги до послуги, наприклад, через зміну власника, або якщо потреба у високій впевненості зникла;

- **непорозуміння:** клієнт міг неправильно зрозуміти характер аудиторської перевірки чи супутніх послуг, які були запитані спочатку.

Необґрунтовані причини

Аудитор має відмовитися від зміни завдання, якщо є підозри, що клієнт намагається уникнути негативного висновку. Наприклад, якщо клієнт просить змінити аудит на огляд, тому що аудитор не може отримати достатні докази, і це може призвести до **думки із застереженням** або **відмови від висловлення думки**. У такому випадку, зміна завдання не є обґрунтованою.

Наслідки відмови

Якщо аудитор не може погодитися на зміну завдання, а клієнт не дозволяє продовжувати початкове завдання, аудитору слід

відмовитися від завдання. Це є критичним кроком для збереження професійної незалежності та об'єктивності. Після відмови, аудитор повинен з'ясувати, чи існує будь-яке договірне або інше зобов'язання (наприклад, перед регуляторними органами) повідомити інші сторони про обставини, які призвели до відмови.

3.3. Планування аудиту фінансової звітності (МСА 300)

Аудиторська діяльність являє собою високоефективний творчий процес, до якого не завжди можуть підійти жорсткі інструкції та вказівки. Але ж будь-який процес потребує точної його фіксації, що досягається через розробку і впровадження планування.

Під плануванням в аудиті розуміють два аспекти:

- розробку загальної стратегії аудиту (планування обсягів послуг, які надаються аудиторською фірмою; їх розподіл у часі, необхідні ресурси для конкретних завдань, нагляд, інструктаж, тощо);
- складання плану аудиту (планування конкретної аудиторської перевірки).

Обидва аспекти направлені на зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

Планування – це такий спосіб, який суттєво вплине на якість аудиторських послуг, на забезпечення виконання договірних вимог між аудиторською фірмою і замовником. Тому саме планування має бути в центрі уваги менеджменту аудиторських фірм при формуванні конкурентних переваг. Через це розглянемо, якими мають бути процедури планування аудиторської перевірки. Процедури складаються з визначення певного порядку дій персоналу.

Процес аудиту починається з моменту отримання замовлення від клієнта. З цього моменту починається і планування роботи. Під час отримання замовлення мають відбутися бесіди аудитора з керівництвом суб'єкта господарювання, бухгалтером, а можливо і власником. Наслідком цих спілкувань є отримання аудитором інформації щодо організаційно-правової форми діяльності суб'єкта, що перевіряється, специфіки бізнесу, порядку складання фінансової і податкової звітності. Завершується етап попереднього планування підготовкою угоди на проведення аудиту чи на виконання завдання з погоджених процедур, розробленням загальної стратегії аудиту. Міжна-

родні стандарти рекомендують в цьому випадку користуватися листом-угодою і надіють його приклад [3].

У вітчизняній практиці найчастіше застосовуються саме договірні відносини, листування між сторонами є не таким розповсюдженим.

Під час підписання угоди аудитор має упевнитися в тому, що замовник чітко розуміє, в чому ж полягають завдання аудиту, узгоджені процедури та умови завдання.

Крім того, в угоді доречно приділити увагу таким питанням: вимогам законодавства щодо замовника і виконавця (аудиторської фірми, аудитора), правам та обов'язкам сторін; періоду перевірки, строкам проведення перевірки; вартості аудиторських послуг, механізму змін вартості за різних обставин (збільшення строків перевірки, залучення інших спеціалістів (оцінювачів, експертів, юристів тощо), збільшенню обсягу перевірки; штрафним санкціям, форс-мажорним обставинам.

Розпочавши безпосереднє планування робіт згідно укладеної угоди, в першу чергу, аудитору слід детально вивчити специфіку роботи підприємства, що перевіряється. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» визнається за методологічну базу під час вивчення аудитором цього питання. Знання про бізнес клієнта важливі тому, що саме специфіка його господарської діяльності може суттєво вплинути на результати фінансової діяльності, розрахунки з бюджетом з податку на прибуток, податку на додану вартість, фондами соціального страхування тощо.

Аудитор з'ясовує відповіді на такі питання:

- умови діяльності замовника (ринки, конкуренція, покупці, специфіка бухгалтерського обліку, нормативно-правова база тощо);
- структура управління підприємства-замовника, його організаційно-правова форма діяльності;
- вид господарчої діяльності (виробнича діяльність, оптова, роздрібна торгівля, фінансові послуги, зовнішньоекономічна діяльність тощо).

Джерелами інформації для аудитора можуть бути право-установчі документи суб'єкта господарювання, результат спілкування з управлінським персоналом компанії, вивчення положень

чинного законодавства з складання фінансової звітності, оподаткування. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» джерелами отримання інформації щодо бізнесу клієнта визначає спілкування з внутрішніми аудиторами та з іншими аудиторами, юристами, консультантами, які надавали послуги цьому суб'єкту господарювання. Як свідчать проведені автором опитування, перелічені джерела не є поширеними у вітчизняній практиці.

Рекомендації щодо планування аудиторської перевірки викладені у Міжнародному стандарті аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Але його не слід ігнорувати і при складанні загального плану під час виконання завдання з погоджених процедур.

Аудитор повинен планувати характер, час та обсяг керування і нагляду за членами групи з виконання завдання, а також перевірку їхньої роботи. Аудитор планує природу, час та обсяг керування й нагляду за членами групи з виконання завдання на основі оцінених ризиків суттєвих викривлень. Якщо оцінений ризик суттєвих викривлень зростає, аудитор зазвичай збільшує обсяг та час на керування та нагляд за членами групи з виконання завдання, а також більш детально перевіряє їх роботу. Аналогічно цьому аудитор планує характер, час та обсяг перевірки роботи групи з виконання завдання в залежності від знань та компетентності окремих членів групи, які використовують завдання.

Загальна стратегія аудиту і план аудиту мають бути задокументовані. Обсяги і формат документування залежать від багатьох чинників: від завдання, що поставлено перед аудитором під час перевірки; розміру підприємства, яке перевіряється; від складності господарських операцій. Зразкові формати документування мають бути затверджені внутрішньофірмовими стандартами аудиторських фірм.

3.4. Аудиторська документація (МСА 230)

Аудиторська документація – це запис виконаних аудиторських процедур (включаючи планування аудиту), отриманих відповідних аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор. Своєчасна підготовка достатньої та відповідної аудиторської документації до-

помагає підвищити якість аудиту та дозволяє провести ефективну перевірку огляду та оцінку отриманих аудиторських доказів та висновків, зроблених аудитором до остаточного завершення аудиторського висновку. Документація, підготовлена під час виконання роботи є більш точною, ніж документація, підготовлена в подальшому.

Основною метою своєчасної підготовки аудиторської документації є:

- забезпечити достатній та відповідний запис основи для аудиторського висновку;
- підготувати докази того, що аудиторська перевірка виконана відповідно до МСА та застосованих законодавчих та нормативних вимог.

Крім того, аудиторську документацію використовують для інших цілей, включаючи:

- допомогу аудиторській групі в плануванні та виконанні аудиторської перевірки;

- допомогу членам групи, відповідальним за нагляд, в керуванні роботою аудиторів та нагляді за нею, а також виконанні обов'язків з перевірки якості відповідно до МСА 220 «Управління якістю аудиту фінансової звітності»;

- надання можливості аудиторській групі звітувати про свою роботу;

- збереження запису питань постійної важливості для майбутніх аудиторських перевірок;

- надання можливості досвідченому аудиторів виконувати перевірку та огляд якості завдання відповідно до МСКЯ 1, 2;

- надання можливості досвідченому аудиторів проводити зовнішні перевірки відповідно до застосованих законодавчих, нормативних або інших вимог.

Характер аудиторської документації наведено нижче.

Аудиторська документація з конкретного завдання аудиту збирається в аудиторський файл. Вона повинна бути підготовлена таким чином, щоб досвідчений аудитор, який не мав попереднього відношення до аудиторської перевірки, зрозумів:

- характер, час та обсяг аудиторських процедур, виконаних для відповідності вимогам МСА та застосованим законодавчим та регуляторним вимогам;

- результати аудиторських процедур та отримані аудиторські докази;

- важливі питання, які виникли під час аудиту, та висновки щодо цих питань.

Форма, зміст та обсяг аудиторської документації залежать від таких чинників, як:

- характер аудиторських процедур, які слід виконати;
- ідентифіковані ризики суттєвих викривлень;
- ступінь судження, потрібного під час виконання роботи та оцінки її результатів;

- важливість отриманих аудиторських доказів;
- характер та обсяг ідентифікованих винятків;
- потреба документувати висновок або основу для висновку у разі, якщо їх важко визначити, розглядаючи документацію про виконану роботу або отримані аудиторські докази;

- методологія та використаний інструментарій аудиторської перевірки, тощо

До важливих питань, що документуються належать:

- питання, які призводять до суттєвих ризиків (як визначено в МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення»);

- результати аудиторських процедур, які вказують: а) на те, що фінансова інформація може бути суттєво викривлена або б) на необхідність переглянути попередню оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення та дії аудитора відповідно до цих ризиків;

- обставини, що створюють значні труднощі для аудитора у застосуванні необхідних аудиторських процедур;

- отримані дані, що можуть призвести до модифікації аудиторського висновку.

Аудитор повинен своєчасно документувати обговорення важливих питань з управлінським персоналом та іншими особами.

Якщо аудитор ідентифікував інформацію, що суперечить остаточному висновку аудитора щодо важливого питання або є несумісною з ним, аудитор повинен задокументувати, як він вирішив проблему суперечності або несумісності при формуванні остаточного висновку.

Якщо аудитор вважає за необхідне відхилитися від основного принципу або важливої процедури (що встановлені відповідними МСА), які є доречними за конкретних обставин аудиторської перевірки, він повинен документувати, які виконані альтернативні процедури досягають мети аудиторської перевірки, та причини відхилення, якщо інакше це незрозуміло.

В документах повинна бути ідентифікація виконавця аудиторської роботи та дати її завершення, а також особи, яка перевіряла документацію, дати та обсягу такої перевірки.

Аудиторська фірма повинна установлювати політику та процедури своєчасного завершення формування аудиторських файлів. МСУЯ 1 встановлює термін 60 днів після дати аудиторського висновку як достатній для завершення формування остаточного аудиторського файлу.

Після завершення формування остаточного аудиторського файлу не слід вилучати або викидати аудиторську документацію до кінця періоду зберігання. Відповідно до МСУЯ 1 період зберігання документів для завдань з аудиту становить не менш п'яти років від дати аудиторського висновку або дати аудиторського висновку групи, якщо вона пізніша. Аудиторська фірма повинна установлювати політику та процедури зберігання документації з завдань.

Закон № 2258, що стосується документування аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, висуває більш жорсткі вимоги. За статтею 39 «Зберігання документації» суб'єкт аудиторської діяльності зберігає робочі документи та всі звіти протягом щонайменше семи років з дати завершення виконання завдання з аудиту фінансової звітності або їх створення, якщо виконання завдання з аудиту фінансової звітності не завершено.

Всі зміни в аудиторській документації після завершення формування остаточного аудиторського файлу повинні документувати (незалежно від характеру модифікацій або доповнень) особу, що внесла зміни, дату, причини, вплив, якщо він є, на висновки аудитора, перелік виконаних нових або додаткових процедур, отриманих аудиторських доказів та нові висновки.

Робочі документи є власністю аудиторської фірми. Доступ до них може бути наданий за згодою клієнта іншому аудитору. Авто-

ром було розроблено і впроваджено в аудиторську практику ряд робочих документів.

3.5. Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності (МСА 240) та розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності (МСА 250)

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

Однією з причин викривлення фінансової звітності може бути шахрайство. Аудитор повинен визнавати можливість існування суттєвих викривлень внаслідок шахрайства незалежно від досвіду минулої співпраці з суб'єктом господарювання та дотримуватися професійного скептицизму щодо чесності управлінського та найвищого управлінського персоналу (табл. 3.1, табл. 3.2). Згідно до п. 27 МСА 240 аудитор повинен розглядати оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства як значні ризики.

Таблиця 3.1

Типи доходів, що схильні до викривлення

Тип доходу, схильного до викривлення	Потенційні схеми шахрайства
1	2
Доходи від реалізації продукції (доходи від операційної (фінансової (за наявності)) діяльності завищені через передчасне визнання доходу або відображення фіктивних доходів в обліку, ігнорування принципу превалювання сутності над формою (заміна договорів купівлі продажу на договори комісії, консигнації, довірчого управління))	Завищення обсягів продажу, фіктивні угоди, передчасне визнання
Доходи від надання послуг	Завищення обсягів, фіктивні угоди, передчасне визнання
Доходи майбутніх періодів	Невиправдане перенесення доходу для покращення показників

Продовження табл. 3.1

1	2
Доходи від операцій пов'язаними особами; відсутність розкриття інформації щодо пов'язаних осіб у ФЗ	Приховані операції, маніпуляції з цінами
Інші операційні доходи відсутність розкриття інформації щодо інших операційних доходів	Непрозоре визнання доходів від штрафів, компенсацій тощо
Фінансові доходи (відсотки, дивіденди)	Завищення очікуваних надходжень, фіктивні інвестиції
Доходи від інвестиційної діяльності	Доходи можуть бути занижені через існування тиску або мотивування управлінського персоналу (приховування банкрутства або доведення до банкрутства)
Доходи від зовнішньоекономічної діяльності	Доходи можуть бути викривлені (занижені) через невірне визнання в національній/іноземній валюті через коливання курсів валют, також викривлені доходи, що підпадають під регулювання ст 39 ПКУ (щодо трансфертного ціноутворення)
Тип доходу, схильного до викривлення	Потенційні схеми шахрайства
Доходи, що визнаються через взаємозалік зустрічних однорідних вимог	Доходи можуть бути викривлені (занижені) через невірну оцінку
Дохід, що формується через готівкові надходження (роздрібна або дрібнооптова торгівля)	Привласнення готівки, заниження доходу

МСА розрізняють поняття шахрайства та помилки. Помилка означає ненавмисне викривлення, включаючи пропуск суми або розкриття, наприклад, помилку при збиранні або обробці даних, на основі яких готуються фінансові звіти; невірне облікове твердження внаслідок пропуску або невірної інтерпретації фактів; помилку в застосуванні облікових принципів щодо вимірювання, визнання, класифікації, подання або розкриття.

Відповідальність аудитора за виявлення суттєвих викривлень внаслідок шахрайства: аудитор не може гарантувати абсолютну впевненість, але він повинен отримати достатню (або обґрунтовану) впевненість, що фінансові звіти в цілому не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок. Тому МСА встановлюють правила, які аудитор має виконувати під час аудиту:

Таблиця 3.2

Типи навмисних викривлень

Викривлення, що є результатом неправдивої фінансової звітності	Викривлення, що є результатом незаконного привласнення активів
Пропуск сум або розкриття у фінансових звітах з метою введення в оману користувачів за допомогою маніпуляції, фальсифікації, внесення змін до облікових записів чи первинних документів; невірне подання або навмисний пропуск в звітах подій, операцій або іншої важливої інформації	Крадіжка активів суб'єкта господарювання
	Привласнення грошових надходжень
	Викрадення фізичних активів або інтелектуальної власності
Уникнення управлінським персоналом контролю, який справляє враження ефективного функціонування: - здійснення фіктивних записів в журналах реєстрації; - невідповідна корекція припущень та зміна суджень під час оцінки залишків на рахунках; пропуск, дострокове або запізніле визнання в звітах подій та операцій звітного періоду; приховування або нерозкриття фактів, що можуть впливати на суми, відображені в фінансових звітах; - участь в складних операціях, які невірно відображають фінансовий стан або фінансові показники суб'єкта господарювання; - внесення змін в записи та умови, що відносяться до важливих та незвичних операцій	Примусження суб'єкта господарювання до оплати неотриманих товарів та послуг
	Використання активів суб'єкта господарювання у власних цілях
	Незаконне привласнення активів часто супроводжується невірними або викривленими записами чи документами для приховування факту відсутності активів або використання їх як застави без відповідного дозволу

1. Аудитор повинен розглядати ризик шахрайства під час проведення аудиторської перевірки та розробки процедур виявлення суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

2. Аудитор повинен постійно оцінювати отриману інформацію та аудиторські докази на ознаки можливого існування суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

3. Можливість впливу на фінансові звіти суб'єкта господарювання суттєвих викривлень внаслідок шахрайства має бути повідомлена членам групи з завдання на етапі планування, а також відслідковуватися на етапі перевірки. Партнер з завдання визначає, хто з членів групи прийматиме участь в обговоренні, а також з якими питаннями слід ознайомити інших членів групи.

4. Аудитор повинен виконати процедури оцінки ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства:

- запит найвищому управлінському персоналу та управлінському персоналу та отримання розуміння нагляду за процесами управління для ідентифікації та реагування на ризики шахрайства та внутрішнім контролем, який було встановлено для зменшення цих ризиків (чи здійснює управлінський персонал ризики того, що фінансові звіти можуть містити суттєві викривлення внаслідок шахрайства; які процеси він використовує для ідентифікації та реагування на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на суб'єкті господарювання; яким чином здійснюється інформування найвищого управлінського персоналу щодо процесів ідентифікації та реагування на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на суб'єкті господарювання; яким чином управлінський персонал інформує працівників про свої погляди на практику ведення бізнесу та етичну поведінку; чи має управлінський персонал, внутрішній аудит та інші відповідні підрозділи суб'єкта господарювання відомості про наявні, підозрювані або очікувані випадки шахрайства, що впливають на суб'єкт господарювання);

- розгляд кількості присутніх факторів ризику шахрайства (аналіз інформації, отриманої з запитів, чи вказує вона на наявність одного чи декількох факторів ризику шахрайства). Факторами ризику шахрайства можуть бути: неефективне середовище контролю; система заохочування керівництва в залежності від результатів діяльності; залежність отримання додаткового фінансування від показників звітності;

- вивчення будь-яких незвичних або неочікуваних зв'язків, які було ідентифіковано під час проведення аналітичних процедур;

- розгляд іншої інформації, яка може допомогти в ідентифікації ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

5. Аудитор повинен оцінювати ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства не тільки на рівні фінансової звітності в цілому, але і на рівні класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів інформації. Ті з оцінених ризиків, що можуть призвести до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, вважаються значними, і, відповідно, аудитор повинен знову провести оцінку структури відповідного внутрішнього контролю в значно більшому обсязі та визначити, чи застосовувались вони (виконати тести контролю).

6. У відповідь на оцінені ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на рівні фінансових звітів аудитор повинен визначити загальні дії (питання призначення персоналу та нагляду за ним, розгляд облікової політики суб'єкта) та розробити та виконати подальші аудиторські процедури по суті, спеціально розроблені для ризиків, які вважаються значними на рівні тверджень.

7. У відповідь на уникнення внутрішнього контролю управлінським персоналом аудитор розробляє та виконує аудиторські процедури для:

- тестування відповідності облікових записів та коригувань, зроблених під час підготовки фінансових звітів;
- перевірки облікових оцінок щодо розбіжностей, які можуть призвести до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства;
- отримання розуміння бізнесового обґрунтування значних операцій, про які аудитору стало відомо, та які виходять за рамки звичайного для суб'єкта господарювання бізнесу або виглядають незвичними з точки зору розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища.

8. Наприкінці аудиторської перевірки, коли формується загальний висновок щодо відповідності фінансових звітів в цілому, аудитор повинен розглянути, чи не вказують докази, отримані за результатами аудиторських процедур, на невиявлений раніше ризик суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Ідентифіковані викривлення звітності розглядаються з точки зору можливого шахрайства та наслідків для інших аспектів аудиту. Якщо аудитор вважає, що викривлення є або може бути результатом шахрайства з участю управлінського персоналу високого рівня, він повинен повторно оцінити

ризика суттєвих викривлень внаслідок шахрайства та їх вплив на характер, час та обсяг аудиторських процедур, а також повторно розглянути надійність доказів, отриманих раніше.

9. Аудитор повинен отримати письмові пояснення управлінського персоналу, що він визнає свою відповідальність за розробку і впровадження внутрішнього контролю для попередження та виявлення шахрайства; він розкрив аудитору результати своєї оцінки ризиків та своє знання щодо шахрайства або підозрюваного шахрайства, що впливає на суб'єкт господарювання та його фінансові звіти.

10. Якщо аудитор ідентифікував шахрайство або отримав інформацію, що вказує на можливість існування шахрайства, він повинен якнайскоріше проінформувати про це управлінський персонал відповідного рівня. Якщо аудитор ідентифікував шахрайство з участю управлінського персоналу, найманих працівників, що відіграють важливу роль у внутрішньому контролі, або інших осіб, коли шахрайство призводить до суттєвих викривлень, аудитор повинен якнайскоріше проінформувати про це керівний персонал найвищого рівня.

11. Аудитор повинен якнайскоріше ознайомити найвищий управлінський та управлінський персонал відповідного рівня відповідальності з суттєвими слабкостями структури або впровадження внутрішнього контролю щодо попередження та виявлення шахрайства, про яке аудитору стало відомо.

12. Якщо в результаті викривлення, що є наслідком шахрайства чи підозрюваного шахрайства, аудитор стикається з обставинами, які ставлять під сумнів можливість продовження виконання аудиторської перевірки, аудитор повинен: розглянути свою професійну та юридичну відповідальність та можливість відмови від виконання завдання.

13. Аудитор повинен задокументувати наступні питання:

- важливі рішення, досягнуті під час обговорень з членами групи з завдання щодо чутливості фінансових звітів до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства;
- ідентифіковані та оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансових звітів та на рівні стверджень;
- загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на рівні фінансових звітів на характер, час і

обсяг аудиторських процедур, а також зв'язок між цими процедурами та оціненими ризиками суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні стверджень;

- результати аудиторських процедур включно з процедурами, розробленими для відповіді на можливість уникнення контролю управлінським персоналом;

- інформування управлінського та найвищого управлінського персоналу, законодавчих органів та інших щодо шахрайства;

- причини висновку про невідповідність припущення про наявність ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства щодо визнання доходів.

Обсяг документації аудитор визначає на основі свого професійного судження.

Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності (МСА 250)

Аудитор повинен враховувати вплив невідповідності суб'єктів господарювання законам і нормативним актам на фінансові звіти під час планування та виконання аудиторських процедур. Виявлення невідповідності, незалежно від суттєвості, ставить під сумнів порядність управлінського персоналу і працівників та потребує аналізу можливого впливу на інші аспекти аудиторської перевірки.

Невідповідність означає бездіяльність або такі дії (навмисні і ненавмисні) з боку суб'єкта господарювання, що його перевіряють, які суперечать чинному законодавству або нормативним актам. До таких дій належать операції, здійснені самим суб'єктом господарювання (а також від його імені або за його дорученням), управлінським персоналом чи працівниками суб'єкта господарювання.

Визначення того, чи є певна дія порушенням законодавства, як правило виходить за межі професійної компетенції аудитора. Але рівень професійної підготовки аудитора, його досвід, розуміння суб'єкта господарювання і галузі можуть дозволити йому зробити припущення, що окремі дії, які привернули його увагу, містять ознаки невідповідності законам і нормативним актам.

Відповідальність за здійснення діяльності суб'єкта господарювання згідно з законами та нормативними актами несе управлінський персонал. На нього покладена також відповідальність за запобі-

гання фактам невідповідності законодавству і за виявлення таких фактів.

Аудитор не несе і не може нести відповідальність за запобігання фактам невідповідності законодавству. Проте, проведення щорічної аудиторської перевірки може мати стримуючий ефект.

Особливої уваги потребує знання законодавчих і нормативних актів:

1. Аудитор під час планування і проведення аудиторської перевірки повинен враховувати, що аудиторська перевірка може виявити обставини (чи події), які б могли поставити під сумнів відповідність діяльності суб'єкта господарювання законам і нормативним актам.

2. Аудитор повинен мати загальне розуміння тих законодавчих і нормативних вимог, які застосовуються до суб'єкта господарювання й галузі, а також отримати загальне уявлення про відповідність діяльності суб'єкта господарювання цим вимогам.

Процедури для отримання загального розуміння законів і нормативних актів включають:

- використання наявної інформації про галузь та бізнес суб'єкта господарювання, регуляторні та інші зовнішні фактори;
- запит до управлінського персоналу щодо законів чи нормативних актів, які можуть мати значний вплив на діяльність суб'єкта господарювання, та щодо політики і процедур суб'єкта господарювання стосовно відповідності законам і нормативним актам;
- обговорення з управлінським персоналом політики або процедур, прийнятих для виявлення, оцінювання й відображення в обліку судових позовів і оцінок;
- обговорення законодавчих та нормативних вимог з аудиторами дочірніх підприємств в інших країнах.

3. Після одержання загального розуміння, аудитор повинен виконати подальші аудиторські процедури, спрямовані на виявлення невідповідності законам і нормативним актам, які варто розглянути, складаючи фінансові звіти, а саме:

- надіслати запит до управлінського персоналу щодо того, чи відповідає діяльність суб'єкта господарювання таким законам і нормативним актам;
- перевірити листування з відповідними регулювальними органами й органами, що надають ліцензії.

4. Далі аудитор у слід одержати достатні й належні аудиторські докази відповідності тим законам і нормативним актам, які, на думку аудитора, впливають на визначення суттєвих сум і інформації, що розкривається у фінансових звітах. Аудиторові слід мати достатнє розуміння цих законів і нормативних актів для того, щоб урахувати їх під час аудиторської перевірки тверджень, які стосуються визначення сум, що підлягають відображенню в обліку, та інформації, що розкривається у фінансовій звітності.

5. Аудитор повинен одержати письмові пояснення і підтвердження управлінського персоналу про те, що аудитор у повідомленні усі відомі (чи можливі) факти невідповідності законам і нормативним актам, вплив яких слід урахувати при підготовці фінансових звітів. Якщо свідчень протилежного немає, аудитор має право припустити, що діяльність суб'єкта господарювання відповідає цим законам та нормативним актам.

6. Якщо аудитор у стає відома інформація, яка стосується можливої невідповідності законодавству, йому слід одержати розуміння характеру такої невідповідності й обставин, за яких вона виникла, а також отримати іншу достатню інформацію, необхідну для оцінювання можливого впливу такої невідповідності на фінансові звіти.

7. Коли аудитор вважає, що може мати місце невідповідність законодавству, йому слід документально оформити виявлені обставини й обговорити їх з управлінським персоналом.

8. Якщо неможливо отримати необхідну інформацію про підозрюваний факт невідповідності законодавству, аудитор повинен урахувати вплив недостатності аудиторських доказів на аудиторський висновок.

9. Аудитор у слід врахувати наслідки невідповідності законодавству в зв'язку з іншими аспектами аудиторської перевірки, зокрема, з достовірністю пояснень управлінського персоналу та, за потреби, переглянути оцінку ризику і достовірність пояснень управлінського персоналу.

10. Інформація про невідповідність законодавству повідомляється управлінському персоналу суб'єкта господарювання, користувачам аудиторського висновку щодо фінансових звітів та регулятивним і правоохоронним органам (якщо законодавство встановлює такий обов'язок).

Аудитор повинен у найкоротший строк повідомити найвищий управлінський персонал про виявлені факти невідповідності або одержати аудиторські докази того, що вони належним чином проінформовані про факти невідповідності, які привернули увагу аудитора. Проте, він може цього не робити за відсутності наслідків або в несуттєвих випадках. Якщо, на думку аудитора, невідповідність діяльності законодавству є навмисною й суттєвою, аудитор повинен негайно повідомити про виявлений факт. Якщо аудитор має підстави думати, що члени вищого управлінського персоналу причетні до факту невідповідності законодавству, то аудитор має сповістити про це органи управління наступного рівня, якщо такий існує. Якщо органів наступного рівня немає, або є підстави вважати, що його повідомлення не буде прийнято до уваги, аудитор повинен звернутися по юридичну консультацію.

11. Коли аудитор виявляє суттєві невідповідності у фінансових звітах, він повинен модифікувати свою думку, щоб відобразити цей факт. Існують різні сценарії, що визначають тип модифікації.

Невідповідність, що суттєво впливає на фінансові звіти

Якщо аудитор робить висновок, що факт невідповідності суттєво впливає на фінансові звіти і не був належним чином відображений у них, він повинен висловити одну з двох наступних думок.

Думка із застереженням: висловлюється, коли невідповідність є суттєвою, але не настільки поширеною, щоб викривити фінансові звіти в цілому.

Негативна думка: висловлюється, коли невідповідність є настільки суттєвою та всеохоплюючою, що фінансові звіти не відображають справедливу та достовірну інформацію.

Обмеження аудиторського обсягу

Обмеження, спричинене суб'єктом господарювання: якщо компанія перешкоджає аудитору отримати достатні аудиторські докази, які підтверджують невідповідності, що можуть бути суттєвими, аудитор повинен висловити **думку із застереженням** або **відмовитися від висловлення думки**. Відмова від думки застосовується, коли обмеження є настільки суттєвим, що аудитор не може сформулювати думку взагалі.

Обмеження, спричинене обставинами: якщо аудитор не може визначити, чи мав місце факт невідповідності, через обставини, не

пов'язані з діями клієнта (наприклад, втрата документів в результаті стихійного лиха), він повинен розглянути, як це вплине на його аудиторську думку. У цьому випадку аудитор може також висловити думку із застереженням або відмовитися від висловлення думки, залежно від суттєвості обмеження (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Відповідальність аудитора за повідомлення інформації про невідповідність законодавству

12. Аудитор може відмовитися від проведення аудиторської перевірки, якщо суб'єкт господарювання не вживає жодних заходів для

усунення тих недоліків, усунення яких аудитор вважає потрібним за даних обставин, навіть якщо невідповідність не має суттєвого впливу на фінансові звіти.

13. Відповідно до Кодексу етики МФБ, якщо теперішній аудитор одержить запит від запропонованого наступного аудитора, йому слід повідомити останнього про те, чи є професійні причини, через які запропонованому аудитору слід відмовитися від завдання.

3.6. Оцінка ризиків суттєвого викривлення та визначення суттєвості. Аудиторський ризик і його складові. Суттєвість в аудиті (MCA 200, MCA 315, MCA 320)

Аудиторський ризик – ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, коли фінансові звіти суттєво викривлені. Аудиторський ризик – це функція ризику суттєвого викривлення та ризику невиявлення.

Аудитор, оцінюючи аудиторський ризик, повинен оцінювати вплив шахрайства та помилок на ризик суттєвого викривлення фінансової звітності.

Ризик суттєвого викривлення – це ризик того, що фінансові звіти суттєво викривлені до аудиторської перевірки. Він складається з двох компонентів: властивий ризик та ризик контролю.

Ризик невиявлення – це ризик того, що аудитор не виявить викривлення, яке існує в твердженні і може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями. Також ризик невиявлення є функцією ефективності аудиторської процедури та її застосування аудитором (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Компоненти аудиторського ризику

Ризик невиявлення існує тому, що аудитор не перевіряє всю фінансову інформацію, а також є можливість, що аудитор може обрати

невідповідну аудиторську процедуру, неправильно застосувати відповідну аудиторську процедуру або неправильно тлумачити результати аудиторської перевірки. Ці чинники можна врахувати за допомогою відповідного планування, належного призначення персоналу до групи з завдання, застосування професійного скептицизму та нагляду і огляду виконаної аудиторської роботи.

Поняття ризику суттєвого викривлення: на загальному рівні фінансових звітів; на рівні класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації.

Ризик суттєвого викривлення розглядається на загальному рівні фінансових звітів та в зв'язку з класами операцій, залишками на рахунках, розкриттям інформації та пов'язаними з нею твердженнями (рис. 3.3).

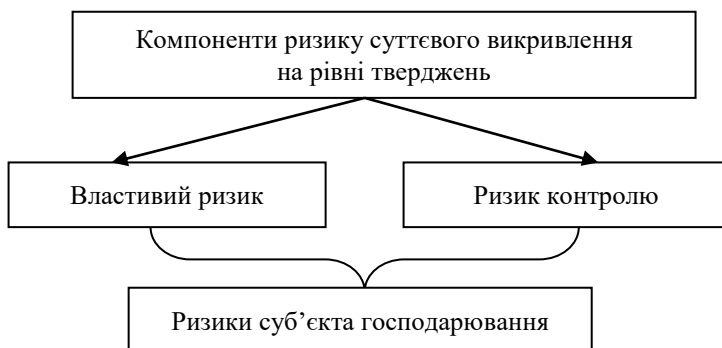


Рис. 3.3. Компоненти ризику суттєвого викривлення

Ризик суттєвого викривлення на загальному рівні фінансових звітів означає ризики викривлення, що стосуються всіх фінансових звітів в цілому, та потенційно може впливати на багато тверджень. Ризики такого характеру часто пов'язані з середовищем контролю суб'єкта господарювання та необов'язково є ризиками, які можна ідентифікувати щодо конкретних тверджень на рівні класу операцій, залишку на рахунку або розкриття інформації.

Ризик суттєвого викривлення на рівні класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації впливає на визначення характе-

ру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур на рівні тверджень.

Властивий ризик (невід’ємний) – це чутливість твердження до викривлення, яке може бути суттєвим, окремо або в сукупності з іншими твердженнями, якщо припустити, що немає відповідних процедур контролю.

Ризик контролю – це ризик того, що не можна буде своєчасно запобігти викривленню, яке може відбутися у твердженні та бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, або його не можна буде своєчасно виявити та виправити за допомогою системи внутрішнього контролю суб’єкта господарювання.

Процес аудиту пов’язаний з застосуванням професійного судження при розробці аудиторського підходу шляхом застосування його до тих аспектів, що можуть бути невірними (тобто, визначаючи потенційні викривлення, що можуть виникнути) на рівні тверджень та виконання аудиторських процедур відповідно до оцінених ризиків з метою отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів.

Для того, щоб зменшити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня аудиторі необхідно розглянути оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень та компенсувати його ризиком невиявлення. При заданому рівні аудиторського ризику прийнятний рівень ризику невиявлення обернено пропорційній оцінці ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень.

Чим більший ризик суттєвого викривлення існує, на думку аудитора, тим менший ризик невиявлення можна прийняти. І, навпаки, чим менший ризик суттєвого викривлення існує, на думку аудитора, тим більший ризик невиявлення можна прийняти.

Суттєвість

Суттєвість розглядається з точки зору важливості інформації для користувачів фінансової звітності. Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Аудитори використовують концепцію суттєвості як фундаментальну основу для двох ключових етапів аудиту: планування та оцінки аудиторських доказів.

Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском або неправильним відображенням. На етапі планування суттєвість допомагає визначити важливі, нетипові статті та рахунки, а також потенційні помилки, які потребують особливої уваги в процесі аудиту. Під час оцінки зібраних аудиторських доказів концепція суттєвості є вирішальною для формування обґрунтованої думки щодо фінансової звітності, яка відображається в аудиторському висновку. Суттєвість має як якісні, так і кількісні характеристики. У практиці аудиту найбільш поширеним є застосування кількісних критеріїв суттєвості, які виражаються у відносних величинах (відсотках або частках) від певних базових показників фінансової звітності. Ці відносні величини можуть встановлюватися як у вигляді точкових значень, так і у вигляді діапазонних меж. Ключовими етапами оцінки суттєвості є:

1. Попереднє судження про суттєвість.
2. Оцінка сегмента аудиту з урахуванням попереднього судження.
3. Визначення загальної похибки у сегменті аудиту.
4. Оцінка сукупної похибки.
5. Порівняння сумарної оцінки похибки з попереднім судженням про суттєвість.

Таким чином, суттєвість скоріше виступає певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка має бути притаманною інформації, щоб вона стала корисною.

Оцінка суттєвості є предметом професійного судження аудитора.

Рівні суттєвості:

- фінансова звітність в цілому;
- сальдо окремих рахунків, класів операцій та інформації, що розкривається.

Аудитор повинен оцінювати суттєвість, визначаючи характер, розрахунок часу та обсяг аудиторських процедур, а також, оцінюючи наслідки викривлень.

Взаємозв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком

Між суттєвістю й аудиторським ризиком є зворотний взаємозв'язок, тобто, чим вище рівень суттєвості, тим нижче аудиторський ризик і навпаки. Аудитор враховує цей зв'язок при визначенні

характеру, розрахунку часу та обсягу аудиторських процедур. Наприклад, якщо після планування конкретних аудиторських процедур аудитор визначає, що прийнятний рівень суттєвості нижчий, аудиторський ризик підвищується. Аудитор це компенсує наступним:

- знижуючи рівень оціненого ризику суттєвого викривлення, якщо це можливо, і підтверджуючи знижений рівень за допомогою проведення розширених або додаткових тестів контролю;

- знижуючи ризик невиявлення помилки шляхом зміни характеру розрахунку часу та обсягу запланованих процедур по суті.

Умови та події, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення

На ризики суттєвого викривлення можуть вказувати нижче наведені умови та події.

Діяльність в економічно нестабільних регіонах (інфляція, девальвація).

Діяльність, пов'язана з ризиком нестабільних ринків.

Складне і надмірне регулювання.

Проблеми безперервної діяльності підприємства та ліквідності, в т.ч. втрата великих клієнтів.

Перешкоди в доступності капіталу та кредитів.

Зміни в галузі, до якої належить суб'єкт господарювання.

Зміни в ланцюгу постачання.

Розробка або пропозиція нових продуктів або послуг, або ж перехід до нових видів діяльності.

Розширення в нових регіонах.

Зміни всередині суб'єкта господарювання, як то велике придбання або реорганізація чи інші незвичайні події.

Ймовірність продажу суб'єктів господарювання або сегментів бізнесу.

Складні асоціації та спільні підприємства.

Використання позабалансового фінансування, спеціалізовані суб'єкти господарювання та інші складні домовленості щодо фінансування.

Суттєві операції з пов'язаними сторонами.

Нестача персоналу з належним знанням бухгалтерського обліку і з належними навичками підготовки фінансових звітів.

Перестановки на ключових посадах, в т. ч. серед ключових керівників.

Слабкі сторони внутрішнього контролю, особливо ті, що не усуваються управлінським персоналом.

Невідповідність стратегії суб'єкта господарювання у сфері інформаційних технологій стратегії його бізнесу.

Зміни в середовищі інформаційних технологій.

Установка суттєвих нових систем інформаційних технологій, пов'язаних з фінансовою звітністю.

Перевірка фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання регуляторними та державними органами.

Викривлення в минулих періодах, дані щодо помилок або суттєвих коригувань на кінець періоду в минулому.

Суттєві суми нерегулярних або незвичайних операцій, в т. ч. операції всередині компанії та великі дохідні операції на кінець періоду.

Операції, які обліковуються за вказівкою управлінського персоналу, наприклад рефінансування боргу, продаж активів або класифікації цінних паперів, що легко реалізуються.

Застосування нових положень бухгалтерського обліку.

Облікові оцінки, які вимагають складних підрахунків.

Події або операції, які передбачають суттєву неточність оцінок, в т. ч. облікових оцінок.

Очікувані зміни в законодавстві або умовні зобов'язання, наприклад, гарантії на реалізовану продукцію, фінансові гарантії та заходи для збереження довкілля.

МСА 570 «Безперервність діяльності» зі змінами наводить приклади подій або умов, що окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність припущення про безперервність діяльності. Цей перелік не є вичерпним, і включає:

1. Фінансові умови:

- 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 кредитором;
 - від'ємні грошові потоки 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 поставлений 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.

2. Операційні умови:

- наміри управлінського персоналу ліквідувати суб'єкт господарювання або припинити діяльність;
- втрати 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;
- недотримання вимог до рівня капіталу або інших законодавчих чи нормативних вимог;
- незавершені судові або регуляторні провадження проти суб'єкта господарювання, які у випадку 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;
- інше.

Процедури оцінки ризику

З метою виявлення і оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності в цілому, на рівні твердження за класами операцій, залишками на рахунках та на рівні розкриття інформації аудитор повинен:

- визначити ризики шляхом отримання розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, в т.ч. відповідних функцій контролю, пов'язаних з ризиками, а також шляхом розгляду класів операцій, сальдо рахунків та розкриття інформації;

- з'ясувати, як виявлені ризики можуть вплинути на твердження – чи пов'язані виявлені ризики суттєвого викривлення з конкретними класами операцій, залишками на рахунках та з розкриттям інформації і відповідними твердженнями, а також чи можуть вони вплинути на фінансові звіти в цілому і чи потенційно впливають на багато тверджень;

- визначити значущість ризиків, а відтак їх здатність призвести до суттєвих викривлень у фінансових звітах;

- визначити вірогідність суттєвих викривлень у фінансових звітах, спричинених ризиками.

Процедури оцінки ризиків для одержання аудиторських доказів щодо структури та реалізації на практиці відповідних заходів контролю можуть включати запити персоналу суб'єкта господарювання, спостереження застосування конкретних заходів контролю, перевірку документів та звітів, і відстеження операцій в інформаційній системі, пов'язаній з фінансовою звітністю. Для оцінки структури контролю, який є доречним для аудиторської перевірки, і для визначення його реалізації на практиці одного тільки запиту недостатньо (табл. 3.3).

Якщо аудитор має намір використати інформацію про суб'єкт господарювання та його середовище, отриману в попередніх періодах, аудитору слід визначити, чи зможуть зміни, що відбулися, вплинути на доречність такої інформації в поточній аудиторській перевірці.

Суттєві ризики, які вимагають спеціального розгляду аудитором. Вплив випадків шахрайства та помилок на оцінку ризиків

Ідентифікація суттєвих ризиків є справою професійного судження аудитора. При формуванні судження аудитор враховує

вплив виявлених **заходів контролю**, пов'язаних із цим ризиком. Це робиться для того, щоб визначити:

- характер ризику;
- ймовірну величину потенційного викривлення, включаючи можливість того, що цей ризик може призвести до численних викривлень;
- ймовірність існування такого ризику, що вимагає спеціального розгляду аудитором.

Таблиця 3.3

Процедури оцінки ризику

Процедури оцінки ризику		Мета
1		2
Запити на адресу найвищого управлінського персоналу та іншим особам та структурам суб'єкта господарювання	Особам, відповідальним за управління	Отримання розуміння середовища, в якому готуються фінансові звіти
	Працівникам внутрішнього аудиту	Діяльність щодо побудови та ефективності системи внутрішнього контролю, а також ставлення керівництва до результатів цієї діяльності
	Працівникам, зайнятим в ініціюванні, обробці та відображенні в обліку складних та незвичайних операцій	Оцінка належності вибору та застосування певної облікової політики
	Внутрішній юридичній службі	Питання дотримання законодавчих та нормативних положень, відомості про шахрайство або підозру в шахрайстві, яке стосується суб'єкта господарювання, гарантії, зобов'язання щодо обслуговування після продажу, угоди (спільні підприємства) та ділові партнери і тлумачення умов контракту

Продовження табл. 3.3

1		2
	Персоналу з маркетингу та продажу	Зміни в маркетинговій стратегії, тенденціях реалізації або в контрактних умовах с клієнтами суб'єкта господарювання
Аналітичні процедури		Визначення наявності незвичайних операцій або подій, а також сум, показників та тенденцій, які можуть свідчити про проблеми, що можуть спричинити певні наслідки для фінансових звітів або для аудиторської перевірки
Спостереження та перевірка	Спостереження за діяльністю та операціями суб'єкта господарювання	Доповнення запитів управлінському та іншому персоналу, отримання інформації щодо суб'єкта господарювання та його середовища
	Перевірка документів, бухгалтерських записів та інструкцій з процедур внутрішнього контролю	
	Відвідання приміщень та виробничих цехів суб'єкта господарювання	
	Простежування операцій в інформаційній системі, пов'язаній з фінансовою звітністю (наскрізні перевірки)	

Щодо суттєвих ризиків аудитуру слід оцінити структуру відповідних процедур контролю суб'єкта господарювання, включаючи відповідні заходи контролю, і визначити, чи були вони впроваджені. Є ризики, щодо яких, за судженням аудитора, неможливо або недовідцільно зменшувати ризики суттєвого викривлення на рівні твердження до прийнятного низького рівня з врахуванням аудиторських доказів, одержаних тільки шляхом виконання процедур по суті. Це

ризика неточної або неповної обробки. Звичайно, такі ризики пов'язані з суттєвими класами операцій, таких як доходи, покупки та надходження чи виплати суб'єкта господарювання грошовими коштами. Прикладами ситуацій, коли аудитору неможливо визначити такі ефективні процедури по суті, які самі по собі зможуть забезпечити достатні і належні аудиторські докази того, що певні твердження не є суттєво викривленими, зокрема, є такі:

- використання високоавтоматизованої обробки операцій в ході здійснення бізнесу та відсутність документів окрім підготовлених і утримуваних в системі інформаційних технологій;

- послуги у сфері телекомунікацій або е-комерції, коли суб'єкт господарювання надає послуги клієнтам через електронні засоби і використовує інформаційні технології для підготовки переліку послуг, пропонованих його клієнтам, ініціює, обробляє рахунки на оплату послуг і автоматично відображає ці суми електронних бухгалтерських записів, які використовуються для підготовки фінансових звітів.

Щодо ризиків, за якими самі тільки процедури по суті не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів, аудитору необхідно оцінити діяльність суб'єкта господарювання з контролю за такими ризиками (контроль за повнотою і точністю інформації).

Випадки шахрайства або помилок в попередніх або поточному періоді можуть вплинути на оцінку ризиків суттєвого викривлення звітності на рівні фінансової звітності в цілому та на рівні тверджень щодо залишків на рахунках, класів операцій та розкриття інформації. Аудитору необхідно розглянути інформацію щодо ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства працівників та внаслідок шахрайства управлінського персоналу; розглянути, які заходи були прийняті управлінським персоналом у відповідь на випадки шахрайства або помилок, чи були внесені відповідні коригування в облікові записи та фінансові звіти, систему внутрішнього контролю, та чи потребують ці випадки перегляду оцінки складових аудиторського ризику та виконання більш розширених процедур, що передбачені МСА 240 («Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»).

Перегляд оцінки ризиків. Повідомлення управлінському персоналу про наявність суттєвих ризиків

Оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження базується на наявних аудиторських доказах і може змінюватися в ході аудиторської перевірки по мірі одержання додаткових аудиторських доказів. Якщо аудитор одержує аудиторські докази в результаті виконання подальших процедур аудиту, які виявляють тенденцію, що суперечить тим аудиторським доказам, на яких аудитор первісно базував свою оцінку, аудитор повинен переглянути такі оцінки і відповідним чином змінити наступні заплановані процедури аудиту.

Аудитору слід якомога швидше повідомити вищому керівництву та управлінському персоналу (на відповідному рівні відповідальності) про суттєві недоліки в системі або функціонуванні внутрішнього контролю, виявлені під час аудиту.

3.7. Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики (МСА 330)

Аудиторські процедури розробляються та виконуються у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень при аудиторській перевірці фінансових звітів (рис. 3.4).

Дії аудитора діляться на загальні дії для розгляду ризиків та специфічні, тобто підбір конкретних процедур для отримання доказів.

Загальні дії можуть складатися:

- з необхідності зберігати професійний скептицизм аудиторській групі під час збору та оцінювання аудиторських доказів;
- з призначення досвідченішого персоналу або спеціалістів з особливими навичками або використання експертів;
- із забезпечення більшого ступеню нагляду або включення додаткових елементів непередбачуваності при відборі подальших аудиторських процедур, які слід виконати;
- з вибору загального підходу аудитора: більша увага процедурам по суті (підхід по суті) або підхід, в якому використовуються тести контролю та процедури по суті (комбінований підхід).

Подальші аудиторські процедури залежать від оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень.

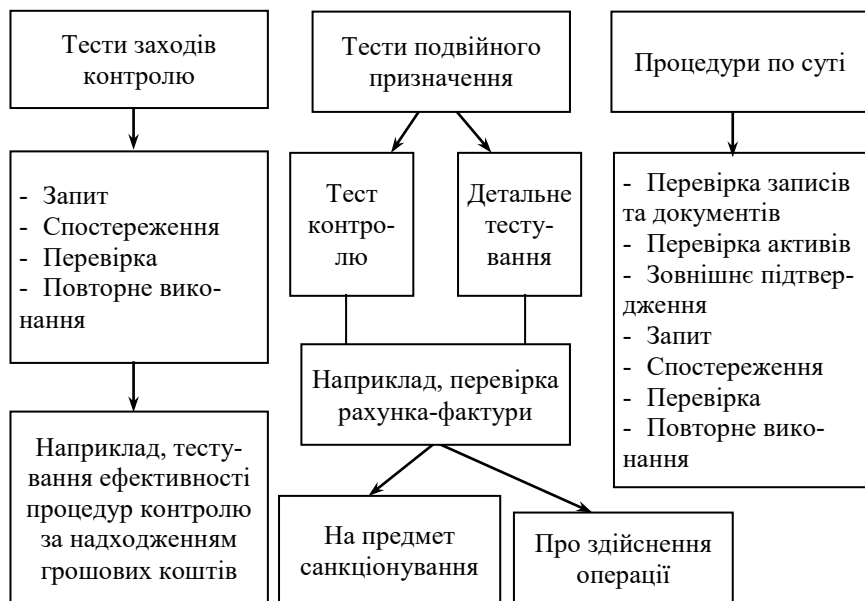


Рис. 3.4. Застосування комбінації різних аудиторських процедур для отримання достатніх та відповідних доказів

Метою аудитора є визначення чіткого зв'язку між характером, часом та обсягом подальших аудиторських процедур та оцінкою ризиків.

Під час подальших аудиторських процедур, аудитор розглядає такі питання:

- суттєвість ризику;
- ймовірність того, що відбудеться суттєве викривлення;
- характер класу операцій, залишку на рахунку або розкриття відповідної інформації;
- характер конкретних заходів контролю, які використовує суб'єкт господарювання і, зокрема, є вони ручними чи автоматизованими;
- чи очікує аудитор отримати аудиторські докази, аби визначити ефективність процедур контролю суб'єкта господарювання в запобіганні, виявленні або виправленні суттєвих викривлень;

- характер аудиторських процедур, найважливіших для дій у відповідь на оцінені ризики.

Характер, час та обсяг аудиторських процедур

Характер подальших аудиторських процедур пов'язаний з їхнім призначенням (тести контролю або процедури по суті) та їхнім типом, тобто, перевірка, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, повторне виконання або аналітичні процедури.

Визначення часу означає, коли виконуються аудиторські процедури, або період чи дату, до яких відносяться аудиторські докази.

Виконуючи аудиторські процедури, аудитор розглядає такі питання:

- середовище контролю;
- коли буде наявною відповідна інформація (наприклад, електронні файли можна в подальшому переписати або процедури, за якими слід спостерігати, можуть відбуватися лише в певні моменти часу);
- характер ризику (наприклад, якщо існує ризик завищення доходів з метою відповідності прогнозам доходів шляхом створення фальшивих угод про продаж, аудитор може перевірити контракти, наявні на дату кінця періоду);
- період або дату, до яких відносяться аудиторські докази.

Аудиторські процедури можуть виконуватися на проміжну дату або на кінець періоду. Чим вищий ризик суттєвого викривлення, тим ймовірніше, що аудитор вирішить, що ефективніше виконати процедури по суті ближче до кінця періоду або на кінець періоду, ніж на більш ранню дату, або виконати аудиторські процедури в неоголошений або непередбачений час. З іншого боку, виконання аудиторських процедур раніше кінця періоду може допомогти аудиторіві в ідентифікації значущих питань на ранньому етапі аудиторської перевірки і, отже, вирішити їх за допомогою управлінського персоналу або розробити ефективний аудиторський підхід для вирішення цих питань.

Обсяг охоплює величину конкретної аудиторської процедури, яку потрібно виконати, наприклад, розмір вибірки або кількість спостережень за діяльністю з контролю. Обсяг аудиторської процедури визначається за судженням аудитора після розгляду суттєвості, оцінених ризиків та ступеня впевненості, яку аудитор планує отримати.

Обґрунтовані висновки, як правило, можна зробити на основі методів вибіркової перевірки.

Як правило, обсяг аудиторських процедур зростає, якщо ризик суттєвого викривлення збільшується. Проте збільшення обсягу буде ефективним лише за умови, що самі аудиторські процедури є відповідними до конкретного оціненого ризику. Тому розгляд характеру аудиторської процедури є дуже важливим.

Тести заходів контролю

Аудитору потрібно виконувати тести заходів контролю, якщо оцінка аудиторського ризику містить очікування ефективності процедур контролю, або якщо самі тільки процедури по суті не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів на рівні тверджень.

Тести ефективності контролю виконують стосовно лише тих процедур контролю, які, за визначенням аудитора, відповідно розроблені для запобігання або виявлення та виправлення суттєвого викривлення в твердженні. Їх мета – отримання доказів того, як застосовуються процедури контролю у відповідні проміжки часу протягом періоду, що перевіряється, послідовність їх застосування, та хто і як їх застосовує.

Докази щодо ефективності функціонування системи контролю можливо отримати за допомогою таких процедур як: запит до управлінського персоналу, спостереження, аналітичні процедури, які самі по собі можуть бути своєрідними тестами контролю, огляд даних процедур контролю клієнта, пов'язаних з точністю інформації в звітах та ін.

Аудитор може планувати виконання тестів контролю одночасно з перевіркою докладної інформації (мета тестів контролю – оцінити ефективність контролю; мета докладної інформації – виявлення суттєвого викривлення на рівні тверджень). Хоча вказані цілі різні, обидві можуть бути досягнуті паралельно шляхом виконання тесту контролю та перевірки докладної інформації щодо тієї самої операції, відомих також, як тест подвійного призначення.

Визначення часу тестів заходів контролю

Визначення часу для тестів заходів контролю залежить від мети аудитора та визначає період довіри до таких процедур контролю. Якщо аудитор перевіряє процедури контролю в конкретний проміжок часу, він отримує докази їхньої ефективності лише протягом

цього періоду. Однак, якщо аудитор перевіряє процедури контролю протягом всього періоду, він отримує аудиторські докази ефективності функціонування процедур контролю за весь період.

Робота з проміжними періодами та попередніми перевірками

1. Отримуючи докази ефективності контролю за проміжний період, аудитор має визначити, які додаткові докази необхідні для решти періоду.

2. Плануючи використовувати докази, отримані в попередніх аудиторських перевірках, аудитор повинен встановити, чи відбулися зміни в конкретних процедурах контролю. Це робиться шляхом запитів у поєднанні зі спостереженням або перевіркою.

3. Плануючи покладатися на процедури контролю, які змінилися з часу їх останньої перевірки, аудитор зобов'язаний провести тести їх ефективності в поточній аудиторській перевірці.

4. Плануючи покладатися на процедури контролю, які не змінювалися з часу останнього тестування, аудитору слід проводити тести їх ефективності принаймні раз на кожну третю аудиторську перевірку.

5. У випадках, коли аудитор вважає доцільним застосування доказів, отриманих у попередніх перевірках щодо багатьох процедур контролю, він повинен проводити тести ефективності деяких із них під час кожної аудиторської перевірки.

Якщо аудитор визначив, що оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень є значним і планує покладатися на ефективність процедур контролю, призначених для зменшення цього ризику, він має отримати аудиторські докази ефективності цих процедур на основі тестів заходів контролю, виконаних у поточному періоді. Чим вищий ризик, тим більше аудиторських доказів необхідно.

Розглядаючи доцільність використання тестів контролю та їх обсяг, аудитор повинен враховувати різноманітні чинники, а саме:

- частоту виконання контролю суб'єктом господарювання;
- тривалість часу протягом періоду, коли аудитор довіряє операційній ефективності контролю;
- обсяг отримання аудиторських доказів від тестів інших процедур контролю, пов'язаних з твердженням;
- ступінь, до якого аудитор планує довіряти операційній ефективності контролю при оцінці ризику;

- очікувані відхилення від процедур контролю.

Чим більше аудитор довіряє операційній ефективності процедур контролю при оцінці ризику, тим більший обсяг тестів контролю. Крім того, аудитор збільшує обсяг тестів контролю згідно із збільшенням величини відхилення від процедур контролю.

Процедури по суті

Процедури по суті виконуються для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень і складаються з перевірки докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації, а також аналітичних процедур по суті.

Аудиторські процедури по суті мають складатися з таких процедур:

- погодження або узгодження фінансових звітів з первинними обліковими записами;
- перевірка суттєвих журнальних проводок та коригувань, зроблених під час складання фінансових звітів.

Характер та обсяг перевірки залежить від характеру та складності процесу фінансової звітності та пов'язаних з ним ризиків суттєвого викривлення.

Якщо аудитор визначив, що оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження є значним, йому слід виконати процедури по суті, які конкретно відповідають на цей ризик.

Визначаючи характер процедур по суті та їх обсяг, аудитор повинен враховувати різноманітні фактори, а саме:

- доречність застосування аналітичних процедур по суті;
- достовірність даних, виходячи з яких, розробляються тести;
- суму будь-яких відхилень у звітності;
- мету процедур по суті;
- характер класу операцій або залишків на рахунках.

Аудитор планує та виконує процедури по суті, які мають відповідати оцінці ризику суттєвого викривлення.

Адекватність подання та розкриття інформації

Аудитору слід виконувати процедури, щоб оцінити, наскільки загальне подання фінансових звітів, включаючи розкриття інформації, відповідає прийнятній концептуальній основі звітності. Це охоплює такі аспекти:

- **відображення** відповідної класифікації та опису фінансової інформації;
- **адекватність** форми, структури та змісту фінансових звітів і приміток до них, зокрема використані терміни, ступінь деталізації, класифікація статей у звітах та основи наведених сум;
- **розкриття** управлінським персоналом конкретних питань з огляду на обставини та факти, відомі аудитору на той час.

При оцінці загального подання фінансових звітів разом з відповідним розкриттям інформації, аудитор розглядає оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень.

Планування характеру, часу та обсягу керівництва, нагляду, та перевірки роботи членів групи з виконання завдання

Аудитор повинен планувати характер, час та обсяг керівництва, нагляду за членами групи з виконання завдання, а також перевірку їхньої роботи згідно до оновленого МСА 220, п. 30, A81 – A89, A94 – A97.

Характер, час та обсяг керування і нагляду за членами групи з виконання завдання, а також перевірка їхньої роботи залежить від таких факторів: розмір та складність суб'єкта господарювання, сфера аудиту, ризики суттєвих викривлень, знання та компетентність персоналу, який виконує аудит.

Нагляд складається з:

- відстеження ходу виконання завдання;
- оцінки кваліфікації та компетенції кожного члена команди, перевірки, чи мають вони достатньо ресурсів та часу, чи розуміють поставлені інструкції та чи відповідає їхня робота запланованому підходу
- аналізу важливих питань, що виникають під час виконання завдання, оцінки їх важливості та внесення відповідних коректив у запланований підхід;
- ідентифікації питань, щодо яких необхідні консультації або розгляд більш досвідченими членами групи під час виконання завдання, з урахування поредніх моніторинрів завдань.

Якщо оцінений ризик суттєвих викривлень зростає, аудитор зазвичай збільшує обсяг та час на керування та нагляд за членами групи з виконання завдання, а також більш детально перевіряє їх роботу.

Перевірка роботи членів групи передбачає оцінку таких аспектів:

- відповідність роботи професійним стандартам та законодавчим і нормативним вимогам;
- винесення на додатковий розгляд важливих питань;
- проведення відповідних консультацій, їх документування та застосовування отриманих висновків;
- необхідність перегляду характеру, часу та обсягу робіт, що виконуються;
- обґрунтованість висновків виконаною роботою та її належне документування досягнуто;
- достатність та відповідність отриманих доказів для складання звіту;
- досягнення цілей запланованих процедур виконання завдання.

Характер, час та обсяг перевірки роботи групи з виконання завдання також залежать від знань та компетентності окремих членів групи, які виконують завдання

3.8. Аудиторські докази (МСА 500) та аудиторська вибірка (МСА 320)

Аудиторські докази – це вся інформація, яку використовує аудитор для формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка; вони охоплюють інформацію, яка міститься в облікових записах, що є основою фінансових звітів та іншої інформації.

Облікові записи – записи первісних проводок та підтверджуючих записів, наприклад, чеків та записів систем електронного проведення платежів; рахунків-фактур; контрактів; головних та допоміжних книг; журнальних проводок та інших коригувань фінансових звітів; відомості обліку робіт, таблиці, що підтверджують розподіл витрат, обчислення, звірення та розкриття інформації.

Інша інформація – протоколи зборів; підтвердження третіх сторін; висновки аналітиків; порівняльні дані про конкурентів; посібники з процедур контролю; інформація, отримана аудитором за допомогою запитів, спостережень та перевірок; інша інформація, розроб-

лена аудитором або доступна йому, яка надає аудиторові можливість дійти висновку на основі достатніх доказів.

Таким чином, аудиторські докази – це документально підтверджена інформація, зібрана під час виконання аудиту фінансової звітності (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Класифікація аудиторських доказів

Аудиторські процедури – певні дії, які здійснює аудитор, щоб отримати аудиторські докази для формулювання обґрунтованих висновків, на яких базується аудиторська думка. Аудиторські процедури умовно розподіляються на три групи: процедури оцінки ризиків, тести контролю та процедури по суті. Процедури оцінки ризиків виконуються з метою отримання розуміння про суб'єкт господарювання та його середовище, включаючи його систему внутрішнього контролю, для оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень. Тести контролю виконуються з метою перевірки операційної ефективності процедур контролю в запобіганні або виявленні суттєвих викривлень на рівні тверджень. Процедури по суті виконуються з метою виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень і складаються з перевірки докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації і аналітичних процедур по суті.

Аудитор повинен одержати достатні та відповідні аудиторські докази, щоб мати змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора.

Достатність – це критерій кількості аудиторських доказів. Відповідність – це оцінка якості аудиторських доказів, тобто, їх доречності та достовірності щодо підтвердження класів операцій, залиш-

ків на рахунках та розкриття інформації і пов'язаних з нею тверджень або виявлення викривлень в них. На кількість необхідних аудиторських доказів впливає ризик викривлення (чим вищий ризик, тим більше аудиторських доказів може знадобитися), а також якість таких аудиторських доказів (чим вища якість, тим менше потрібно аудиторських доказів). Відповідно, достатність та відповідність аудиторських доказів взаємозалежні. Однак, отримання більшої кількості аудиторських доказів не може компенсувати їхню низьку якість (рис. 3.6).

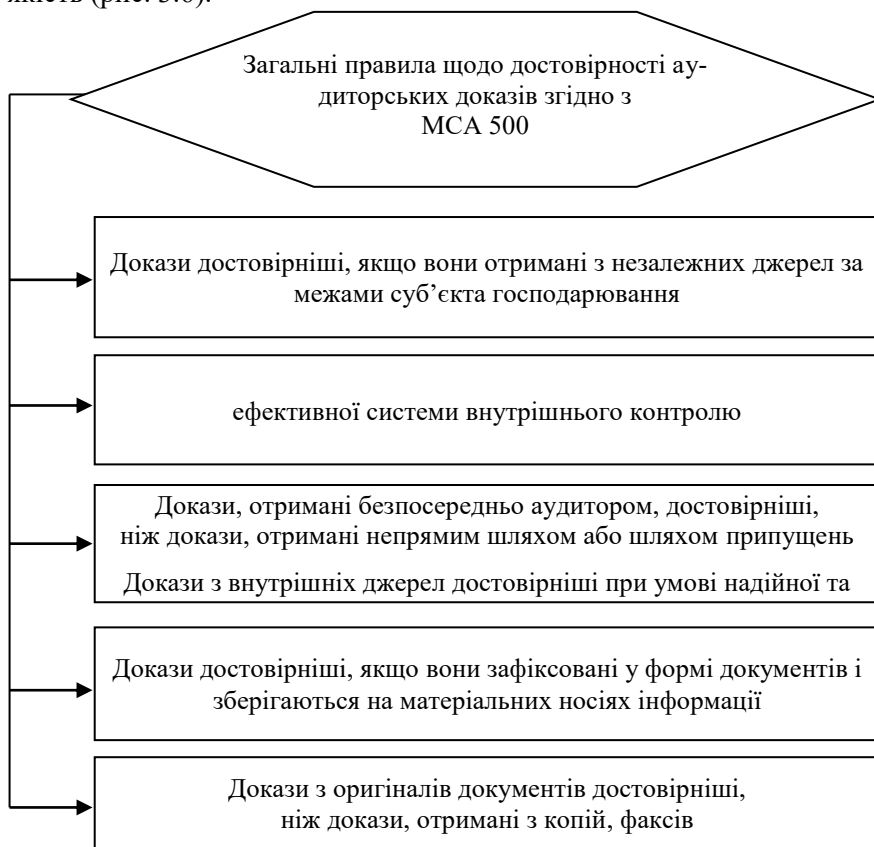


Рис. 3.6. Критерії оцінки достовірності аудиторських доказів

Аудитор повинен мати на увазі, що аудиторські процедури можуть надати докази, які є доречними для одних тверджень, але недоречними для інших. Тому необхідно розуміти, які процедури надають докази для тих чи інших тверджень.

На достовірність аудиторських доказів впливає їхнє джерело та характер, вона залежить від конкретних обставин, за якими їх одержують. Є загальні правила щодо достовірності різних типів аудиторських доказів, проте, є винятки з таких загальних правил, тому аудитор повинен оцінювати достовірність отриманих доказів за конкретних обставин.

Управлінський персонал несе відповідальність за достовірне подання фінансових звітів, які відображають характер та діяльність суб'єкта господарювання. Пояснюючи, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, управлінський персонал явно чи неявно робить твердження щодо визнання, оцінки, подання різних елементів фінансових звітів та розкриття пов'язаної з ними інформації.

Аудитор використовує твердження управлінського персоналу для оцінки ризиків можливих викривлень звітності та планування аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики.

Твердження для класів операцій та подій за період – це:

- наявність: операції та події, які відображені в звітності, відбулися та стосуються суб'єкта господарювання;
- повнота: відображені всі операції та події, які мають бути відображені в звітності;
- точність: суми та інші дані, які стосуються відображених в звітності операцій та подій, відображені належним чином;
- відсічення: операції та події відображені у відповідному звітному періоді;
- відповідність: операції та події відображені на відповідних рахунках.

Твердження для залишків на рахунках на кінець періоду це:

- існування: активи, зобов'язання та частки участі в капіталі існують;

- права і зобов'язання: суб'єкт господарювання утримує чи контролює права на активи, зобов'язання є зобов'язаннями суб'єкта господарювання;

- повнота: відображені всі активи, зобов'язання та частки участі в капіталі, які мають бути відображені в звітності;

- оцінка вартості та розподіл: активи, зобов'язання та частки участі в капіталі включені в фінансові звіти у відповідних сумах та будь-які остаточні коригування оцінки вартості та розподілу відображені в звітності відповідним чином (рис. 3.7).

Твердження для подання та розкриття інформації – це:

- наявність та права й зобов'язання: події, операції та інші питання, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються суб'єкта господарювання;

- повнота: включено розкриття всієї інформації, яка має бути включеною в фінансові звіти;

- класифікація та зрозумілість: фінансова інформація подана та визначена відповідним чином і розкриття інформації чітко сформульоване;

- точність та оцінка вартості: фінансова та інша інформація розкрита достовірно й у відповідних сумах

Аудиторські процедури для одержання аудиторських доказів.

Класифікація аудиторських процедур надана на рис. 3.8.

Процедури оцінки ризиків виконуються завжди для забезпечення задовільної основи для оцінки ризиків на рівні фінансових звітів та тверджень. Проте, самі собою процедури оцінки ризиків не забезпечують достатні та відповідні аудиторські докази, на яких базується аудиторська думка, вони доповнюються подальшими аудиторськими процедурами у формі тестів контролю, за необхідності, та процедурами по суті.

Тести заходів контролю необхідні за двох обставин. Якщо оцінка аудиторського ризику включає очікування операційної ефективності процедур контролю, аудитор повинен протестувати ці процедури контролю для підтвердження оцінки ризику. Крім того, якщо самі процедури по суті не надають достатні та відповідні аудиторські докази, аудитор повинен виконати тести процедур контролю для отримання аудиторських доказів щодо їхньої операційної ефективності.



Рис. 3.7. Класифікація тверджень управлінського персоналу щодо фінансової звітності

Аудитор планує та виконує процедури по суті, які б відповідали оцінці ризиків суттєвого викривлення, що охоплює результати тестів контролю, якщо вони є.



Рис. 3.8. Класифікація аудиторських процедур

Оцінка аудиторського ризику є питанням судження і не може бути достатньо точною для того, аби ідентифікувати всі ризики суттєвого викривлення. Крім того, існують ризики внутрішнього контролю такі, як недотримання управлінським персоналом системи внутрішнього контролю, можливість суб'єктивної помилки та вплив змін у системах. Тому процедури по суті завжди необхідні для отримання відповідних та достатніх аудиторських доказів щодо суттєвих класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Типи аудиторських процедур

Найменування	Дії аудитора
Перевірка записів або документів	Вивчення записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації
Перевірка матеріальних активів	Фізична перевірка активів
Спостереження	Нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами
Запити	Процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і не фінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами
Підтвердження	Особливий тип запитів, процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третіх сторін
Перерахування	Перевірка арифметичної точності документів чи записів

Продовження табл. 3.3

Повторне виконання	Незалежне виконання аудитором процедур чи заходів контролю, які початкова виконувалися як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням КМА
Аналітичні процедури	Оцінка фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і не фінансовими даними. Також охоплюють подальше вивчення визначених відхилень та зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум

Отримання аудиторських доказів в процесі аудиту. Пооб'єктний (за статтями балансу) та циклічний (за циклами діяльності) підходи до проведення аудиту

Існують різні підходи до проведення аудиту. В професійній літературі є посилання на пооб'єктний, циклічний підходи, підходи, що ґрунтуються на оцінці аудиторського ризику або на оцінці ризиків бізнесу, пряме тестування та інші підходи.

Балансовий підхід (або пооб'єктний) більше застосовується для невеликих компаній та суб'єктів господарювання, у яких активи та зобов'язання є суттєвими по відношенню до валового доходу. Цей підхід передбачає акцентування зусиль на тестування по суті балансового звіту, базуючись на припущенні, що прибуток або збиток розраховується як різниця між вхідними та вихідними залишками на рахунках. Використовуючи даний підхід, аудитор для забезпечення ефективності повинен враховувати середовище внутрішнього контролю та мати обґрунтовану впевненість в тому, що бухгалтерський облік є повним і весь дохід було відображено в обліку.

Підхід за циклами діяльності ґрунтується на припущенні про залежність аудиту від довіри до систем внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Аудитору необхідно розуміти систему внутрішнього контролю та отримати достатні відповідні докази щодо ефективності контролю протягом всього періоду, який підлягає перевірці. Система внутрішнього контролю розглядається за циклами: доходи (цикл реалізації), витрати (цикл закупівлі, оплата праці), необоротні активи, капітал, рух грошових коштів. Переваги даного підходу: якщо аудитор має можливість покладатися на систему вну-

трішнього контролю, він може зменшити кількість тестів по суті (обсяг тестування операцій та залишків на рахунках).

3.9. Отримання аудиторських доказів щодо окремих статей фінансової звітності (МСА 501)

Достатні та відповідні аудиторські докази одержуються за допомогою аудиторських процедур, які обирає аудитор за своїм професійним судженням відповідно до оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень (табл. 3.4). Разом з тим, в МСА є додаткові рекомендації стосовно деяких окремих залишків на рахунках у фінансових звітах та розкриття інформації.

Таблиця 3.4

Аудиторські процедури для отримання аудиторських доказів

Дії аудитора	Умови виконання	Мета	Аудиторські процедури
1	2	3	4
присутність при інвентаризації запасів	величина запасів є суттєвою для фінансових звітів	отримання доказів щодо існування і стану запасів	- спостереження за інвентаризацією; - перевірка процедур контролю; - оцінка обґрунтованості процедур для визначення фізичної кількості; - виконання контрольних підрахунків; - процедури щодо остаточного переліку запасів для визначення точності відображення фактичних результатів інвентаризації

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4
запит стосовно судових справ та претензій		Дізнатися про судові справи та претензії, які стосуються суб'єкта господарювання та можуть призвести до суттєвого викривлення в фінансових звітах	- запити управлінському персоналу, в т.ч. одержання пояснень; - огляд протоколів засідань найвишого управлінського персоналу та листування з юристами суб'єкта господарювання; - перевірка рахунку витрат на юридичне обслуговування
Оцінка вартості та розкриття інформації щодо довгострокових інвестицій	Довгострокові інвестиції в цінні папери є суттєвими для фінансових звітів	Отримання доказів щодо їх оцінки та розкриття інформації	Обговорення з управлінським персоналом можливості продовження утримання цінних паперів як довгострокових та отримання письмових пояснень щодо цього; Розгляд фінансових звітів, порівняння ринкової та балансової вартості цінних паперів на дату висновку; Розгляд розкриття інформації
Інформація за сегментами	Інформація за сегментами є суттєвою для фінансових звітів	Отримання доказів щодо її представлення та розкриття відповідно до застосовної концептуальної основи	Аналітичні процедури; Обговорення з управлінським персоналом методів, використаних для визначення інформації за сегментами

Присутність при інвентаризації

Присутність при інвентаризації запасів сама по собі є тестом системи внутрішнього контролю або процедурою по суті стосовно запасів в залежності від аудиторської оцінки ризиків та запланованого підходу. Присутність дає аудитору змогу перевірити запаси, спостерігати за дотриманням управлінським персоналом процедур

щодо ведення обліку та контролю запасів, а також одержати докази надійності процедур управлінського обліку.

Якщо через непередбачені обставини присутність при інвентаризації запасів на заплановану дату є неможливою, аудитор повинен провести інвентаризацію (або спостерігати за її проведенням) деяких наявних запасів на іншу дату і (за потреби) провести аудиторські процедури щодо проміжних операцій.

Якщо присутність неможлива через характер та місцезнаходження запасів, аудитор повинен розглянути, чи забезпечать альтернативні процедури одержання достатніх та відповідних доказів існування і стану запасів для того, щоб дійти висновку, що аудиторіві немає потреби робити посилання на обмеження обсягу аудиту. (Альтернативними процедурами можуть бути перевірка документів щодо наступних продаж конкретних статей запасів, одержаних або придбаних до проведення інвентаризації).

Плануючи присутність при інвентаризації запасів або проведенні альтернативних процедур, аудитор повинен розглянути:

- ризики суттєвого викривлення стосовно запасів;
- характер внутрішнього контролю стосовно запасів;
- чи очікується встановлення адекватних процедур та надання належних інструкцій щодо проведення інвентаризації;
- місця розташування запасів і де буде проводитись інвентаризація;
- необхідність допомоги експерта.

Під час інвентаризації аудитор спостерігає за процедурами підрахунку та виконує контрольні перевірки.

Якщо фізична кількість запасів визначається за допомогою розрахунків (вага вугілля у штабелі, збіжжя на току, щебінь або пісок навалом та ін.), аудитор повинен упевнитись в обґрунтованості цих процедур.

Аудитор повинен отримати розуміння інструкцій управлінського персоналу щодо проведення інвентаризації.

Для отримання доказів про адекватність впровадження заходів внутрішнього контролю, аудитор повинен спостерігати за процедурами, що виконуються персоналом, та виконувати контрольні підрахунки. При виконанні контрольних підрахунків аудитор виконує процедури щодо повноти та точності записів підрахунку, зіставляю-

чи дані стосовно окремих статей по інвентаризації та обліку і навпаки.

Аудитор повинен також розглянути процедури розмежування руху запасів до, протягом і після інвентаризації для того, щоб облік такого руху можна було перевірити пізніше.

Аудитор виконує аудиторські процедури щодо остаточного переліку запасів для визначення точності відображення фактичних результатів інвентаризації.

Якщо запаси перебувають на збереженні й під контролем третьої сторони, аудитор зазвичай повинен отримати пряме підтвердження від третьої сторони щодо кількості і стану запасів, які зберігаються за дорученням суб'єкта господарювання. В залежності від суттєвості цих запасів можуть бути проведені такі процедури:

- спостереження або призначення іншого аудитора для спостереження за інвентаризацією запасів;
- одержання висновку від іншого аудитора щодо відповідності заходів внутрішнього контролю третьої сторони стосовно забезпечення вірності підрахунку та адекватності збереження запасів;
- перевірка документів стосовно запасів, що перебувають на зберіганні третіх сторін або одержання підтвердження від них у разі передачі таких запасів під заставу.

Запити стосовно судових справ та претензій

Якщо аудитор оцінює ризик суттєвого викривлення внаслідок ідентифікованих судових справ або претензій, або якщо аудитор вважає, що вони можуть існувати, він повинен контактувати безпосередньо з юристами суб'єкта господарювання.

Такий контакт допоможе одержати достатні та відповідні докази поінформованості управлінського персоналу щодо потенційно суттєвих судових справ і претензій, а також щодо достовірності оцінок управлінським персоналом фінансових наслідків, у тому числі витрат. Якщо аудитор оцінює ризик суттєвого викривлення як значний, він повинен оцінити структуру відповідних заходів контролю суб'єкта господарювання та визначити, чи були вони застосовані.

Якщо управлінський персонал відмовляється дати аудиторіві дозвіл на контакт з юристом суб'єкта господарювання, це є обмеженням обсягу аудиту, що, як правило, призводить до висловлення думки із застереженням або відмови від вираження думки.

Інформація за сегментами

Щодо інформації за сегментами аудитор повинен обговорити з управлінським персоналом методи, використані для визначення інформації за сегментами, визначити, чи призведуть ці методи до розкриття інформації у відповідності до застосовної концептуальної основи фінансової звітності та виконати аудиторські процедури стосовно застосування цих методів. Аудитор повинен розглянути продаж, передачі та розрахунки між сегментами, виключення міжсегментних сум, порівняння з бюджетами та іншими очікуваними результатами, наприклад, прибутку від основної діяльності як відсотку від продажу, розподілу активів і витрат між сегментами, у т. ч. відповідність попереднім періодам та адекватність розкриття суперечностей.

3.10. Зовнішні підтвердження (МСА 505)

Зовнішні підтвердження є процесом отримання та оцінки аудиторських доказів через надання інформації або пояснення наявних обставин безпосередньо третьою стороною у відповідь на запит про інформацію щодо конкретної статті, що впливає на судження в фінансових звітах або відповідні розкриття.

Ситуації, в яких можна застосувати зовнішні підтвердження:

- залишки на банківських рахунках та інша інформація від банків;
- дебіторська заборгованість;
- запаси, що зберігаються третіми сторонами на митних складах для неоплачених вантажів, для обробки або на консигнації;
- документи на право власності, що перебувають у юристів чи фінансистів на зберіганні або як застава;
- цінні папери, придбані у торговців цінними паперами, але не отримані на дату балансу;
- позики, надані позикодавцями;
- кредиторська заборгованість;
- умови договорів або операцій;
- зовнішнє підтвердження надає достовірні та відповідні аудиторські докази щодо таких тверджень;
- стан заборгованості на конкретну дату;

- існування;
- права та обов'язки;
- відсічення.

Поняття та взаємозв'язок з ризиком суттєвого викривлення

Чим вище аудитор оцінює ризик, тим більш достатніми та достовірними повинні бути аудиторські докази, що їх аудитор планує отримати в результаті виконання процедур по суті. Відповідно до цього, у випадку зростання оціненого ризику суттєвого викривлення, використання процедур підтвердження може виявитись ефективним засобом отримання достатніх та достовірних аудиторських доказів.

Чим нижчий ризик суттєвого викривлення, тим нижчий рівень впевненості, що його аудитор повинен отримати в результаті виконання процедур по суті для формування думки щодо твердження. Відповідно до цього, якщо за допомогою інших процедур (наприклад, тестів контролю) можна обмежити процедури по суті тестуванням деталей операцій, аудитор може не застосовувати зовнішні підтвердження.

Якщо аудитор оцінює ризик як великий, він може розглянути необхідність отримання підтвердження умов незвичних або складних операцій від третіх сторін (на додаток до вивчення документації на суб'єкті господарювання) з метою зменшення ризику суттєвого викривлення.

Розробка запиту

Фактори та твердження, які, ймовірно, впливають на достовірність підтверджень та визначають структуру запиту: форма запиту; попередній досвід аудиту або аналогічних завдань; характер інформації, яку необхідно підтвердити; майбутній респондент.

Запити про підтвердження зазвичай містять дозвіл управлінського персоналу на розкриття інформації респондентом аудиторів.

В аудиторській практиці існує можливість одержання як позитивних так і негативних підтверджень інформації (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Застосування позитивних та негативних підтверджень

Тип зовнішнього підтвердження	Зміст	Умови застосування
Позитивне	Пропонує респонденту дати відповідь аудиторів у всіх випадках або із зазначенням згоди респондента з наведеною інформацією, або із проханням до респондента надати інформацію	- оцінений ризик суттєвого викривлення є високим; - мова йде про незначну кількість суттєвих залишків або складні операції; - використання підтверджень розглядається як ефективне
Негативне	Вимагає від респондента відповіді лише в разі незгоди з інформацією, наведеною в запиті	- оцінений ризик суттєвого викривлення є низьким; - мова йде про значну кількість невеликих за обсягом залишків; - не очікується значної кількості помилок; - аудитор не має причин вважати, що респонденти не нададуть відповідей на ці запити

Аудитор може застосовувати комбінацію (поєднання) обох типів підтвердження. Наприклад, коли загальний залишок на рахунках складається з невеликої кількості великих залишків та великої кількості невеликих залишків, аудитор може вирішити, що варто підтвердити всі великі залишки (або деякі з них) запитами про позитивне підтвердження та деякі невеликі залишки запитами про негативне підтвердження. Процес зовнішнього підтвердження надано в табл. 3.6

Таблиця 3.6

Процес зовнішнього підтвердження

Етапи	Коментар
1	2
Прийняття рішення про необхідність підтвердження певних залишків	Ґрунтуючись на оцінці ризику на рівні тверджень щодо залишків на рахунках, класах операцій, розкриття інформації тощо аудитор планує отримання доказів шляхом застосування процедури зовнішнього підтвердження

Продовження табл. 3.6

1	2
Визначення часу проведення процедур підтвердження	На проміжну дату, на дату звітності, на дату після балансу. Якщо аудитор вирішує застосувати підтвердження на будь-яку дату до дати фінансової звітності, він отримує достатні докази того, що операції, які стосуються твердження, у проміжному періоді не були суттєво викривлені. Якщо рівень ризику суттєвих викривлень оцінюється менш ніж високий, можливо провести підтвердження залишків на рахунках не на дату кінця періоду, а на іншу дату. При цьому необхідно отримати докази стосовно частини періоду, що залишилась, а сальдо зазвичай має бути перераховано вперед або назад до дати балансу
Отримання дозволу управлінського персоналу суб'єкта на проведення зовнішнього підтвердження	Запити містять дозвіл управлінського персоналу на розкриття інформації респондентом аудиторів. Якщо управлінський персонал просить аудитора цього не робити, аудиторі необхідно розглянути обґрунтованість для такого прохання, та отримати докази щодо обґрунтованості. Якщо аудитор погоджується з проханням управлінського персоналу не шукати зовнішнього підтвердження, він повинен застосувати альтернативні аудиторські процедури для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів стосовно цього питання. Якщо аудитор не визнає обґрунтованості прохання управлінського персоналу, і йому заважають у отриманні підтвердження, то має місце обмеження обсягу аудиту, й аудиторі слід розглянути можливий вплив цього на аудиторський висновок. Аудитор розглядає, чи може прохання управлінського персоналу вказувати на можливу наявність шахрайства чи помилок. Якщо він вважає, що є, мають бути застосовані рекомендації МСА 240 щодо розгляду ризику шахрайства та помилок. Крім того аудитор розглядає, чи забезпечать альтернативні процедури отримання доказів щодо цього питання
Відбір залишків для підтвердження	Залишки на рахунку може бути необхідним розділити на групи індивідуальних рахунків, наприклад, рахунки індивідуальних покупців з великими сумами залишку, рахунки з незвичайними характеристиками, рахунки пов'язаних осіб, інші рахунки
Розробка запиту про зовнішнє підтвердження	Визначення типу: позитивний або негативний

Продовження табл. 3.6

1	2
Складання та розсилання запитів про підтвердження, відстеження та аналіз відповідей	Складання та розсилання запитів виконує персонал суб'єкта господарювання. Аудитор повинен зберігати контроль за процесом розсилки та отримання відповідей, щоб мінімізувати ймовірність того, що результати підтвердження будуть упередженими внаслідок перехоплення запитів про підтвердження (чи відповідей на них) або внесенням до них змін. Якщо на запит про позитивне зовнішнє підтвердження не отримано відповіді, аудитор повинен виконати альтернативні аудиторські процедури для отримання доказів щодо тверджень у фінансових звітах, котрі передбачалось отримати запитом про підтвердження. Альтернативною процедурою може бути перевірка документів
Оцінювання результатів процесу підтвердження	Аудитор повинен оцінити, чи надають результати процесу зовнішнього підтвердження (разом з результатами інших виконаних процедур) достатні та відповідні докази щодо твердження, яке перевіряється. Якщо аудитор формулює висновок про те, що процес підтвердження та альтернативні аудиторські процедури не надали достатніх та відповідних доказів щодо твердження, йому слід виконати додаткові аудиторські процедури для отримання доказів

3.11. Аналітичні процедури (МСА 520).

Характер та цілі аналітичних процедур.

Особливості застосування аналітичних процедур на різних етапах аудиту

Аналітичні процедури – це оцінки фінансової інформації шляхом вивчення правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури включають також вивчення ідентифікованих відхилень та взаємозв'язків, що йдуть всупереч іншій відповідній інформації або значно відхиляються від прогнозованих сум (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Аналітичні процедури

Етапи аудиту	Характер процедур	Умови застосування	Цілі аналітичних процедур
Планування аудиту	Процедури оцінки ризиків для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища	Аудитор повинен застосовувати аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків	Визначення наявності незвичайних операцій або подій, сум, показників та тенденцій, які можуть свідчити про проблеми, що можуть спричинити певні наслідки для фінансових звітів або для аудиторської перевірки (сфери можливого ризику)
Перевірка окремих компонентів фінансових звітів	Процедури по суті	Застосовують, як правило, більше для крупних обсягів операцій, які можна прогнозувати в часі. Оцінка ризику підтверджується отриманням доказів внаслідок виконання тестів операційної ефективності процедур контролю	Отримання відповідних достатніх доказів щодо повноти, точності та настання операцій, зареєстрованих в інформації, що генерується інформаційною системою суб'єкта господарювання
Загальний огляд фінансової звітності		Аудитор повинен застосовувати аналітичні процедури наприкінці аудиторської перевірки	Узгодження фінансових звітів в цілому з розумінням суб'єкту господарювання аудитором. Висновки, сформульовані за результатами таких процедур, покликані підтвердити висновки, сформульовані під час аудиторської перевірки окремих компонентів або елементів фінансових звітів, а також допомогти при формулюванні загального висновку щодо обґрунтованості звітів

Якщо аналітичні процедури виявляють значні відхилення або взаємозв'язки, що суперечать іншій відповідній інформації або відрізняються від прогнозованих сум, аудитор повинен провести дослідження та одержати адекватні пояснення та відповідні підтверджуючі свідчення за допомогою запитів управлінського персоналу та інших аудиторських процедур (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Фактори, що впливають на довіру аудитора до результатів аналітичних процедур

Питання, що привертають увагу аудитора	Сутність питання
Суттєвість розглянутих статей	Не можна опиратися тільки на аналітичні процедури для суттєвих залишків на рахунках
Інші аудиторські процедури, застосовані аудитором до того ж твердження	Результати інших процедур, застосованих аудитором, можуть підтвердити або зняти з розгляду питання, що виникли в результаті застосування аналітичних процедур
Точність, з якою можна прогнозувати очікувані результати аналітичних процедур по суті	Значення коефіцієнтів для опису одних показників взаємозв'язку може бути визначено достовірно, а для інших – ні
Оцінка ризику суттєвих викривлень	Чим вищий ризик, тим менше довіра до аналітичних процедур ніж детальне тестування

3.12. Аудиторська вибірка та інші процедури тестування (МСА 530)

Аудиторська вибірка – це застосування аудиторських процедур до менш ніж 100% облікових записів (елементів вибірки) в межах залишку на рахунку або класу операцій так, що всі елементи мають шанс бути відібраними.

Це дає аудиторіві змогу одержати та оцінити аудиторські докази стосовно деяких характеристик відібраних елементів для формулювання висновку або допомогти в його формулюванні стосовно генеральної сукупності, з якої здійснюється вибірка.

Похибка – відхилення контролю при виконанні тестів контролю або викривлення при здійсненні детальних тестів.

Сумарна похибка – ступінь відхилення чи сумарне викривлення.

Аномальна похибка – похибка, що виникає внаслідок окремої події, яка повторюється лише в особливих випадках, і тому не є репрезентативною похибкою для генеральної сукупності.

Генеральна сукупність – вся множина даних, з якої здійснюється вибірка, стосовно якої аудитор прагне зробити висновки. Генеральну сукупність можна розділити на страти або сукупності, причому кожна страта перевіряється окремо.

Ризик, пов'язаний з вибіркою – ризик, який виникає внаслідок ймовірності того, що висновок аудитора, зроблений на основі вибірки, відрізнятиметься від висновку, який можна було б зробити, якщо всі аудиторські процедури застосовувалися до всієї генеральної сукупності. Існує два типи ризику пов'язаного з вибіркою:

- ризик того, що аудитор при виконанні тестів контролю прийде до висновку, що ризик контролю менший, ніж він справді є, або при застосуванні детального тесту до висновку, що суттєвої помилки немає, коли вона фактично є. Цей вид ризику впливає на ефективність аудиторської перевірки та імовірніше призведе до неприйнятної аудиторської думки;

- ризик того, що аудитор у випадку тестів контролю прийде до висновку, що ризик контролю більший, ніж він дійсно є, або при застосуванні детального тесту до висновку, що суттєва помилка є, коли фактично її немає. Цей вид ризику впливає на ефективність аудиторської перевірки, оскільки він, як правило, призводить до додаткової роботи зі встановлення того, що початкові висновки були неправильними.

Ризик, не пов'язаний з вибіркою, – ризик, який виникає внаслідок дії факторів, які призводять до того, що аудитор доходить помилкових висновків з будь-якої причини, не пов'язаної з обсягом вибірки, таких як: застосування невідповідної процедури, невірне тлумачення доказів, не розпізнання помилки, неналежна оцінка доказів та інші.

Елементи вибірки – окремі елементи, що складають генеральну сукупність: записи у виписках з банку, рахунки-фактури, сальдо на рахунках дебіторів, номенклатурні елементи запасів (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Застосування вибірки для різних типів тестів

Характер аудиторських процедур	Умови застосування вибірки
Процедури оцінки ризику	Як правило, не включають аудиторську вибірку. Тим не менш, аудитор часто планує та виконує тести контролю одночасно з отриманням розуміння структури контролю та визначенням, чи застосовується він (оцінка ризиків)
Тести контролю	Тести контролю проводяться, якщо оцінка аудитором ризиків включає очікування операційної ефективності контролю. Аудиторська вибірка для тестів контролю зазвичай є доречною, якщо застосування контролю залишає аудиторські докази його здійснення (підписи на документах, що доводять санкцію або дозвіл або виконання функцій контролю)
Процедури по суті (детальні тести класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів та аналітичні процедури по суті)	Аудиторська вибірка та інші засоби статей для тестування стосуються лише детальних тестів (для аналітичних процедур не застосовується). Вибірка застосовується для тестування та одержання доказів щодо одного чи кількох тверджень стосовно суми у фінансових звітах (наприклад, існування дебіторської заборгованості) або незалежного оцінювання певної суті (наприклад оцінки вартості застарілих запасів)

Допустима похибка – максимальна похибка в генеральній сукупності, яку аудитор погодився прийняти.

Врахування ризику та відбір статей для тестування

Ризик, пов'язаний з вибіркою, і ризик, не пов'язаний з вибіркою, можуть впливати на компоненти ризику суттєвого викривлення (властивий ризик та ризик контролю). Аудитор повинен розробити подальші аудиторські процедури таким чином, щоб знизити ризик суттєвого викривлення до прийнятно низького рівня.

Ризик, пов'язаний з вибіркою, можна зменшити шляхом збільшення обсягу вибірки. А ризик, не пов'язаний з вибіркою, можна зменшити шляхом належного контролю та перевірки планування аудиту.

Методи відбору статей для тестування представлені на рис. 3.9 і в табл. 3.10.

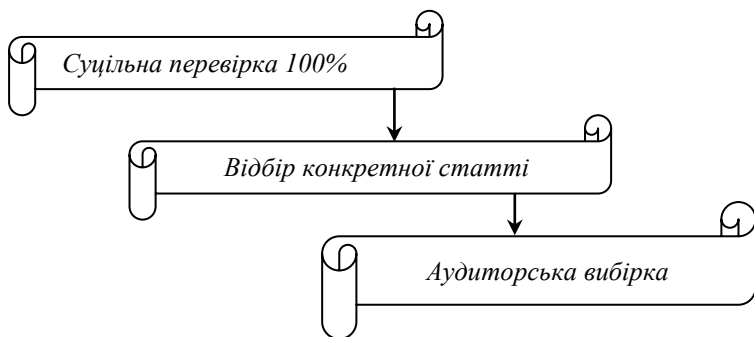


Рис. 3.9. Методи відбору статей для тестування

Рішення про те, який підхід застосувати, залежить від обставин та формується на основі ризику суттєвого викривлення стосовно твердження, що тестується, та ефективності аудиторської перевірки.

Статистичний та нестатистичний підходи до вибірки

Статистична вибірка означає будь-який підхід щодо здійснення вибірки, який має такі характерні риси: випадковий відбір елементів вибірки та використання теорії ймовірності для оцінювання результатів вибірки, включаючи оцінювання ризику, пов'язаного з вибіркою.

Підхід до здійснення вибірки, який не має характерних ознак та вважається нестатистичною вибіркою.

Рішення про використання статистичного чи нестатистичного підходу до вибірки є предметом судження аудитора стосовно найефективнішого способу отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів за конкретних обставин. Наприклад, у випадку тестів контролю аналіз характеру і причини помилок часто буде важливішим в порівнянні з статистичним аналізом просто наявності або

відсутності (тобто підрахунку) похибок. В такій ситуації доцільнішим буде нестатистичний підхід до вибірки.

Таблиця 3.10

Методи відбору статей для тестування

Метод відбору статей	Умови застосування
Дослідження всієї генеральної сукупності статей, що складають залишок по рахунку або клас операцій (або страти в складі такої генеральної сукупності)	100% перевірка малоймовірна у випадку тестів контролю, вона частіше стосується детальних тестів. 100% перевірка доречна, якщо генеральна сукупність складається з невеликого числа статей значної вартості, коли властивий ризик і ризик контролю є високими, а інші способи не дають змоги одержати достатні та відповідні аудиторські докази, або коли повторюваний характер розрахунку або іншого процесу, здійснюваного за допомогою інформаційної системи, робить 100% перевірку ефективною щодо співвідношення витрат і результатів за рахунок використання комп'ютерних методів аудиту
Відбір конкретних статей ґрунтуючись на розумінні аудитором суб'єкта господарювання, оціненому ризиками суттєвого викривлення та на характеристиці генеральної сукупності, що тестується	Статті з великою вартістю або ключові статті (підозрілі, незвичайні, особливо схильні до ризику або, які раніше були пов'язані з помилками). Усі статті, вартість яких перевищує визначену суму, для того, щоб перевірити більшу частину загальної суми залишку по рахунку або класу операцій. Статті для одержання інформації з таких питань, як характер суб'єкта господарювання, характер операцій та внутрішній контроль. Статті для перевірки заходів контролю, для того, щоб визначити, чи виконуються певні заходи контролю. Вибіркова перевірка конкретних статей не є аудиторською вибіркою. Результати аудиторських процедур, застосованих до відібраних у такий спосіб статей, не можна переносити на всю генеральну сукупність. Аудитору необхідно розглянути потребу одержати достатні та відповідні докази щодо решти генеральної сукупності, якщо решта є суттєвою
Аудиторська вибірка	Може застосовуватися до залишку на рахунку або класу операцій з використанням статистичного або нестатистичного методів формування вибірки

При застосуванні статистичної вибірки обсяг вибірки можна визначити за допомогою теорії ймовірності чи професійного судження. Обсяг вибірки залежить від оцінки ризиків суттєвого викривлення (табл. 3.11, 3.12).

Таблиця 3.11

Вплив факторів на обсяг вибірки для тестів контролю

Фактор	Напрямок зміни фактору	Вплив на обсяг вибірки
Ступінь, до якого ризик суттєвого викривлення зменшується операційною ефективністю контролю	Зменшення ↓ (ризик суттєвого викривлення оцінюється більш високим у зв'язку з неочікуванням операційної ефективності внутрішнього контролю)	Зменшення ↓
	Збільшення ↑ (оцінка ризику суттєвого викривлення основана на очікуванні операційної ефективності контролю)	Збільшення ↑ (більше доказів необхідно, більшим повинен бути обсяг тестування контролю)
Ступінь відхилення від встановленої процедури контролю, який аудитор готовий визнати допустимим (допустима похибка)	Зменшення ↓ рівня допустимої похибки	Збільшення ↑ (чим нижче допустима похибка, тим більше обсяг вибірки)
	Збільшення ↑ рівня допустимої похибки	Зменшення ↓
Ступінь відхилення від встановленої процедури контролю, який аудитор припускає виявити в генеральній сукупності (очікувана похибка)	Зменшення ↓	Зменшення ↓
	Збільшення ↑	Збільшення ↑
Необхідний рівень довіри (ризик вибірки)	Зменшення ↓	Зменшення ↓
	Збільшення ↑	Збільшення ↑
Кількість елементів вибірки в генеральній сукупності		Незначний вплив

Таблиця 3.12

Вплив факторів на обсяг вибірки для детального тестування

Фактор	Напрямок зміни фактору	Вплив на обсяг вибірки
Аудиторська оцінка ризику суттєвого викривлення	Зменшення ↓	Зменшення ↓ (ризик не виявлення більший)
	Збільшення ↑	Збільшення ↑ (ризик не виявлення нижче)
Використання інших процедур по суті, спрямованих на те саме твердження у фінансовому звіті	Зменшення ↓ рівня допустимої похибки	Збільшення ↑
	Збільшення ↑ рівня допустимої похибки	Зменшення ↓
Необхідний рівень довіри аудитора	Зменшення ↓	Зменшення ↓
	Збільшення ↑	Збільшення ↑ (чим більший рівень впевненості необхідний аудитором у тому, що результати вибірки є дійсно показовими для генеральної сукупності, тим більшим повинен бути обсяг вибірки)
Максимальна похибка, яку аудитор погоджується прийняти (допустима похибка)	Зменшення ↓	Збільшення ↑ (чим нижче допустима похибка, тим більше обсяг вибірки)
	Збільшення ↑	Зменшення ↓
Загальна сума похибок, що аудитор передбачає виявити стосовно генеральної сукупності (очікувана похибка)	Зменшення ↓	Зменшення ↓
	Збільшення ↑	Збільшення ↑ (чим більше очікувана похибка, тим більшим повинен бути обсяг вибірки для того, щоб дати обґрунтовану оцінку фактичної загальної суми похибок в генеральній сукупності)
Стратифікація генеральної сукупності		Зменшення ↓
Кількість елементів вибірки в генеральній сукупності		Незначний вплив

Порядок організації вибірки представлено в табл. 3.13.

Таблиця 3.13

Організація та обсяг вибірки

Етапи	Характеристика етапу
Розгляд цілей аудиторської процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої буде здійснюватися відбір	Розгляд характеру аудиторських доказів, пошук яких провадився, і можливих обставин здійснення похибок допоможе визначити, в чому полягає похибка і яку генеральну сукупність треба використати для вибірки. Генеральна сукупність має бути такою, що відповідає меті аудиторської процедури (що включає розгляд напряду тестування), та повною. Аудитор повинен отримати аудиторські докази щодо точності та повноти інформації, яка генерується інформаційною системою суб'єкта господарювання, якщо така інформація використовується при виконанні аудиторських процедур
Стратифікація	Якщо генеральна сукупність може бути поділена на дискретні субсукупності за певними ознаками, це може підвищити ефективність аудиторської перевірки. Мета стратифікації – зниження варіативності статей у рамках кожної страти, а отже, у зменшенні обсягу вибірки без пропорційного збільшення ризику, пов'язаного з вибіркою. Кожен елемент вибірки повинен належати тільки до однієї страти. Результат процедур, які застосовуються до будь-якої вибірки статей в рамках однієї страти, можуть поширюватися лише на елементи, що складають таку страту. Для висновку щодо всієї генеральної сукупності аудитор повинен розглянути ризик суттєвого викривлення стосовно будь-яких інших страт, що складають всю генеральну сукупність
Вибірка на основі вартісної величини	Елементи вибірки визначаються як окремі грошові одиниці, що складають залишок по рахунку або клас операцій. Такий підхід забезпечує спрямованість аудиторської роботи на статті з більшою вартістю, оскільки вони мають більше шансів бути відібраними, і це може призвести до меншого обсягу вибірки. Такий підхід зазвичай використовується разом з систематичним методом відбору елементів вибірки та є найефективнішим при використанні комп'ютеризованих методів аудиту

Обсяг вибірки можна визначити шляхом застосування статистичної формули або об'єктивного професійного судження відповідно до обставин.

Рівень ризику, пов'язаного з вибіркою, впливає на її обсяг – чим нижчий ризик готовий прийняти аудитор, тим більший обсяг вибірки буде потрібним.

Виконання аудиторських процедур

Аудитор повинен виконувати аудиторські процедури відповідно до конкретної мети аудиту щодо кожної відібраної статті.

При цьому можуть виконуватися будь-які процедури, доречні до обставин: перевірка записів або документів; перевірка матеріальних активів; спостереження; запити; підтвердження; перерахування; повторне виконання; аналітичні процедури.

Якщо відібрана стаття не є прийнятною для застосування процедури, процедуру виконують до іншої статті або документу, відібраному відповідним чином.

Якщо аудитор не може застосувати заплановані аудиторські процедури до відібраної статті, він розглядає можливість застосування альтернативних процедур (наприклад, перевірка документів замість запиту підтвердження) і якщо відповідні альтернативні процедури не можуть бути застосовані до цієї статті, як правило, вважається, що ця стаття містить похибку.

Похибки та оцінка результатів вибірки

Аудитору слід розглянути результати вибірки, характер і причину будь-яких виявлених похибок, а також їх можливий вплив на конкретну ціль аудиту та інші сфери аудиторської перевірки. А саме:

1. Якщо під час застосування вибірки для проведення тестів контролю виявлені похибки, аудитор повинен зробити конкретні запити для отримання розуміння наступних питань:

- безпосередній вплив виявлених похибок на фінансові звіти;
- ефективність внутрішнього контролю, а також його вплив на аудиторський підхід, якщо, наприклад, помилки є результатом нехтування внутрішнього контролю управлінським персоналом.

В цих випадках аудитор визначає, чи можна використати виконані тести контролю в якості аудиторських доказів, чи потрібні до-

даткові тести контролю, чи необхідно розглянути потенційні ризики викривлень за допомогою процедур по суті.

2. Аудитор повинен виконати аналіз виявлених помилок для того, щоб з'ясувати, чи мають вони спільні характеристики, наприклад, вид операцій, місце, номенклатура виробів або період часу. Якщо аналіз свідчить про наявність спільних характеристик, аудитор необхідно визначити, чи доцільно розширити аудиторські процедури на всі статті генеральної сукупності (страту), які мають загальну характеристику. Крім того, такі похибки можуть бути навмисними і вказувати на можливість шахрайства.

3. Якщо аудитор вважає, що помилка є аномальною (виникає внаслідок окремої події, яка повторюється лише в особливих випадках, і тому не впливає на іншу частину генеральної сукупності), він повинен забезпечити високий рівень впевненості в цьому. Така впевненість досягається шляхом проведення додаткових аудиторських процедур.

4. Коли були виявлені похибки під час застосування вибірки, то для виконання детальних тестів аудитор повинен спроектувати грошові похибки, виявлені у вибірці, поширюючи їх на генеральну сукупність, і розглянути вплив очікуваної похибки на конкретну мету аудиту та інші сфери аудиторської перевірки. Для тестів контролю прогнозування похибок не потрібно, оскільки ступінь похибки вибірки також є прогнозованим ступенем похибки для генеральної сукупності в цілому.

Аудитор робить прогнозу оцінку загальної похибки в генеральній сукупності для того, щоб одержати широку картину масштабу похибок і порівняти її за допустимою похибкою. Для детальних тестів допустима похибка є допустимим викривленням; її розмір повинен бути меншим або дорівнювати визначеному аудитором рівню оцінки суттєвості, який використовується для окремих залишків на рахунках, що перевіряються.

Якщо похибку визнано аномальною, її можна виключити при поширенні похибок вибірки на генеральну сукупність. Наслідки будь-якої такої похибки, якщо вона не виправлена, треба розглянути додатково до прогнозування не аномальних похибок. Якщо залишок по рахунку або клас операцій були поділені на straty, то похибки прогножуються окремо по кожній stratі. Прогнозовані похибки та

аномальні похибки по кожній страті потім поєднуються при розгляді їх можливих наслідків для загального залишку на рахунку або класу операцій.

5. Аудитор повинен оцінити результати вибірки.

Мета оцінки результатів вибірки – визначити, чи підтвердилася оцінка відповідної характеристики генеральної сукупності, чи її необхідно переглянути.

У випадку тестів контролю не очікувано високий ступінь похибки вибірки може призвести до збільшення оціненого ризику суттєвого викривлення, якщо не одержано подальших аудиторських доказів, що обґрунтовують початкову оцінку.

У випадку детальних тестів не очікувано велика кількість похибок у вибірці може свідчити про суттєве викривлення залишку на рахунку або класу операцій (за відсутності подальших аудиторських доказів, що суттєвих викривлень немає).

Якщо загальна сума прогнозованої похибки та аномальна похибка мають рівень менший за той, що його аудитор вважає допустимим, але наближається до цієї величини, аудитор повинен розглянути переконливість результатів вибірки в контексті інших аудиторських процедур і доцільність одержання додаткових аудиторських доказів. Оскільки на результати вибірки впливає ризик, пов'язаний з вибіркою, то коли попередня оцінка похибки близька до допустимої похибки, аудитору необхідно оцінити результати інших аудиторських процедур для зменшення ризику вибірки.

Якщо оцінка результатів вибірки показує, що необхідно переглянути оцінку відповідної характеристики генеральної сукупності, то аудитор може:

- попросити управлінський персонал вивчити виявлені похибки і можливість подальших похибок, а також здійснити будь-які необхідні коригування, та/або

- модифікувати характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур (збільшити обсяг вибірки, застосувати альтернативні процедури) та/або

- розглянути вплив на аудиторський висновок.

3.13. Одержання аудиторських доказів стосовно облікових оцінок (МСА 540). Характер облікових оцінок. Аудиторські процедури. Використання незалежної оцінки. Оцінка результатів аудиторських процедур. Отримання аудиторських доказів щодо оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації

Облікова оцінка – це визначення приблизної вартості об'єктів обліку та суми статті за умови відсутності точних методів оцінювання.

Приклади облікових оцінок:

- знижки для скорочення запасів і дебіторської заборгованості до їх попередньо оціненої вартості реалізації;
- норми амортизації основних засобів на весь попередньо оцінений строк корисного використання;
- відстрочений податок;
- резерв на покриття збитків, понесених у результаті судового процесу;
- збитки від незавершених будівельних контрактів;
- резерв на покриття претензій за гарантіями.

Відповідальність за здійснення облікових оцінок включених у фінансові звіти несе управлінський персонал суб'єкта господарювання. Ці оцінки часто здійснюються в умовах невизначеності щодо результату подій, які мали місце, або, ймовірно відбудуться, і передбачають застосування судження. Внаслідок цього ризик суттєвого викривлення при використанні облікових оцінок є вищим.

Якщо аудитор вважає, що ризик суттєвого викривлення стосовно облікової оцінки є значним та вимагає спеціального розгляду, він повинен виконати рекомендації МСА 540.

Аудитор повинен розробити та виконати аудиторські процедури для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів щодо обґрунтованості облікових оцінок за даних обставин та відповідності розкриття, якщо необхідно (рис. 3.10).

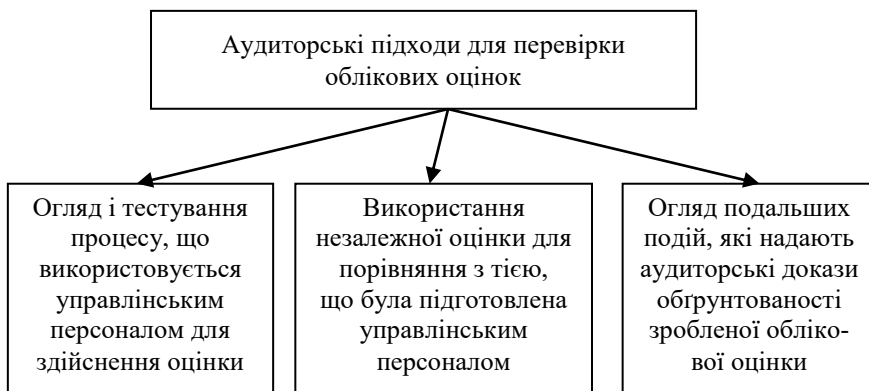


Рис. 3.10. Аудиторські підходи для перевірки облікових оцінок

Етапи огляду і тестування процесу оцінки, які використовуються управлінським персоналом суб'єкта господарювання зводяться до наступного:

- оцінка даних і розгляд припущень, на яких ґрунтується оцінка, на точність, повність та відповідність, обґрунтованість та узгодженість з планами управлінського персоналу;
- перевірка розрахунків, що виконуються при оцінюванні (перевірка процедур і методів обчислення);
- порівняння облікових оцінок, отриманих в попередні періоди, з фактичними результатами тих періодів (оцінка достовірності процедур оцінки та заходів контролю, необхідність коригування оціночних формул, виявлення розбіжностей між фактичними результатами та попередніми оцінками, аналіз коригувань та розкриття інформації);
- розгляд процедур затвердження управлінським персоналом (чи є процедури, докази їх проведення, відповідний рівень управлінського персоналу).

Аудитор може здійснити оцінювання або одержати незалежну оцінку і порівняти її з обліковою оцінкою, підготовленою управлінським персоналом.

Операції та події, що відбуваються після закінчення звітного періоду але до завершення аудиторської перевірки, можуть надати аудиторські докази стосовно облікової оцінки, підготовленої управ-

лінським персоналом. Перевірка аудитором таких операцій та подій може знизити або навіть усунути необхідність проведення перевірки аудитором облікових оцінок з використанням інших підходів.

Оцінка результатів аудиторських процедур

Аудитор повинен остаточно оцінити обґрунтованість облікової оцінки, ґрунтуючись на знанні бізнесу клієнта і того, чи узгоджується оцінка з іншими аудиторськими доказами, отриманими у процесі аудиторської перевірки.

Коли є розбіжність між попередньою аудиторською оцінкою суми, яка підтверджена наявними аудиторськими доказами, і попередньо оціненою сумою, включеною до фінансових звітів, аудитор визначає, чи вимагає така розбіжність коригування. Якщо розбіжність обґрунтована, вона може не потребувати коригування. Однак, якщо аудитор вважає, що розбіжність необґрунтована, він повинен запропонувати управлінському персоналові переглянути оцінку. Якщо управлінський персонал відмовляється переглянути оцінку, розбіжність вважається викривленням і розглядається разом з іншими викривленнями при оцінюванні суттєвості впливу на фінансові звіти.

Отримання аудиторських доказів щодо оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації (МСА 540)

Достатні та відповідні аудиторські докази є важливими, оскільки оцінки справедливої вартості часто базуються на суб'єктивних судженнях та оціночних припущеннях. Аудитор повинен отримати достатньо доказів, щоб зменшити аудиторський ризик до прийнятного рівня, тим самим підтверджуючи, що фінансова звітність є достовірною та не містить суттєвих викривлень, спричинених помилковими оцінками справедливої вартості.

Якщо в фінансовій звітності містяться суттєві активи, зобов'язання та окремі компоненти акціонерного капіталу, інформація про які подана або розкрита за справедливою вартістю, аудитор має отримати достатні та відповідні аудиторські докази того, що оцінки за справедливою вартістю та розкриття інформації зроблені відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання. А саме:

1. Отримання розуміння процесу оцінки та заходів контролю, ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні тве-

рджень та вибір характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур.

2. Оцінювання відповідності оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації застосовній концептуальній основі фінансової звітності, отримання доказів намірів управлінського персоналу. Оцінка послідовності застосування методу оцінки.

3. Виконання аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень щодо оцінок (процедури по суті оцінок).

4. Оцінювання результатів аудиторських процедур та їх впливу на аудиторський висновок; повідомлення інформації управлінському персоналу

Розуміння процесу визначення оцінок за справедливою вартістю

Під час виконання процедур оцінки ризиків (розуміння суб'єкта та його середовища) аудитор повинен отримати розуміння процесу, що застосовується суб'єктом господарювання для визначення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації, а також відповідних заходів контролю, достатніх для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень, а також розробити та виконати подальші аудиторські процедури.

Питання, які розглядає аудитор, отримуючи розуміння процесу визначення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації:

- відповідні заходи контролю за процесом, включаючи заходи контролю за даними та розподілом обов'язків між особами, яким довірено основні операції суб'єкта господарювання, та особами, відповідальними за проведення оцінок;

- компетентність та досвід осіб, які визначають оцінки за справедливою вартістю;

- роль інформаційних технологій в цьому процесі;

- тип рахунків та операцій, для яких потрібні оцінки за справедливою вартістю чи розкриття інформації (звичайні або незвичайні операції);

- обсяг, операцій, де суб'єкт господарювання покладається на організацію, що надає послуги, у наданні оцінок за справедливою вартістю, чи даних, що підтверджують оцінки;

- якою мірою суб'єкт господарювання використовує роботу експерта при визначенні оцінок за справедливою вартістю та розкритті інформації;

- важливі припущення управлінського персоналу, використані при визначенні справедливої вартості;

- документи, що підтверджують припущення;

- методи, використані для розробки та застосування припущень управлінського персоналу та для моніторингу змін у таких припущеннях;

- цілісність заходів контролю за змінами та процедур забезпечення захисту моделей оцінки та відповідних інформаційних систем, включаючи процедури затвердження;

- заходи контролю за послідовністю, своєчасністю та достовірністю даних, використаних у моделях оцінки.

Після отримання розуміння процесу визначення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації суб'єктом господарювання аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень стосовно оцінок за справедливою вартістю та розкриття в фінансових звітах для вибору характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур. Якщо ризик суттєвого викривлення стосовно оцінки за справедливою вартістю або розкриття інформації вимагає окремого розгляду (є суттєвим), аудитор повинен виконати вимоги МСА 315.

Аудитор має оцінити, чи відповідають оцінки за справедливою вартістю та розкриття в фінансових звітах застосовній концептуальній основі фінансової звітності.

Аудитор має отримати аудиторські докази наміру управлінського персоналу виконати конкретний план дій та розглянути його здатність зробити це у випадках, коли цей план є відповідним для оцінок за справедливою вартістю та розкриття згідно з застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Аудитор отримує докази, роблячи запити до управлінського персоналу та підтверджуючи їхні відповіді. Це допомагає оцінити обґрунтованість планів та рішень керівництва.

Процедури отримання доказів

Аудитор виконує наступні дії для підтвердження відповідей керівництва.

Оцінка минулих намірів: перевіряє, наскільки послідовно в минулому виконувались наміри щодо активів або зобов'язань. Це допомагає оцінити надійність заяв керівництва.

Аналіз документації: вивчає письмові плани та іншу документацію, що стосується стратегічних рішень. Це забезпечує документальне підтвердження усних пояснень.

Перевірка причин: досліджує причини, що лягли в основу вибору певного плану дій. Аудитор аналізує, чи є ці причини логічними та обґрунтованими.

Аналіз спроможності: оцінює здатність управлінського персоналу реалізувати конкретний план дій в економічних умовах компанії, враховуючи, зокрема, контрактні зобов'язання.

Ці процедури дозволяють аудитору отримати достатні та відповідні докази, щоб сформувану обґрунтовану думку щодо фінансової звітності.

Якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності дозволяє використовувати альтернативні методи оцінки справедливої вартості, або якщо метод не визначено, **аудитор повинен оцінити, чи є обраний метод оцінювання відповідним за цих обставин.**

Оцінка аудитором методів оцінки

Аудитор, використовуючи своє професійне судження, повинен перевірити:

1. **Відповідність методу:** чи відповідає обраний метод вимогам концептуальної основи. Наприклад, якщо МСФЗ дозволяє використовувати як ринкові дані, так і дані моделювання, аудитор має переконатися, що обраний метод є найбільш доречним у конкретній ситуації.

2. **Обґрунтованість припущень:** чи є припущення, використані в моделі оцінки, обґрунтованими та підтвердженими.

3. **Достовірність джерел даних:** чи є дані, використані для оцінки, надійними та актуальними.

Завдання аудитора полягає в тому, щоб переконатися, що справедлива вартість активів або зобов'язань відображена у фінансовій звітності достовірно, навіть якщо для її визначення застосовуються оціночні судження.

У відповідь на ризик суттєвого викривлення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації аудитор має розробити та виконати подальші аудиторські процедури для тверджень стосовно оцінок – тести контролю та процедури по суті (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

Процедури по суті оцінок

Процедури	Сутність процедури
Тестування важливих припущень управлінського персоналу, моделі оцінки та основних даних	Отримання підтверджень щодо використаних припущень шляхом різних типів аудиторських доказів з внутрішніх та зовнішніх джерел, які надають об'єктивне підтвердження. Оцінка джерела та достовірності аудиторських доказів. Аналіз чутливості оцінки вартості до змін суттєвих припущень, включаючи ринкові умови. Розгляд чинників, що впливають на суттєві припущення та оцінки, аналіз реалістичності та несуперечливості припущень. Процедури щодо даних, використаних для розробки оцінок: тестування повноти та доречності даних, підтвердження джерела даних, арифметичний перерахунок та перевірка інформації на її внутрішню послідовність та узгодженість з наміром управлінського персоналу
Розробка незалежних оцінок за справедливою вартістю для підтвердження відповідності оцінки за справедливою вартістю	Аналітичні процедури. Незалежна попередня оцінка з застосуванням розробленої аудитором моделі та припущень управлінського персоналу. Незалежна попередня оцінка з застосуванням з застосуванням розроблених аудитором окремих припущень та моделі, що використовувалася управлінським персоналом
Розгляд впливу подальших подій на оцінку справедливої вартості та розкриття	Аналіз операцій після кінця періоду

Оцінювання результатів аудиторських процедур

При кінцевій оцінці того, чи зроблені оцінки за справедливою вартістю та розкриття інформації у фінансових звітах згідно з застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання, аудитор повинен оцінити достатність та відповідність отриманих аудиторських доказів, а також несуперечність цих доказів іншим аудиторським доказам, отриманим та оціненим під час аудиторської перевірки в контексті фінансових звітів, взятих в цілому.

Аудитор має отримати письмові пояснення управлінського персоналу щодо обґрунтованості важливих припущень, включаючи те, чи відповідно вони відображають намір та здатність управлінського персоналу виконувати конкретний план дій від імені суб'єкта господарювання, коли це доречно для оцінок за справедливою вартістю чи розкриття інформації.

Повідомлення інформації найвищому управлінському персоналові

В повідомленні інформації аудитор враховує характер важливих припущень, використаних в оцінках справедливої вартості, ступінь суб'єктивності, пов'язаний з розробкою припущень, та відносну суттєвість статей, оцінених за справедливою вартістю, для фінансових звітів в цілому.

3.14. Отримання аудиторських доказів щодо визначення повноти інформації про операції з пов'язаними сторонами (МСА 550)

Аудиторські докази є фундаментом, на якому аудитор буде своє судження щодо достовірності фінансової звітності, в тому числі і у контексті пов'язаних сторін .

Аудитор повинен виконати аудиторські процедури, призначені для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів щодо виявлення пов'язаних сторін і розкриття інформації про них управлінським персоналом та впливу суттєвих операцій з пов'язаною стороною на достовірність фінансових звітів.

Пов'язаною є сторона, яка:

- контролює суб'єкта прямо або непрямо через посередників;

- перебуває під контролем або під спільним контролем разом із суб'єктом господарювання;
- має частку в суб'єкті господарювання, що надає їй значний вплив на суб'єкт господарювання;
- має спільний контроль над суб'єктом господарювання;
- асоційована з суб'єктом господарювання;
- є спільним підприємством, одним з учасників якого є суб'єкт господарювання;
- є членом ключового управлінського персоналу суб'єкту господарювання або холдингової компанії, до якої він належить;
- є близьким членом родини будь-кого з осіб;
- є суб'єктом господарювання, що контролюється, спільно контролюється, або на який має значний вплив, або в якому володіють суттєвим відсотком голосів прямо або непрямо будь-які особи;
- є фондом винагородження по закінченні трудової діяльності працівників суб'єкта господарювання або будь-якого суб'єкта господарювання, що є пов'язаною стороною з суб'єктом господарювання (рис. 3.11).

Операції пов'язаних сторін – це будь-який обмін, що відбувається між компанією та її пов'язаними сторонами, незалежно від того, чи сплачуються за нього гроші. Це може бути передача активів, надання послуг або виконання зобов'язань.

Процедури, передбачені МСА 550, надають достатні та відповідні докази за відсутності будь-яких обставин, визначених аудитором як такі, що збільшують ризик суттєвого викривлення більше звичайно очікуваного або вказують на суттєве викривлення інформації про пов'язані сторони.

Якщо є ознака існування таких обставин, аудитор повинен провести модифіковані, розширені або додаткові аудиторські процедури, доцільні за цих обставин.

Аудитор повинен мати достатнє розуміння існування пов'язаних сторін і операцій між ними, тому що:

- застосована концептуальна основа фінансової звітності може вимагати розкриття у фінансових звітах щодо окремих операцій з пов'язаними сторонами;
- існування пов'язаних сторін або операцій з ними може вплинути на фінансові звіти через податкові зобов'язання та витрати;

- джерело аудиторських доказів впливає на аудиторську оцінку їх достовірності і більш достовірними є аудиторські докази, отримані від непов'язаних сторін;

- операції з пов'язаною стороною можуть мотивуватися не тільки звичайними діловими міркуваннями, а, наприклад, розподілом прибутків або навіть шахрайством.



Рис. 3.11. Ілюстрація відносин контролю

Аудитор повинен: перевірити інформацію, надану найвищим управлінським та управлінським персоналом про назви відомих пов'язаних сторін та про операції з пов'язаними сторонами; отримати докази про реєстрацію та розкриття операцій з пов'язаними сторонами.

Аудитор повинен одержати письмові пояснення управлінського персоналу стосовно повноти наданої операції щодо визначення пов'язаних сторін та відповідності розкриття інформації щодо пов'язаних сторін у фінансових звітах (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

**Аудиторські процедури щодо визначення повноти інформації
про операції з пов'язаними сторонами**

Об'єкт	Мета	Аудиторські процедури
1	2	3
Інформація про назви пов'язаних сторін	Визначення повноти інформації	Огляд робочих документів за попередній рік стосовно назв відомих пов'язаних сторін. Перевірка процедур суб'єкта господарювання щодо визначення пов'язаних сторін. Запит стосовно зв'язків найвищого управлінського персоналу і службовців з іншими суб'єктами господарювання. Перевірка списку акціонерів для визначення основних акціонерів або, якщо це доцільно, отримання від реєстратора переліку основних акціонерів. Огляд протоколів зборів акціонерів, найвищого управлінського персоналу, а також інших відповідних установчих документів, наприклад, переліку часток капіталу, яким володіють директори. Запит інших аудиторів, що беруть участь у проведенні перевірки, або попередніх аудиторів стосовно їх знання про додаткові пов'язані сторони. Перевірка декларацій про податок на прибуток суб'єкта господарювання та іншої інформації, що подається до регулятивних органів. Перевірка інформації про розкриття відносин з пов'язаними сторонами в фінансової звітності на відповідність вимогам застосовній концептуальній основі
Інформація про операції з пов'язаними сторонами	Оцінка ризиків, ідентифікація невиявлених пов'язаних сторін	Розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання щодо надання дозволів та реєстрації операцій з пов'язаними сторонами. Огляд інформації, наданої управлінським персоналом. Огляд протоколів зборів акціонерів та найвищого управлінського персоналу. Перевірка облікових записів на наявність значних або незвичних операцій чи залишків. Перевірка інвестиційних операцій. Перевірка підтвердження позик на існування гаранта та інших операцій

Продовження табл. 3.15

1	2	3
Ідентифіковані операції з пов'язаними сторонами	Отримання доказів	Перевірка облікових записів та інформації про розкриття. Підтвердження умов та суми операції з пов'язаною стороною. Перевірка інформації, що є у пов'язаної сторони. Підтвердження або обговорення інформації з особами, що мають причетність до інформації, наприклад, банкірами, юристами, гарантами, агентами

Якщо аудитор не може отримати достатні та відповідні аудиторські докази стосовно пов'язаних сторін та операцій з такими сторонами або приходить до висновку про невідповідність їх розкриття у фінансових звітах, аудитор повинен відповідним чином модифікувати аудиторський висновок.

3.15. Аудиторські процедури стосовно залишків на початок періоду при виконанні першого завдання (МСА 510)

Залишки на початок періоду є важливим елементом, оскільки вони відображають:

- результати операцій попередніх періодів;
- облікову політику, яку застосовували в минулому.

Будь-які **суттєві викривлення в цих залишках** можуть вплинути на достовірність фінансової звітності поточного періоду. Тому аудитор повинен чітко **відокремлювати викривлення** попередніх періодів від викривлень, що виникли в поточному періоді, для коректного формування аудиторського висновку. При виконанні **першого аудиторського завдання**, коли перевірка фінансових звітів суб'єкта господарювання проводиться вперше, або коли її раніше виконував інший аудитор, **аудитор повинен враховувати вимоги МСА 510**. Це також стосується ситуацій, коли виявлені непередбачені обставини та зобов'язання, що існували на початок звітного періоду. Аудитор зобов'язаний виконати процедури, спрямовані на отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів щодо за-

лишків на початок періоду. Аудитор повинен отримати достатні та відповідні докази того, що:

- залишки на початок періоду не містять викривлень, які суттєво впливають на фінансові звіти поточного періоду;
- залишки на кінець попереднього періоду були правильно перенесені на початок поточного періоду або, при потребі, повторно перераховані;
- використовується відповідна облікова політика, або зміни в обліковій політиці відповідно враховуються та адекватно подаються і розкриваються.

Аудиторські процедури щодо залишків на початок періоду:

1. Отримання розуміння облікової політики, що використовувалась у попередньому періоді, та її незмінності щодо фінансових звітів поточного періоду. Якщо були зміни в обліковій політиці чи її застосуванні, то чи були вони належно враховані й адекватно подані та розкриті.

Зміна облікової політики – це перехід від одного припустимого принципу обліку до іншого припустимого принципу обліку, включаючи методи застосування цих принципів. Прикладом зміни облікової політики є зміна методу оцінки вибуття запасів, зміна обліку відсотків по позикам з методу капіталізації на метод витрат поточного періоду.

Зміна облікової політики припускається у двох випадках:

- обов'язково – якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, що затверджує стандарти бухгалтерського обліку;
- добровільно – якщо зміни забезпечать більш достовірне відображення подій або операцій в фінансових звітах підприємства.

Не є змінами в обліковій політиці прийняття нової облікової політики для подій або операцій, що не мали місце в минулому або не були суттєвими, або відрізняються по суті від подій або операцій, що здійснювалися у попередні періоди.

Зміни в обліковій політиці відображаються за **ретроспективним методом**. Це означає, що нова політика застосовується таким чином, ніби вона діяла завжди. Показники всіх представлених у фінансовій звітності періодів коригуються, а вплив змін попередніх періодів відображається шляхом коригування початкового сальдо

нерозподіленого прибутку на початок найбільш раннього з представлених періодів (табл. 3.16).

Таблиця 3.16

Вплив початкових залишків на аудиторські висновки та їх надання

Умови	Думка та дії аудитора
Аудитор після виконання аудиторських процедур не в змозі отримати достатні та відповідні аудиторські докази щодо залишків на початок періоду	Думка із застереженням; Відмова від висловлення думки; В тих країнах, де це допустимо – думка із застереженням або відмова від висловлення думки стосовно фінансової звітності або не модифікована думка
Залишки на початок періоду містять викривлення, які можуть суттєво вплинути на фінансові звіти поточного періоду	Проінформувати управлінський персонал та (з його дозволу) попереднього аудитора. Якщо вплив викривлення не враховано і не подано та розкрито адекватно, аудитор повинен висловити думку із застереженням або негативну думку відповідно до обставин завдання
Облікова політика поточного періоду не застосовувалася постійно до залишків на початок періоду, і якщо зміна облікової політики не була належним чином урахована, адекватно показана та розкрита	Думка із застереженням; Негативна думка
Аудиторський висновок щодо фінансових звітів за попередній період було модифіковано та ця модифікація залишається доречною й суттєвою для фінансових звітів поточного періоду	Думка в аудиторському звіті теперішнього аудитора має бути модифікована

Аудиторська перевірка залишків при зміні аудитора

Коли аудит фінансових звітів за попередній рік проводив інший аудитор, поточний аудитор повинен:

- **запитати дозволу у клієнта щодо звернення до попереднього аудитора; встановити контакт із попереднім аудитором та запросити дозвіл на перегляд його робочих документів;**

- **оцінити професійну компетенцію та незалежність** попереднього аудитора;

- **звернути особливу увагу** на питання, що призвели до модифікації аудиторського висновку за попередній період.

Додаткові аудиторські процедури для вхідних залишків

У випадку, коли аудит фінансових звітів за попередній період не проводився, або якщо аудитора не задовольняють результати процедур щодо іншого аудитора чи його робочих документів, необхідно провести **додаткові процедури** стосовно вхідних залишків. Ці процедури спрямовані на отримання аудиторських доказів і можуть включати, наприклад, **перегляд документів**, що підтверджують погашення початкової дебіторської або кредиторської заборгованості. звіряння результатів поточної інвентаризації з кількістю запасів на початок періоду; перевірка облікових записів та іншої інформації про необоротні активи, інвестиції та довгострокові зобов'язання; запит про підтвердження залишків на початок періоду від третіх сторін та інші процедури).

3.16 Оцінка аудитором застосованої концептуальної основи фінансової звітності.

Відповідно до п. А6 **МСА 700**, аудитор оцінює, наскільки фінансова звітність забезпечує належне розкриття даних згідно із застосованою концептуальною основою. Це необхідно для того, щоб користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки суб'єкта господарювання. Ключовими аспектами оцінки є:

- **доречність інформації**: наскільки інформація у фінансовій звітності є релевантною та відповідає конкретним обставинам суб'єкта господарювання;

- **належність розкриття**: чи дозволяє розкриття інформації визначеним користувачам зрозуміти:

- **характер та обсяг потенційних активів і зобов'язань**, які виникають з операцій або подій, але не відповідають критеріям визнання;

- **характер та рівень ризиків суттєвого викривлення**, що пов'язані з певними операціями та подіями;

- використані методи, припущення та судження, а також їх зміни, які впливають на відображені суми або розкриті інформацію. Сюди також входить аналіз чутливості.

Судження аудитора, чи «справедливо та достовірно відображають» або «представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах» інформацію фінансові звіти, робиться в контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Як показано в МСА 210 «Узгодження умов завдання з аудиту», аудитор не має прийнятних критеріїв оцінки фінансових звітів суб'єкта господарювання без прийнятої концептуальної основи фінансової звітності. МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» вказує, що відповідальністю аудитора є визначення, чи є прийнятною концептуальна основа фінансової звітності, прийнята управлінським персоналом для підготовки фінансових звітів.

Таким чином, концептуальна основа фінансової звітності служить для аудитора **орієнтиром** при оцінці достовірності інформації, представленої у фінансових звітах. Ця оцінка включає аналіз того, чи підготовлені та представлені фінансові звіти у відповідності до конкретних вимог концептуальної основи щодо:

- окремих класів операцій;
- залишків на рахунках;
- розкриття інформації.

Саме за допомогою цієї основи аудитор підтверджує, що фінансова звітність відображає правдиве та достовірне становище підприємства.

Оцінка достатності та прийнятності аудиторських доказів (МСА 330)

Предметом уваги аудитора є твердження фінансової звітності. Згідно з МСА 330 (п. 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.

Аудит фінансової звітності є кумулятивним та ітеративним процесом.

Аудитор повинен прийняти рішення, чи отримано достатні та прийнятні аудиторські докази та задокументувати свою думку (МСА 330, п. А62):

- значущість потенційного викривлення у твердженнях та чи матиме воно суттєвий вплив на фінансову звітність;
- 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.

Оцінювання впливу невикорислених викривлень (МСА 450)

Виявлені аудитором виправлення впливають на його дії: згідно з МСА 450 (п. 10) до оцінювання впливу невикорислених викривлень аудитор повинен переглянути рівень суттєвості, визначений відповідно до МСА 320, на підтвердження його відповідності в контексті дійсних фінансових результатів суб'єкта господарювання (див. також А11 – А12 МСА 450).

Якщо переоцінка аудитором рівня суттєвості (див. МСА 450, п. 10) призводить до зменшення рівня суттєвості, необхідно переглянути характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, на яких ґрунтуватиметься висновок аудитора.

Викривлення можуть виникати внаслідок (МСА 450, п. А1):

- неточності в зборі чи обробці даних, на основі яких готується фінансова звітність;
- пропуску суми або розкриття інформації;
- неправильної облікової оцінки через ігнорування або вочевидь неправильного трактування господарських фактів;
- судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає неприйнятним, або вибір і застосування облікових політик, які аудитор вважає неприйнятними.

Згідно з МСА 450 (п. А3) корисно чітко розподілити термін викривлення на викривлення фактів, викривлення внаслідок застосування судження і викривлення внаслідок застосування проскції:

- викривлення фактів – це викривлення, щодо яких немає ніяких сумнівів;

- викривлення внаслідок судження – це різниці, що виникають внаслідок судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає необґрунтованими, або вибір та застосування облікової політики, яку аудитор вважає неприйнятною;

- викривлення внаслідок проєкції – це найкраща можлива для аудитора оцінка викривлень у генеральних сукупностях включно з проєкцією викривлень, виявлених в аудиторських вибірках, на всі генеральні сукупності, з яких формувалася вибірка.

Згідно з МСА 450 (п. А16) існують обставини, що можуть змусити аудитора оцінити викривлення, 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.

3.17. Вимоги до складання звіту незалежного аудитора (МСА 700 (переглянутий). Повідомлення інформації з ключових питань аудиту (МСА 701). Модифікація думки аудитора (МСА 705 (переглянутий)). Пояснювальні параграфи в звіті аудитора (МСА 706 (переглянутий))

Зібравши аудиторські докази, аудитор переходить до формування думки. МСА 700 (переглянутий) розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо повного комплексу фінансової звітності загального призначення. Цей МСА застосовується у випадку висловлення аудитором немодифікованої думки.

Ключові стандарти, що впливають на звіт аудитора:

- МСА 700 (переглянутий): встановлює вимоги до формування та представлення аудиторської думки;

- МСА 701: регулює включення інформації про ключові питання аудиту;

- МСА 705 (переглянутий): визначає, як аудитор має модифікувати думку, якщо це необхідно;

- МСА 706 (переглянутий): вимагає включення пояснювальних параграфів до звіту аудитора, щоб привернути увагу до важливих питань;

- МСА 710: вимагає оцінки порівняльної інформації у фінансовій звітності та включення, за необхідності, відповідного параграфу у звіт аудитора;

- МСА 720: вимагає оцінки іншої інформації, що стала предметом уваги аудитора, та включення, за необхідності, відповідного параграфу у звіт (наприклад, думку аудитора щодо звіту про управління).

Для формулювання думки аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки. При цьому аудитор повинен враховувати:

- висновок аудитора відповідно до МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» щодо того, чи були отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі;

- висновок аудитора відповідно до МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» щодо суттєвості не виправлених викривлень (окремо або в сукупності);

Згідно п. 12 МСА 700 (переглянутий) аудитор повинен оцінити, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосованої 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. Якісні аспекти облікових практик розглядаються в Додатку 2 МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями».

Аудитор також повинен оцінити, чи зроблено у фінансовій звітності належне посилання на застосовану концептуальну основу фінансового звітування або її опис (п.15 МСА 700).

Опис того, що фінансова звітність складена у відповідності до конкретної застосованої концептуальної основи фінансового звітування, буде прийнятним лише у випадку, коли у фінансовій звітності дотримано всіх вимог цієї концептуальної основи, що діяли протягом періоду, покритого фінансовою звітністю.

Відповідно п. 13 МСА 700 (переглянутий) аудитор повинен оцінити:

- належне розкриття облікових політик: фінансова звітність забезпечує належне розкриття стислого викладу обраних та застосованих значущих облікових політик. Аудитор розглядає доречність цих політик для суб'єкта господарювання та їх зрозумілий виклад;

- відповідність та належність політик: обрані та застосовані облікові політики відповідають вимогам застосованої концептуальної основи фінансового звітування та є належними;

- обґрунтованість облікових оцінок: облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом, є обґрунтованими;

- якість інформації: інформація, подана у фінансовій звітності, є доречною, надійною, порівнюваною і зрозумілою;

- вплив операцій та подій: фінансова звітність забезпечує належне розкриття даних таким чином, щоб користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану у фінансовій звітності;

- відповідна термінологія: термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту, є належною.

Згідно п. А4 МСА 700 (переглянутий) при оцінці належного розкриття у фінансовій звітності обраних та застосованих облікових політик аудитор розглядає такі питання:

- наявність обов'язкового розкриття: чи була розкрита інформація щодо значущих облікових політик, включення яких вимагається застосованою концептуальною основою фінансового звітування;

- доречність та застосування: розкрита інформація щодо значущих облікових політик є доречною, а критерії визнання та оцінювання для класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації застосовувалися в фінансовій звітності з урахуванням конкретних умов роботи суб'єкта господарювання та його середовища.

Далі наведено структуру та зміст прикладу звіту аудитора за МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності».

Структура звіту аудитора для завдань з аудиту, проведених згідно МСА:

I. Звіт щодо аудиту фінансової звітності включає складові:

-
- назва;
 - адресат;
 - думка;
 - основа для думки;
 - ключові питання аудиту (згідно МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»);
 - інша інформація;
 - відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність;
 - відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності.

II. Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів.

Розділ «Думка» звіту аудитора повинен містити:

- назву суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого підлягала аудиту;
- зазначення, що фінансова звітність підлягала аудиту;
- зазначення назви кожного з фінансових звітів, що входять до складу фінансової звітності;
- посилання на примітки до фінансової звітності, включаючи стислий виклад суттєвих облікових політик;
- вказівку дати або періоду, за який складено кожен фінансовий звіт, що входить до складу фінансової звітності;
- формулювання немодифікованої думки.

Формулювання немодифікованої думки

Якщо інше не вимагається законодавчим або нормативним актом, для висловлення немодифікованої думки щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання, використовується одне із двох рівноцінних формулювань:

- на нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах... відповідно до [застосована концептуальна основа фінансового звітування]; або
- на нашу думку, фінансова звітність, що додається, надає правдиву та неупереджену інформацію про ... відповідно до [застосована концептуальна основа фінансового звітування].

Коли 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].

Розділ «Основа для думки»

Після розділу «Думка» повинен міститися розділ «Основа для думки», в якому:

- зазначається, що аудит було проведено у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту;
- міститься посилання на той розділ в звіті аудитора, де викладено відповідальність аудитора відповідно до МСА;
- міститься твердження, що аудитор є незалежним від суб'єкта господарювання відповідно до застосованих до аудиту етичних вимог, та те, що аудитор виконав інші етичні вимоги відповідно до цих вимог. Таке твердження повинно зазначити юрисдикцію, щодо вимог етики або містити посилання на «Кодекс етики професійних бухгалтерів», виданий Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ);
- стверджується, що аудитор вважає, що отримані ним аудиторські докази є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для висловлення думки аудитора (достатність аудиторських доказів є їх кількісною оцінкою, а прийнятність – якісною).

Розділ «Ключові питання аудиту»

1. Для завдань з аудиту повного пакету 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 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора».

2. Законодавчим чи нормативним актом від аудитора може вимагатись надання інформації з ключових питань аудиту під час проведення аудитів не лише 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.

3. Аудитор може також прийняти рішення щодо надання інформації з ключових питань аудиту й для інших суб'єктів господарювання, включаючи тих, що можуть викликати значний суспільний

інтерес: існує велика кількість та широкий діапазон зацікавлених осіб, характер та розмір бізнесу.

Згідно п. 9 МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора» 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 врахувати:

- зони оціненого підвищеного ризику суттєвого викривлення або значні ризики, ідентифіковані відповідно до МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення»;

- важливі судження аудитора щодо тих аспектів фінансової звітності, які потребували значних суджень управлінського персоналу, включаючи облікові оцінки, ідентифіковані як такі, що мають значну невизначеність;

- вплив на аудит важливих подій або операцій, що стались протягом періоду.

Аудитор повинен визначити, які з питань, зазначених вище, були значущими для аудиту фінансової звітності поточного періоду і, відповідно, чому вони є ключовими питаннями аудиту.

Розділ «Інша інформація»

В розділі «Інша інформація» аудитор повинен звітувати відповідно до МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність».

Згідно з Міжнародним стандартом аудиту (МСА) 720 (переглянутий), аудитор має чітко визначені цілі щодо **іншої інформації**, яка супроводжує фінансову звітність. Інша інформація – це будь-яка фінансова або нефінансова інформація, яка публікується в річному звіті компанії разом з аудированою фінансовою звітністю, але не є її частиною. До цієї категорії належать, наприклад, звіт керівництва, аналіз діяльності, заяви про корпоративне управління, дані про сталий розвиток тощо.

Цілі аудитора

1. **Розгляд невідповідностей з фінансовою звітністю:** аудитор має перевірити, чи немає суттєвих розбіжностей між інформацією у

фінансових звітах та іншою інформацією. Наприклад, якщо у фінансовому звіті вказано прибуток, а в іншому розділі звіту керівництва йдеться про збитки, це є суттєвою невідповідністю.

2. **Розгляд невідповідностей зі знаннями аудитора:** аудитор повинен оцінити, чи відповідає інша інформація його власним знанням, отриманим під час аудиту. Наприклад, якщо аудитор знає про значне зменшення активів, а в звіті керівництва про це не згадується або вказана протилежна інформація, це вважається невідповідністю.

3. **Вжиття належних дій:** якщо аудитор виявляє, що такі невідповідності можуть існувати, він зобов'язаний вжити відповідних заходів. Це може включати запити до керівництва, перевірку додаткових документів або внесення змін до аудиторського висновку.

4. **Звітування відповідно до МСА 720:** аудитор зобов'язаний повідомити у своєму аудиторському звіті про результати аналізу іншої інформації. Якщо виявлено суттєві невідповідності, це має бути чітко зазначено у звіті.

Виконання цих цілей гарантує, що вся інформація, яка публікується разом з фінансовими звітами, є послідовною та достовірною.

Аудитор перевіряє цю інформацію згідно з Міжнародним стандартом аудиту 720 (переглянутий), щоб переконатися у відсутності суттєвих невідповідностей із фінансовими звітами та його власними знаннями, отриманими під час аудиту

Відповідальність аудитора згідно МСА 720 (переглянутий) не становить завдання з надання впевненості стосовно іншої інформації та не встановлює зобов'язання аудитора отримати впевненість щодо іншої інформації. Це означає, що аудитор **не зобов'язаний** висловлювати думку щодо достовірності або повноти цієї інформації. Його роль обмежена перевіркою наявності **суттєвих невідповідностей** між іншою інформацією та:

1. **Аудитованою фінансовою звітністю.**

2. **Знаннями аудитора, отриманими під час аудиту.**

Це підкреслює ключову відмінність між аудитом фінансових звітів, де надається обґрунтована впевненість, та перевіркою іншої інформації, де аудитор просто шукає розбіжності.

Розділ «Відповідальність управлінського персоналу»

У розділі під заголовком «Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність» аудитор повинен описати відповідальність управлінського персоналу за:

- підготовку фінансової звітності відповідно до застосованої 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;

- оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжити свою безперервну діяльність, доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та відповідності розкриття питань, що стосуються безперервності діяльності.

В цьому розділі звіту аудитор також повинен зазначити тих, хто несе відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування, коли особи, які відповідають за такий нагляд, не є тими, хто несе відповідальність. В такому випадку заголовок цього розділу повинен також містити посилання на «тих, кого наділено найвищими повноваженнями» або використовувати інший термін, прийнятний в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

Розділ «Відповідальність аудитора»

У розділі під заголовком «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» аудитор повинен:

- зазначити, що цілями аудитора є: а) отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність в цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки; б) складання звіту аудитора, що містить думку аудитора;

- зазначити, 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;

- зазначити, що викривлення можуть бути наслідком шахрайства або помилки: а) пояснити, що викривлення вважаються суттєвими, якщо, взяті окремо або сукупно, вони, як обґрунтовано очікується, можуть впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі цієї фінансової звітності; б) або помістити визначення або опис

суттєвості відповідно до застосованої концептуальної основи фінансового звітування.

Розділ «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» також має:

- вказувати, що під час проведення аудиту відповідно до МСА аудитор використовує професійне судження та дотримується професійного скептицизму протягом всього завдання з аудиту;

- описувати аудит, акцентуючи, що відповідальність аудитора включає: а) ідентифікацію та 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; б) отримання розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосується аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання; в) оцінку прийнятності застосованих облікових політик, обґрунтованості облікових оцінок та відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом; г) отримання висновку щодо прийнятності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку.

Викладення відповідальності аудитора за аудит фінансової звітності повинне включатись:

- в текст самого звіту аудитора;
- в додаток до звіту аудитора.

Інша відповідальність щодо звітування

Якщо в звіті аудитора щодо фінансової звітності аудитор розкриває іншу відповідальність щодо звітування, яка є додатковою згідно до вимог відповідальності аудитора відповідно до МСА, аудитор повинен розкрити таку додаткову відповідальність в окремому розділі звіту аудитора під заголовком «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів» або іншим чином, який би відповідав змісту розділу, окрім випадків, коли ця інша відповідальність стосується тих же питань, що і відповідальність згідно з МСА)

Інші заключні розділи

Повне ім'я партнера з завдання повинно вказуватись в розділі «Повне ім'я партнера з завдання» у звіті аудитора, який надається для завдання з аудиту повного пакету фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, окрім тих вкрай рідких випадків, коли таке розкриття може очікувано призвести до значної загрози особистій безпеці.

В розділі «Підпис аудитора» проставляється підпис аудитора від імені аудиторської фірми власним повним іменем або двома підписами, як 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. В деяких випадках законодавчим чи нормативним актом може дозволятися використання в звіті аудитора електронних підписів.

Розділ «Адреса аудитора»: зазначається адреса в юрисдикції, де аудитор здійснює свою діяльність.

Розділ «Дата аудиторського звіту» свідчить, 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 звіту аудитора розглядається в МСА 560 «Подальші події».

Повідомлення інформації з ключових питань аудиту (МСА 700)

МСА 701 застосовується до завдань з аудиту повного пакету 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 і в тих випадках, коли від аудитора законодавчим чи нормативним актом вимагається включення в свій звіт інформації з ключових питань аудиту.

Метою повідомлення інформації з ключових питань аудиту є підвищення інформаційної цінності звіту аудитора шляхом більшої прозорості завдання з аудиту, яке було виконане. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту забезпечує додаткову інформацію визначеним користувачам фінансової звітності для допомоги їм

в розумінні питань, які, на професійне судження аудитора, були значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду.

Ключові питання аудиту – питання, які на професійне судження аудитора були найбільш важливими під час аудиту фінансових звітів поточного періоду. Ключові питання аудиту відбираються з-поміж тих питань, інформація щодо яких повідомлялась тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті аудитора не є:

- заміною розкриттів у фінансовій звітності, які або вимагаються від управлінського персоналу застосовною концептуальною основою фінансового звітування, або в інший спосіб є необхідними для досягнення достовірного подання;

- заміною висловлення аудитором модифікованої думки, коли це вимагається обставинами конкретного завдання з аудиту відповідно до МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»;

- заміною для повідомлення інформації у звіті аудитора відповідно до МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності» про існування суттєвої невизначеності щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі; або

- окремою думкою з конкретних питань.

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.

Опис кожного з ключових питань аудиту в розділі «Ключові питання аудиту» звіту аудитора повинен містити посилання на відповідне розкриття, якщо таке є, у фінансовій звітності та пояснювати:

- чому це питання вважалося одним із таких, що є значущим для аудиту, та, як наслідок, було визначене, як одне з ключових питань аудиту;

- як це питання вирішувалось під час аудиту.

Якщо, в залежності від фактів та обставин суб'єкта господарювання та завдання з аудиту, аудитор визначає, що не існує ключових питань аудиту, інформацію про які слід повідомити, він повинен

включити твердження про це в звіт аудитора окремим розділом під заголовком «Ключові питання аудиту».

Модифікація думки аудитора (МСА 705 (переглянутий))

МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» визначає три типи модифікованих думок:

- думка із застереженням;
- негативна думка;
- відмова від висловлення думки.

Аудитор модифікує думку в звіті аудитора, якщо:

- аудитор приходить до висновку на основі отриманих аудиторських доказів, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; або

- аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб прийти до висновку, що фінансова звітність в цілому не містить суттєвих викривлень.

Типи модифікованих думок представлені в табл. 3.17.

Т а б л и ц я 3.17.

**Типи модифікованих думок
(див. п. А1 МСА 705 (переглянутий))**

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 з застереженням	Негативна думка
Неможливість отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі	Думка з застереженням	Відмова від висло- влення думки

Згідно з п. 5 МСА 705 (переглянутий) всеохоплюючим впливом на фінансову звітність вважають вплив, який за судженням аудито-
ра:

- не обмежується конкретними елементами, рахунками чи стат-
тями фінансової звітності;

- якщо й є обмеженням, як зазначено вище, охоплює або може охоплювати суттєву частину фінансової звітності; або

- по відношенню до розкриття інформації – має принципове значення для розуміння фінансової звітності користувачами.

Згідно з п. А3 МСА 705 (переглянутий) суттєве викривлення фінансової звітності може бути пов'язане із:

- прийнятністю обраних облікових політик;
- застосуванням обраних облікових політик; або
- прийнятністю чи достатністю розкриття інформації у фінансовій звітності.

Згідно з п. А4 МСА 705 (переглянутий) щодо прийнятності облікових політик, обраних управлінським персоналом, суттєві викривлення фінансової звітності можуть виникати, наприклад, коли:

- обрані облікові політики не відповідають вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

- фінансова звітність не відображає правильний опис облікової політики, яка стосується значної статті в звіті про фінансовий стан, звіті про сукупний дохід, звіті про зміни у власному капіталі чи звіті про рух грошових коштів; або

- фінансова звітність не подає або не розкриває інформацію про основні операції та події, що лежать в основі її складання, в спосіб, що забезпечує достовірне подання.

Коли суб'єкт господарювання змінює обрані ним значущі облікові політики, суттєве викривлення фінансової звітності може виникати, коли суб'єкт господарювання не виконав вимоги розкриття інформації про зміни в облікових політиках.

Згідно з п. А6 МСА 705 (переглянутий) при застосуванні обраних облікових політик, суттєві викривлення у фінансовій звітності можуть виникати:

- коли управлінський персонал не застосував обрані облікові політики відповідно до вимог концептуальної основи фінансового звітування, включаючи випадки, коли управлінський персонал не застосував обрані облікові політики послідовно в різні звітні періоди або до подібних операцій і подій (послідовність застосування);

- внаслідок методу застосування обраних облікових політик (наприклад, ненавмисна помилка при застосуванні).

Згідно з п. А7 МСА 705 (переглянутий) щодо прийнятності або достатності розкриття інформації у фінансовій звітності, суттєві викривлення фінансової звітності можуть виникати, коли:

- фінансова звітність не містить розкриттів, яких вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування;
- розкриття інформації у фінансовій звітності не подано відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування; або
- фінансова звітність не містить розкриття додаткової інформації, що необхідна для досягнення достовірного подання понад розкриття інформації, яку конкретно вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування.

Аудитор висловлює думку із застереженням, якщо:

- 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
- аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність не виявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.

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.

Аудитор відмовляється від висловлення думки, якщо не може отримати достатні та відповідні аудиторські докази. Така відмова відбувається, коли аудитор робить висновок, що потенційний вплив невиявлених викривлень на фінансову звітність є одночасно **суттєвим і всеохоплюючим**.

Визначення впливу недостатності доказів

Якщо аудитор не може отримати достатні та відповідні аудиторські докази, він визначає вплив цієї ситуації наступним чином:

1. Думка із застереженням: Аудитор висловлює думку із застереженням, якщо він вважає, що потенційний вплив невиявлених викривлень може бути суттєвим, але не всеохоплюючим.

2. Відмова від думки: Якщо потенційний вплив невиявлених викривлень є одночасно суттєвим та всеохоплюючим, і думка із застереженням не може передати серйозність ситуації, аудитор повинен:

- відмовитися від завершення аудиту, якщо це можливо на практиці та дозволено законодавством;
- відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності, якщо відмова від завершення аудиту до надання звіту є неможливою або неприйнятною.

Згідно з п. А8 МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» неможливість отримання аудитором прийнятних аудиторських доказів в достатньому обсязі («обмеженням обсягу аудиту») може виникати внаслідок:

- обставин поза межами контролю суб'єкта господарювання;
- обставин, що стосуються характеру чи часу виконання роботи аудитором;
- обмежень, установлених управлінським персоналом.

Неможливість виконати конкретну процедуру не являє собою обмеження обсягу аудиту, якщо аудитор спроможний отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі шляхом виконання альтернативних процедур.

Приклади обставин поза межами контролю суб'єкта господарювання включають обставини, коли (п. А10 МСА 705 (переглянутий)):

- бухгалтерські записи суб'єкта господарювання були знищені;
- бухгалтерські записи значущого компонента були вилучені державними органами на невизначений час.

Приклади обставин, що стосуються характеру чи часу виконання роботи аудитором, включають обставини, коли (п. А11 МСА 705 (переглянутий)):

- 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 прийнятним чином застосовано;
- час призначення аудитора є таким, що він не може спостерігати за інвентаризацією запасів;

- аудитор визначає, що виконання лише процедур по суті є не достатнім, але заходи контролю суб'єкта господарювання не ефективні.

Приклади неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі внаслідок обмеження обсягу аудиту, встановленого управлінським персоналом, включають обставини, коли (п. А12 МСА 705 (переглянутий)):

- управлінський персонал перешкоджає аудитору спостерігати за інвентаризацією запасів;
- управлінський персонал перешкоджає аудитору подавати запити для отримання зовнішніх підтверджень стосовно залишків рахунків.

Обмеження, встановлені управлінським персоналом, можуть мати інші наслідки для аудиту, наприклад, впливати на оцінку аудитором ризиків шахрайства та розгляду питання щодо доречності продовження виконання завдання.

Коли аудитор модифікує свою думку, він, в залежності від обставин, для розділу «Думка» повинен використовувати заголовок:

- «Думка із застереженням»;
- «Негативна думка»;
- «Відмова від висловлення думки».

Коли аудитор модифікує думку щодо фінансової звітності, він повинен:

- змінити заголовок «Основа для думки», що вимагається МСА 700 (переглянутим) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», на заголовок «Основа для думки із застереженням», «Основа для негативної думки» або «Основа для відмови від висловлення думки», де це доречно;
- включити до цього розділу опис питання, яке призвело до модифікації думки.

Згідно з п. 20 МСА 705 (переглянутий) 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, коли це не є можливим на практиці.

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 прибуток та власний капітал, якщо балансова вартість запасів завищена.

Якщо кількісне визначення фінансового впливу не є можливим на практиці, аудитор повинен зазначити це в цьому розділі.

У разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується розкриття якісної інформації, аудитор повинен включити до розділу «Основа для думки» пояснення того, в який спосіб викривлено розкриття інформації.

Згідно з п. 23 МСА 705 (переглянутий) у разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується відсутності розкриття інформації, яку слід розкривати, аудитор повинен:

- обговорити факт відсутності розкриття інформації з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;

- описати у розділі «Основа для думки» характер пропущеної інформації;

- включити розкриття пропущеної інформації, якщо це є можливим на практиці та, якщо аудитор отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо пропущеної інформації, в разі, коли це не заборонено законодавчим або нормативним актом.

Згідно з п. A23 МСА 705 (переглянутий) розкриття пропущеної інформації у розділі «Основа для думки» буде неможливим на практиці, якщо:

- розкриття інформації не було підготовлено управлінським персоналом або таке розкриття інформації не є легко доступним аудиту; або

- за судженням аудитора, розкриття інформації було б надто об'ємним для відображення у звіті аудитора.

Якщо модифікація думки спричинена неможливістю отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен включити до розділу «Основа для думки» опис причин такої неможливості.

Згідно з п. A24 МСА 705 (переглянутий) негативна думка або відмова від висловлення думки, що стосується конкретного питання, про яке йдеться в розділі «Основа для думки», не виправдовує відсу-

тності 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.

Пояснювальні параграфи в звіті аудитора (МСА706 (переглянутий))

Згідно з п. 7 МСА 706 (переглянутий) пояснювальний параграф – параграф, включений до звіту аудитора, що посилається на питання, яке належним чином подане або розкрито у фінансовій звітності і, за судженням аудитора, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами.

Якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів до питання, поданого чи розкритого у фінансовій звітності, яке, за його судженням, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами, аудитор включає до свого звіту пояснювальний параграф за умови:

- від аудитора не вимагається модифікації думки відповідно до МСА 705 (переглянутий) в результаті цього питання;

- якщо застосовано МСА 701, а питання не було визначене як ключове питання аудиту для включення в звіт аудитора.

В Додатку 1 МСА 706 наведено перелік МСА, які містять конкретні вимоги до аудитора щодо включення пояснювальних параграфів в звіт аудитора за певних обставин, а саме:

- МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» – параграф 19(b);

- МСА 560 «Подальші події» – параграфи 12(b) та 16;

- МСА 570 «Безперервність діяльності» – параграф 19;

- МСА 800 «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» – параграф 14.

Цей перелік не відмінює необхідність розгляду вимог та відповідних матеріалів до застосування та інших пояснювальних матеріалів МСА).

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;
- дострокове застосування (якщо це дозволено) нового стандарту бухгалтерського обліку, що має суттєвий вплив на фінансову звітність;
- значна катастрофа, що мала або продовжує мати значний вплив на фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Тим не менш, широке використання пояснювальних параграфів може зменшити ефективність повідомлення аудитором інформації стосовно таких обставин.

Включення пояснювального параграфу в звіт аудитора не впливає на думку аудитора. Пояснювальний параграф не є заміною:

- невизначеності стосовно майбутнього результату виняткового судового процесу або дії регуляторного органу;
- модифікованої думки відповідно до МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора», 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
- звітування відповідно до МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності», коли існує суттєва невизначеність стосовно подій або умов, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжити свою діяльність на безперервній основі.

Згідно з п. 7 МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора», параграф з інших питань – параграф, включений до звіту аудитора, що посилається на питання, окрім тих, що подані або розкриті у фінансовій звітності, та, за судженням аудитора, є доречним для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора або звіту аудитора.

Якщо аудитор вважає за потрібне повідомити про питання, окрім тих, що подані чи розкриті у фінансовій звітності, що, за його судженням, є доречним для користувачів для розуміння аудиту, відповідальності аудитора або звіту аудитора, він повинен включити в звіт параграф з інших питань за умови, що:

- це не заборонено законодавчим чи нормативним актом;
- коли застосовується МСА 701 «Надання інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора», це питання не було визначене як ключове питання аудиту для повідомлення в звіті аудитора.

В Додатку 1 до МСА 1 визначено параграфи в інших МСА, що за певних обставин вимагають від аудитора включення в звіт аудитора параграфа з інших питань, а саме:

- 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).

Параграф з інших питань не стосується обставин, коли аудитор має іншу відповідальність щодо звітування на додаток до відповідальності аудитора за МСА, або коли аудитора залучили до виконання та звітування щодо додаткових зазначених процедур, або висловлення думки щодо конкретних питань.

Зміст параграфа з інших питань чітко визначає, що таке інше питання не обов'язково повинне бути подане чи розкрите у фінансовій звітності.

Розміщення пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань в звіті аудитора

Згідно з п. A16 МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» розміщення пояснювального параграфу або параграфу з інших питань в звіті аудитора залежить від характеру інформації, яка повідомляється, та судження аудитора щодо відносної значимості цієї інформації для визначених користувачів у порівнянні з іншими елементами, про які слід звітувати відповідно до МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності».

Якщо аудитор включає пояснювальний параграф до аудиторського звіту, він розміщує цей параграф в окремому розділі свого звіту, відповідний заголовок якого містив би термін «пояснювальний параграф».

Згідно з п. 7 МСА 706 (переглянутий), коли аудитор включає пояснювальний параграф до аудиторського звіту, то він повинен:

- розмістити цей параграф в окремому розділі звіту аудитора, з відповідним заголовком, що містив би термін «Пояснювальний параграф»;

- включити в параграф чітке посилання на питання, до якого привертається увага, та 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 представлена чи розкрита в фінансовій звітності;

- зазначити, що думка аудитора не модифікується щодо вказаного питання.

Приклади розміщення пояснювальних параграфів (див. п. А16 МСА 706 (переглянутий)):

- коли пояснювальний параграф стосується застосовної концептуальної основи фінансового звітування, аудитор може вважати за необхідне розмістити цей параграф безпосередньо після розділу «Основа для думки» для створення прийняттого контексту для думки аудитора;

- коли звіт аудитора містить розділ з ключових питань аудиту, пояснювальний параграф можна розмістити безпосередньо перед чи після розділу з ключових питань аудиту в залежності від судження аудитора щодо відносної значимості інформації, яка включена в пояснювальний параграф. Аудитор може також надати додатковий контекст заголовку «Пояснювальний параграф», наприклад, «Пояснювальний параграф – подальші події», для того, щоб відрізнити пояснювальний параграф від окремих питань, викладених в розділі з ключових питань аудиту.

Згідно з п. 11 МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора», коли аудитор включає параграф з інших питань в свій звіт, він повинен розмістити цей параграф в окремому розділі під заголовком «Інші питання» або під іншим відповідним заголовком.

Приклади розміщення параграфів з інших питань (див. п. А16 МСА 706 (переглянутий)):

- коли звіт аудитора містить розділ з ключових питань аудиту, а аудитор вважає необхідним включити в звіт ще й параграф з інших

питань, то він може надати додатковий контекст заголовку «Інші питання», наприклад, «Інші питання – обсяг аудиту», щоб відрізнити ці параграфи;

- коли параграф з інших питань включено в звіт аудитора для привернення 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».

3.18. Використання роботи інших фахівців

Вимоги щодо персоналу

Знання та компетентність персоналу, що очікується від групи з завдання в цілому, включають:

- розуміння та практичний досвід виконання завдань аналогічного характеру та складності, набуті через відповідну підготовку та участь в практичній діяльності;
- розуміння вимог професійних стандартів та законодавчих і регуляторних вимог;
- відповідні технічні знання включно із знаннями інформаційних технологій;
- знання відповідної галузі, в якій працює клієнт;
- вміння застосовувати професійне судження;
- розуміння політики та процедур контролю якості фірми.

Використання роботи іншого аудитора – аудитора компонента (МСА 600)

МСА 600 (переглянутий) «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» визначає, що за певних обставин при перевірці фінансової звітності групи виникає потреба використати роботу іншого аудитора для перевірки фінансової інформації одного або кількох суттєвих компонентів суб'єкта господарювання, які включеної у консолідовані фінансові звіти. Інший аудитор в контексті МСА 600 є аудитором компонента. Ретельно спланована, всеохоплююча перевірка дозволяє аудитору сформулювати думку щодо фінансових звітів суб'єкта господарювання в цілому.

Аудитором компонента є аудитор, який аудитор, який на замовлення команди із завдання для групи виконує роботу щодо фінансової інформації компонента для цілей аудиту групи. Аудитор компонента входить до складу команди із завдання для групи. Ним може бути будь-який аудитор, з відповідними знаннями і вміннями, окрім головного аудитора – аудитора групи. Іншим аудитором можуть бути афілійовані фірми, фірми-агенти, а також незалежні аудитори.

Консолідована звітність перевіряється аудитором групи – партнером із завдання групи та членами групи із завдання. Аудитор групи відповідає за:

- розробку загальної стратегії аудиту групи та плану аудиту групи;
- здійснення керівництва та нагляду щодо аудиторів компонентів і перевірку їхньої роботи;
- оцінку висновків, зроблених на основі отриманих аудиторських доказів як основи для формування думки щодо фінансової звітності групи.

Компонент означає підрозділ, філію, дочірнє підприємство, спільне підприємство, асоційовану компанію, або інший суб'єкт господарювання, фінансову інформацію яких включено до фінансових звітів, перевірених головним аудитором.

Процедури, які виконує аудитор групи:

- розгляд професійної компетентності іншого аудитора в контексті конкретного завдання шляхом запиту до професійної організації, іншої фірми чи філії, до інших аудиторів, банкірів або поспілкувавшись з іншим аудитором;
- одержання достатніх відповідних аудиторських доказів того, що робота іншого аудитора відповідає цілям головного аудитора в контексті конкретного завдання шляхом огляду письмового резюме процедур, проведених іншим аудитором, або огляду робочих документів іншого аудитора;
- розгляд важливих даних, одержаних від іншого аудитора та вирішення, чи треба провести додаткові перевірки облікових документів або фінансової інформації компонента.

Документування роботи аудитора компонента

При використанні роботи іншого аудитора (аудитора компонента) аудитор групи зобов'язаний ретельно документувати процес і результати. Ця документація повинна включати:

1. Перелік компонентів і їх значущість: чіткий список усіх компонентів (дочірніх компаній, філій тощо), фінансова інформація яких перевірялася іншими аудиторами. Для кожного компонента слід зазначити його значущість (суттєвість) для фінансових звітів суб'єкта господарювання в цілому. Це допомагає обґрунтувати обсяг і характер виконаних процедур.

2. Ідентифікація аудиторів: Повний перелік імен (назв фірм) усіх аудиторів компонентів, чия робота була використана. Це необхідно для забезпечення прозорості та відповідальності.

3. Висновки щодо несуттєвих компонентів: якщо аудитор групи дійшов висновку, що окремі компоненти є несуттєвими, і їх не потрібно перевіряти, він повинен задокументувати обґрунтування цього рішення.

4. Виконані процедури: детальний опис процедур, які аудитор групи виконав для оцінки роботи аудитора компонента. Це може включати:

- оцінку компетентності та незалежності аудитора компонента;
- огляд робочих документів аудитора компонента;
- обговорення з аудитором компонента значущих питань, виявлених під час аудиту;
- виконання додаткових аудиторських процедур, якщо це було визнано необхідним.

5. Отримані висновки: Задокументовані результати огляду робочих документів та інших процедур. Це має включати висновки щодо якості, достатності та відповідності роботи аудитора компонента МСА) Ці висновки слугують основою для формування думки аудитора групи щодо фінансових звітів.

Вплив роботи іншого аудитора на звіт щодо консолідованої фінансової звітності

Використання роботи аудитора компонента (іншого аудитора) може суттєво вплинути на аудиторський висновок головного аудитора. Це відбувається у двох основних випадках:

1. Обмеження обсягу аудиту.

Якщо аудитор групи дійшов висновку, що не може покладатися на роботу аудитора крмпонента, і при цьому не може виконати достатні додаткові процедури самостійно, це створює обмеження обсягу аудиту. Це може статися, якщо аудитор компонента не є компетентним, його робота не відповідає стандартам, або якщо аудитор групи не має доступу до необхідної інформації. У такій ситуації аудитор групи повинен:

- висловити думку із застереженням;
- або відмовитися від висловлення думки щодо фінансових звітів в цілому, якщо вплив цього обмеження є всеосяжним та надзвичайно суттєвим.

2. Модифікаована думка аудитора компонента.

Якщо аудитор компонента надає звіт із **модифікацією** (наприклад, із застереженням або негативною думкою), аудитор групи повинен оцінити характер і суттєвість предмета цієї модифікації. Якщо питання, що призвело до модифікації, є суттєвим для фінансових звітів суб'єкта господарювання в цілому, аудитор групи повинен:

- модифікувати думку у своєму аудиторському звіті. Це необхідно для того, щоб відобразити вплив виявлених проблем на загальну достовірність фінансових звітів.

Таким чином, якість та результат роботи аудитора компонента безпосередньо впливають на характер і зміст звіту аудитора групи, що підкреслює важливість ретельної оцінки та моніторингу роботи аудиторів компонентів.

Вітчизняні аудиторські фірми та приватно практикуючі аудитори зазвичай використовують підрядні угоди як спосіб взаємодії. Аудиторська фірма-виконавець за угодою із замовником укладає договір з іншою аудиторською фірмою та делегує їй частину своїх обов'язків, які конкретизуються у предметі договору.

Розгляд роботи внутрішнього аудиту (МСА 610)

Зовнішній аудитор повинен розглянути діяльність внутрішнього аудиту та його вплив (якщо такий є) на процедури зовнішнього аудиту.

Зовнішній аудитор повинен отримати достатнє розуміння функціонування внутрішнього аудиту для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення у фінансових звітах, а також для розробки та виконання подальших аудиторських процедур.

Зовнішній аудитор повинен оцінити роботу внутрішнього аудиту, якщо виявиться, що внутрішній аудит стосується оцінки ризиків зовнішнім аудитором. Критеріями оцінки є:

- організаційний статус служби внутрішнього аудиту на суб'єкті господарювання і вплив цього на його об'єктивність;
- обсяг діяльності, тобто характер і обсяг завдань, що виконуються внутрішніми аудиторами, а також чи дотримується управлінський персонал рекомендацій внутрішнього аудиту, і чим це підтверджується;
- технічна компетентність (технічна підготовка і професіоналізм);
- належна професійна ретельність, тобто, яким чином здійснюється планування, нагляд, перевірка та документування внутрішнього аудиту.

Плануючи використання роботи внутрішнього аудиту, зовнішній аудитор повинен розглянути план роботи внутрішнього аудиту на період перевірки, попередньо узгодити терміни цієї роботи, обсяг аудиторської перевірки, рівні суттєвості та запропоновані методи формування вибірки, документування виконаної роботи, процедури перевірки й надання висновку.

Якщо зовнішній аудитор вирішує використати роботу внутрішнього аудиту, він повинен ретельно оцінити її, щоб переконатися, що вона відповідає його власним цілям. Це дозволяє уникнути дублювання роботи та підвищити ефективність аудиту.

Процедури оцінки та підтвердження

Для оцінки роботи внутрішнього аудиту зовнішній аудитор може виконати такі процедури:

- **повторна перевірка:** перевірити статті, які вже були перевірені внутрішнім аудитором;
- **вибіркова перевірка:** провести перевірку інших подібних статей, які не були охоплені внутрішнім аудитом;
- **спостереження:** спостерігати за виконанням процедур внутрішнього аудиту, щоб оцінити їх якість та послідовність.

Фактори, що впливають на обсяг процедур

Характер, терміни та обсяг процедур, які виконує зовнішній аудитор, залежать від його професійного судження щодо декількох ключових факторів:

- **ризик суттєвого викривлення:** оцінка ризику помилок у конкретній сфері. Чим вищий ризик, тим більше процедур потрібно виконати;

- **оцінка внутрішнього аудиту:** якість та надійність внутрішньої аудиторської служби (її незалежність, компетентність та методологія);

- **оцінка конкретної роботи:** оцінка якості та відповідності конкретного аудиторського завдання, виконаного внутрішнім аудитором.

Зовнішній аудитор повинен документувати свої висновки щодо конкретної роботи внутрішнього аудиту, яка була оцінена, та аудиторські процедури, виконані щодо роботи внутрішнього аудиту. Такий підхід допомагає зовнішньому аудитору визначити, наскільки він може покладатися на роботу внутрішніх аудиторів.

Використання роботи експерта (МСА 620)

Експерт – це фізична особа або фірма, яка має спеціальну кваліфікацію, знання і досвід роботи в певній галузі, іншій, ніж бухгалтерський облік і аудит.

Розглядаючи характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання, аудитор може визначити за необхідне використання роботи експерта. Така необхідність залежить від наступного:

- знання членів групи з виконання завдання та попередній досвід розгляду подібних питань;

- ризик викривлення, обумовлений характером і складністю питання, яке розглядається;

- кількість і якість інших аудиторських доказів, які він очікує отримати.

Плануючи використання роботи експерта, аудитор повинен оцінити його професійну компетентність. Це включає розгляд: професійної сертифікації або ліцензування експерта, або його членства у відповідній професійній організації; та досвіду і репутації в галузі, в якій аудитор шукає аудиторські докази.

Аудитор повинен оцінити об'єктивність експерта. Ризик того, що об'єктивність експерта зменшиться, збільшується, якщо експерт є найманим працівником суб'єкта господарювання або пов'язаний з суб'єктом господарювання іншим чином, наприклад, в силу фінан-

сової залежності від суб'єкта господарювання або інвестування в нього.

Аудитор повинен одержати достатні відповідні докази, що обсяг роботи експерта відповідає цілям аудиторської перевірки. Такі докази можна отримати шляхом огляду кола повноважень, які стосуються мети та обсягу роботи експерта; загального опису конкретних питань, котрі, як очікує аудитор, висвітлюються у висновку експерта; ступеня доступу експерта до відповідних записів та файлів; інформації стосовно припущень і методів, які експерт планує застосувати, та їх відповідність припущенням і методам, що використовувалися у попередні періоди; запланованого використання аудитором роботи експерта.

Аудитор повинен оцінити відповідність роботи експерта як аудиторського доказу щодо розглядуваного твердження у фінансовому звіті. При цьому він оцінює належність відображення суті даних експерта у фінансових звітах або підтвердження твердження у фінансовому звіті. Відповідальність за відповідність і обґрунтованість використаних припущень і методів, а також за їх застосування несе експерт. Аудитор повинен отримати розуміння використаних припущень та методів і розглянути їх відповідність та обґрунтованість, базуючись на своєму знанні бізнесу та на результатах інших аудиторських процедур.

Коли результати роботи експерта не надають достатніх відповідних аудиторських доказів або не узгоджуються з іншими аудиторськими доказами, аудитор повинен розв'язати цю проблему шляхом обговорення з представниками суб'єкта господарювання та експертом, застосування додаткових аудиторських процедур включно з можливістю залучення іншого експерта або модифікації аудиторського висновку.

Якщо надається аудиторський звіт без застереження, аудитору не слід посилатися на роботу експерта, тому що таке посилення може бути неправильно зрозумілим як висловлення думки із застереженням або як розподіл відповідальності.

Якщо в результаті роботи експерта аудитор вирішує надати модифікований аудиторський висновок, можливо доречно зробити посилення на роботу експерта за умови його дозволу перед таким посиленням.

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

МСА вимагають від аудитора повідомляти інформацію з питань аудиту, яку виявлено під час аудиторської перевірки фінансових звітів і яка має значення для управління, найвищому управлінському персоналу.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» також зобов'язує аудиторів повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Інформація з питань аудиту, яка має значення для управління, – це інформація, яку виявлено під час аудиторської перевірки фінансових звітів і яка, на думку аудитора, є важливою і стосується найвищого управлінського персоналу при здійсненні ним контролю за фінансовою звітністю і розкриттям інформації. Але вона включає лише ту інформацію, яка привернула увагу аудитора в результаті проведення аудиторської перевірки. Аудитор не зобов'язаний розробляти процедури спеціально з метою виявлення інформації з питань аудиту, яка має значення для управління.

Коло осіб, що належать до найвищого управлінського персоналу, залежить від управлінської структури суб'єкта господарювання. Щоб уникнути непорозумінь, у листі-зобов'язанні про проведення аудиторської перевірки можна зазначити відповідних осіб, яким буде повідомлятися інформація, опис форми, в якій буде повідомлятися інформація з питань аудиту, та перелік питань, які мають значення для управління.

Інформація з питань аудиту, як правило, включає:

- загальний підхід до аудиторської перевірки та її обсяг, обмеження обсягу аудиторської перевірки або будь-які додаткові вимоги;
- вибір або зміна важливої політики і методів бухгалтерського обліку, які мають (або можуть мати) суттєвий вплив на фінансові звіти суб'єкта господарювання;
- можливий вплив на фінансові звіти будь-яких суттєвих ризиків, які слід розкривати у фінансових звітах;

-
- аудиторські коригування, як зафіксовані, так і незафіксовані суб'єктом господарювання, які спричиняють або можуть спричинити суттєвий вплив на фінансові звіти суб'єкта господарювання;
 - суттєва невизначеність, що стосується подій або обставин, що можуть викликати суттєві сумніви щодо дотримання суб'єктом господарювання принципу безперервності;
 - незгода з управлінським персоналом з приводу питань, які окремо або в сукупності з іншими можуть бути суттєвими для фінансової звітності чи для аудиторського висновку;
 - очікувані модифікації аудиторського висновку;
 - інформація щодо чесності управлінського персоналу, суттєві недоліки в системі внутрішнього контролю, випадки шахрайства за участю управлінського персоналу та інша інформація;
 - будь-яка інформація, зумовлена умовами завдання з аудиторської перевірки.

Інформація має повідомлятися вчасно. Порядок і терміни повідомлення інформації узгоджуються у листі-зобов'язанні.

Форма повідомлення може бути усна або письмова. Якщо інформація повідомляється в усній формі, аудитор задокументує в робочих документах повідомлену інформацію та отримані від-повіді. Залежно від важливості інформації, а також у випадках, прямо зазначених в МСА, доцільно одержати від найвищого управлінського персоналу письмові підтвердження запиту аудитора.

Аудитор має дотримуватися обов'язків щодо конфіденційності інформації відповідно до законодавчих або нормативних вимог та умов завдання.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України № 611 від 9 серпня 1993 року «Про перелік відомостей, що не складають комерційну таємницю», наступна інформація не є комерційною таємницею:

- установчі документи, що дозволяють займатися підприємницькою діяльністю і її окремими видами (тобто різного роду ліцензії, сертифікати й ін.);
- інформація з усіх встановлених форм державної статистичної звітності;
- дані, необхідні для перевірки обчислення й сплати податків і інших обов'язкових платежів;

- відомості про склад і чисельність працюючих, їхню заробітну плату в цілому й по професіям і посадам, а також наявність вільних робочих місць;

- документи про сплату податків і обов'язкових платежів;

- інформація про забруднення навколишнього середовища, недотримання безпечних умов праці, реалізації продукції, що заподіює шкоду здоров'ю, а також інші порушення законодавства України й розміри заподіяного при цьому збитку;

- документи про платоспроможність;

- відомості про участь посадових осіб підприємства в кооперативах, малих підприємствах, союзах, об'єднаннях і інших організаціях, що займаються підприємницькою діяльністю;

- відомості, які відповідно до діючого законодавства підлягають оголошенню.

Вся інша інформація, а також інформація про результати проведення перевірок є конфіденційною. Конфіденційними також є робочі документи аудиторської фірми, методики перевірки.

За розголошення конфіденційної інформації передбачається адміністративна й кримінальна відповідальність.

Контрольні питання та завдання для самоперевірки

I. Загальні принципи та планування (МСА 200, 210, 300, 315, 240, 250, 320).

1. Який кінцевий результат аудиту фінансової звітності згідно з МСА 200 і що означає отримання «розумної впевненості»?

2. Який обов'язковий документ має бути оформлений до початку аудиту, що фіксує його цілі, обсяг та відповідальність сторін?

3. Які дві основні фази охоплює процес планування аудиту і для чого необхідна стратегія аудиту?

4. Що таке «ризик суттєвого викривлення» і як його оцінка впливає на подальші аудиторські процедури?

5. Які дві категорії суттєвого викривлення, спричиненого шахрайством, розглядає аудитор?

6. Яка відповідальність аудитора щодо оцінки дотримання законодавчих та нормативних актів клієнтом?

7. Як визначається суттєвість у плануванні аудиту та як аудитор використовує її для встановлення рівня виконання?

II. Аудиторські докази та процедури (МСА 500, 501, 505, 520, 540, 550, 510, 330).

8. Якими критеріями має керуватися аудитор, оцінюючи аудиторські докази? (Вкажіть два ключові критерії, що стосуються кількості та якості).

9. Які специфічні міркування застосовуються аудитором щодо інвентаризації запасів, судових позовів та сегментної інформації?

10. У чому полягає перевага отримання аудиторських доказів шляхом прямого зовнішнього підтвердження?

11. На яких етапах аудиту можуть застосовуватися аналітичні процедури і яка їхня основна мета?

12. Як аудитор перевіряє облікові оцінки та пов'язані з ними розкриття інформації?

13. Яка основна вимога до оцінок аудитором операцій із пов'язаними сторонами?

14. Чим відрізняються загальні підходи до оцінки ризику від подальших аудиторських процедур?

III. Використання роботи інших та шахрайство (МСА 600, 610, 620, 260).

15. Що має зробити аудитор материнської компанії, щоб отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо фінансової інформації компонентів (дочірніх компаній)?

16. За яких умов зовнішній аудитор може використовувати роботу підрозділів внутрішнього аудиту?

17. Кого має інформувати аудитор щодо ключових питань аудиту?

IV. Висновки, звітність та модифікація думки (МСА 700, 450, 701, 705, 706, 720).

18. Умови надання немодифікованої думки аудитора?

19. Що має зробити аудитор, якщо сукупність невиправлених викривлень є суттєвою?

20. Що таке ключові питання аудиту і як їх треба розкрити у Звіті?

21. Назвіть три типи модифікованої аудиторської думки і за яких умов надається кожен з них.

22. У чому полягає відмінність між Параграфом «Основа для думки» та Параграфом «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності»?

23. Яка відповідальність аудитора щодо оцінки іншої інформації (наприклад, Звіту керівництва), що міститься в річному звіті або подається разом з фінансовою звітністю?

ТЕМА 4

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ЗАВДАНЬ З ОГЛЯДУ (МСЗО)

4.1. Завдання з огляду історичної фінансової звітності (МСА 2400)

Мета завдання з огляду – надати аудиторів можливість, на основі процедур, які не дають усіх свідчень, що їх вимагала би аудиторська перевірка, констатувати, чи привернув увагу аудитора будь-який факт, що дає йому підстави вважати, що фінансові звіти не складені в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності.

Аудитор повинен дотримуватися «Кодексу етики професійних бухгалтерів», виданого Міжнародною федерацією бухгалтерів. Етичними принципами, що визначають професійну відповідальність аудитора, є: незалежність, чесність, об'єктивність, професійна компетентність і належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, технічні стандарти.

Аудитор повинен проводити огляд відповідно до МСЗО 2400.

Аудитор повинен планувати і проводити огляд з позиції професійного скептицизму, визнаючи можливість наявності обставин, що викликають суттєве викривлення фінансових звітів.

Аудитор повинен планувати роботу так, щоб завдання було виконано ефективно.

Плануючи огляд фінансових звітів, аудитор повинен отримати або поновити знання про бізнес суб'єкта господарювання, включаючи розгляд організаційної структури суб'єкта господарювання, систем бухгалтерського обліку, характеристики діяльності й характеру його активів, зобов'язань, доходів та витрат.

Аудитор має розуміти різні питання, що стосуються фінансових звітів, наприклад: знати способи виробництва і збуту суб'єкта господарювання, виробничі лінії, місце розташування виробничих об'єктів, а також мати інформацію про пов'язані сторони. Це розуміння потрібне аудиторів для того, щоб він міг здійснити необхідні запи-

ти й розробити відповідні процедури, а також оцінити отримані відповіді та іншу інформацію.

Використовуючи результати роботи, виконаної іншим аудитором або експертом, аудитор повинен упевнитися в тому, що така робота відповідає цілям огляду.

Аудитор повинен задокументувати питання, важливі для забезпечення доказами обґрунтованості висновку щодо огляду і для доведення того, що огляд проведено відповідно до цього МСЗО 2400.

Аудитор має покладатися на власні судження, визначаючи характер, час і обсяг проведення процедур з огляду. Аудитор має керуватися:

- будь-якими знаннями, отриманими в процесі аудиторських перевірок або оглядів фінансових звітів за попередні періоди; знаннями про бізнес, у тому числі знаннями принципів бухгалтерського обліку і практики тієї галузі, в якій діє суб'єкт господарювання;
- системами бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Перед тим, як прийняти завдання з огляду від замовника, керівник перевірки (партнер з аудиту) має забезпечити персонал аудиторської фірми відповідною нормативною інформацією з перелічених вище питань.

4.2. Складання і надання висновків

У висновок щодо огляду слід включити чітке письмове висловлення негативної впевненості. Аудитор повинен розглянути та оцінити висновки, сформовані на підставі доказів, на яких ґрунтується висловлення негативної впевненості.

На підставі виконаної роботи аудитор повинен оцінити та зробити висновок, чи не свідчать отримані докази про те, що фінансові звіти не відображають достовірно, в усіх суттєвих аспектах, інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

Висновок щодо огляду фінансових звітів повинен чітко описувати характер та обсяг виконаної роботи. Це необхідно, щоб користувачі розуміли, що повна аудиторська перевірка не проводилася і, відповідно, аудиторська думка не висловлюється. Ключова відмінність між **оглядом** та **аудитом** полягає саме в рівні впевненості.

Аудит надає **розумну впевненість**, тоді як огляд – лише **обмежену впевненість**.

Висновок щодо огляду фінансових звітів повинен включати такі основні елементи (зазвичай розташовані у поданій послідовності): заголовок; адресат; вступний або початковий параграф, зокрема: визначення фінансових звітів, стосовно яких проводився огляд; твердження про відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання й відповідальність аудитора; параграф, що описує характер огляду, зокрема: посилання на МСЗО, який застосовується щодо завдань з огляду, або на відповідні національні стандарти чи практику; твердження про те, що огляд обмежується переважно здійсненням запитів і виконанням аналітичних процедур; твердження про те, що аудиторська перевірка не була проведена, що виконані процедури забезпечують нижчий рівень упевненості, ніж аудиторська перевірка і що аудиторська думка не висловлюється; висловлення негативної впевненості; дата висновку; адреса аудитора; підпис аудитора.

Висновок аудитора щодо огляду фінансових звітів ґрунтується на одному з двох можливих сценаріїв (див. Додаток 2 до МСЗО 2400):

1. Висновок з негативною впевненістю (немодифікований).

Це стандартний висновок, який надається, коли в ході огляду аудитор **не виявив** жодних фактів, що ставлять під сумнів справедливості і достовірності фінансової звітності. Він вказує, що на основі виконаних процедур **ніщо не свідчить** про те, що фінансові звіти не відповідають визначеній концептуальній основі фінансової звітності.

Такий висновок не є абсолютною гарантією, як у повному аудиті, а надає лише **помірну впевненість** у достовірності інформації. Він означає, що аудитор не знайшов явних помилок чи порушень, які вимагали б додаткового розкриття або модифікації висновку.

2. Модифікований висновок.

Цей висновок надається, коли аудитор **виявив факти**, які суттєво впливають на справедливе та достовірне подання інформації у фінансових звітах. У такому випадку висновок повинен:

- **описувати виявлені факти:** чітко та лаконічно вказати на розбіжності, порушення чи обмеження, що впливають на фінансову звітність;

- **по можливості, кількісно визначати вплив:** якщо це можливо, надати кількісну оцінку впливу виявлених фактів на фінансові звіти, наприклад, вказати суму завищення чи заниження активів, зобов'язань, доходів або витрат.

Модифікований висновок є сигналом для користувачів звітності, що існують певні проблеми, які можуть вплинути на їхні рішення.

Процедури, що застосовуються при проведенні завдання з огляду фінансових звітів:

- запит та аналітичні процедури з огляду, що виконуються при проведенні огляду фінансових звітів, визначаються судженням аудитора;

- обговорення умов та обсягу завдання із замовником та особами, що будуть проводити огляд;

- підготовка листа-зобов'язання, з викладенням умов й обсягу завдання, отримання розуміння господарської діяльності суб'єкта господарювання й системи обліку фінансової інформації та підготовки фінансових звітів;

- з'ясування того, чи вся фінансова інформація відображена у повному обсязі, правильно, санкціоновано;

- отримання пробного балансу і визначенням того, чи узгоджується він з Головною книгою (або оборотною відомістю) і фінансовими звітами;

- здійснення запиту щодо облікової політики й визначення:

а) чи відповідає вона національним або міжнародним стандартам;

б) чи застосовується вона належним чином;

в) чи здійснюється вона послідовно, і якщо ні, то чи відображені будь-які зміни в обліковій політиці;

- ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, засідань ради директорів та інших відповідних комітетів для визначення питань, важливих для огляду;

- здійснення запиту щодо існування операцій зі зв'язаними сторонами, порядок їх відображення в обліку та належного розкриття

інформації стосовно пов'язаних сторін, щодо непередбачених подій та зобов'язань, щодо планів стосовно вибуття основних активів або сегментів бізнесу;

- отримання фінансових звітів й обговорення їх з управлінським персоналом;

- порівняння результатів, наведених у фінансових звітах за поточний період, з результатами, показаними у фінансових звітах за попередні порівнювані періоди.

Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання (МСЗО 2410).

Метою цього Міжнародного стандарту завдань з огляду (МСЗО) є встановлення положень та надання рекомендацій щодо професійної відповідальності аудитора при виконанні завдання з огляду проміжної фінансової інформації клієнта з аудиту, а також щодо форми та змісту висновку. Термін «аудитор» використовується в цьому МСЗО не тому, що аудитор виконує функцію аудиторської перевірки, а тому що сфера застосування цього МСЗО обмежується оглядом проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором фінансових звітів суб'єкта господарювання.

Для цілей даного МСЗО проміжна фінансова інформація – це фінансова інформація, яка складається та подається відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності та містить повний або стислий пакет фінансових звітів за період, менший за фінансовий рік суб'єкта господарювання.

Аудитор, який бере на себе зобов'язання виконати огляд проміжної фінансової інформації, повинен виконувати огляд відповідно до цього МСЗО. Виконуючи аудит річних фінансових звітів, аудитор отримує розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю. Коли аудитор бере на себе зобов'язання виконати огляд проміжної фінансової інформації, це розуміння поновлюється шляхом запитів, які робляться в процесі огляду, та допомагає аудиторіві уточнити запити, які слід зробити, та аналітичні й інші процедури огляду, що потрібно застосувати. Практик, який бере на себе зобов'язання виконати огляд проміжної фінансової інформації, але не є аудитором суб'єкта господарювання, виконує огляд у відповідності до МСЗО 2400 «Завдання з огляду фінансових звітів». Оскільки такий практик, як правило, не має того

самого розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, як аудитор суб'єкта господарювання, йому необхідно виконати інші запити та процедури для досягнення мети огляду.

4.3. Загальні принципи огляду проміжної фінансової інформації

Аудитор повинен дотримуватись етичних вимог, що стосуються аудиту річних фінансових звітів суб'єкта господарювання. Ці етичні вимоги регулюють професійну відповідальність у таких питаннях, як незалежність, чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка та технічні стандарти.

Аудитор зобов'язаний застосовувати процедури контролю якості для кожного конкретного завдання.

Елементи контролю якості, що стосуються окремого завдання, включають відповідальність керівництва за якість виконання завдання, дотримання етичних вимог, прийняття та продовження роботи з клієнтом та конкретних завдань призначення групи з завдання, виконання завдання та моніторинг.

Аудиторів слід планувати та виконувати огляд з професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які спричинять суттєве коригування проміжної фінансової інформації для того, щоб її складання відповідало в усіх суттєвих аспектах застосовній концептуальній основі фінансової звітності. Професійний скептицизм означає, що аудитор критично оцінює, беручи під сумнів, обґрунтованість отриманих доказів та насторожено ставиться до доказів, що суперечать або ставлять під сумнів достовірність документів або пояснень управлінського персоналу суб'єкта господарювання.

4.4. Мета завдання з огляду проміжної фінансової інформації

Метою завдання з огляду проміжної фінансової інформації є надання аудиторів можливості зробити на основі огляду висновок,

чи звернув він увагу на будь-який факт, що дає йому підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Аудитор робить запити та виконує аналітичні й інші процедури огляду з метою зменшення до помірному рівня ризику висловлення невідповідного висновку в разі, якщо проміжна фінансова інформація суттєво викривлена. Метою огляду проміжної фінансової інформації є надання аудиторіві можливості висловити висновок на основі проведених процедур. Цей висновок ґрунтується на тому, чи виявив аудитор будь-які факти, які можуть свідчити про те, що проміжна фінансова інформація не була складена належним чином, відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Аудитор виконує такі дії для досягнення своєї мети:

1. **Проведення запитів:** звертається до керівництва та відповідальних осіб, щоб отримати інформацію про фінансові дані, значні події та зміни в діяльності компанії.

2. **Виконання аналітичних процедур:** аналізує співвідношення між різними фінансовими показниками та порівнює їх з попередніми періодами, щоб виявити аномальні відхилення.

3. **Виконання інших процедур огляду:** проводить додаткові процедури, які вважає за необхідні для підтвердження достовірності інформації.

Вказані дії спрямовані на те, щоб зменшити до **помірного рівня** ризик видачі невідповідного висновку у випадку, якщо проміжна фінансова інформація містить **суттєві викривлення**. Це означає, що аудитор прагне отримати достатні докази, щоб сформулювати обґрунтовану думку, але не надає такої ж високої впевненості, як при повному аудиті.

Мета завдання з огляду проміжної фінансової інформації значно відрізняється від мети аудиту, що виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Огляд проміжної фінансової інформації не надає основи для висловлення думки про те, чи фінансова інформація відображена справедливо та достовірно або подана достовірно в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

На відміну від аудиту огляд не призначений для отримання обґрунтованої впевненості в тому, що проміжна фінансова інформація

не має суттєвих викривлень. Огляд складається із здійснення запитів і, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та з застосуванням аналітичних та інших процедур огляду. Огляд може привернути увагу аудитора до важливих питань, що впливають на проміжну фінансову інформацію, але він не надає всіх доказів, яких вимагала би аудиторська перевірка.

Аудитор та клієнт повинні погодити умови завдання.

Погоджені умови завдання зазвичай викладаються в листі-зобов'язанні. Це ключовий документ, що регулює взаємини між аудитором і замовником. Він допомагає уникнути будь-яких непорозумінь, чітко визначаючи всі аспекти майбутньої роботи.

При проведенні огляду проміжної фінансової інформації важливо обговорити та узгодити з управлінським персоналом усі ключові аспекти завдання. Це забезпечує взаєморозуміння та чітке розмежування відповідальності.

Обговорювані питання:

- **мета огляду проміжної фінансової інформації:** метою є надання аудитором помірної впевненості щодо достовірності проміжної фінансової інформації;

- **обсяг огляду:** визначення меж аудиторської роботи, включаючи конкретні періоди та фінансові документи, які будуть перевірені;

- **відповідальність управлінського персоналу:** обговорюється, що керівництво несе повну відповідальність за підготовку фінансової звітності;

- **внутрішній контроль:** керівництво відповідає за встановлення та підтримання ефективного внутрішнього контролю, який гарантує достовірність фінансових даних;

- **надання документації:** узгоджується, що управлінський персонал зобов'язаний надати аудитору всю необхідну фінансову документацію та іншу відповідну інформацію для проведення огляду;

- **письмові пояснення:** керівництво погоджується надавати письмові підтвердження на усні пояснення та на інформацію, яка не відображена безпосередньо в бухгалтерських записах. Це допомагає аудитору отримати достатні докази;

- **форма та зміст звіту щодо огляду проміжної фінансової інформації:** включає посилання на звіти, що перевірялись, обсяг огляду, висновок.

4.5. Процедури огляду проміжної фінансової інформації

Аудитор повинен отримати таке розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, що стосується складання як річної, так і проміжної фінансової інформації, яке є достатнім для планування та виконання завдання, щоби бути в змозі:

- ідентифікувати типи потенційних суттєвих викривлень та оцінити ймовірність їх виникнення;
- відібрати запити, аналітичні та інші процедури огляду, які нададуть аудиторіві основу для висловлення висновку, чи привернув увагу аудитора будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Як вимагає МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення», аудитор, який виконав аудит фінансових звітів суб'єкта господарювання за один або кілька річних періодів, має отримати розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю стосовно складання річної фінансової інформації, достатнє для проведення аудиту. При плануванні огляду проміжної фінансової інформації аудитор поновлює це розуміння. Аудитор отримує також достатнє розуміння внутрішнього контролю, що стосується складання проміжної фінансової інформації, яке може відрізнятись від внутрішнього контролю стосовно річної фінансової інформації.

Процедури аудитора, що стосуються **розуміння середовища та внутрішнього контролю**, як правило, включають:

Аналіз попередніх періодів та ризиків

1. **Ознайомлення з документацією:** аудитор переглядає документацію за попередній рік, а також огляди проміжної фінансової інформації за попередній період та відповідний період минулого

року. Це допомагає виявити питання, які можуть вплинути на поточну звітність.

2. Розгляд суттєвих ризиків: аналізуються суттєві ризики, зокрема ризик ігнорування внутрішнього контролю управлінським персоналом, які були виявлені під час аудиту за минулий рік.

3. Вивчення фінансової інформації: аудитор знайомиться з останньою річною та порівняльною проміжною фінансовою інформацією за попередній період.

4. Визначення суттєвості: визначається рівень суттєвості, що дозволяє аудитору спланувати характер та обсяг необхідних процедур і оцінити вплив можливих викривлень.

5. Аналіз виправлень: вивчаються виправлені суттєві та невивправлені несуттєві викривлення, виявлені у фінансових звітах за попередній рік.

6. Постійний моніторинг та взаємодія із менеджментом суб'єкта господарювання, що включає розгляд наступних питань:

- **актуалізація питань обліку:** моніторинг важливих питань фінансового обліку та звітності, що можуть мати постійний вплив, наприклад, суттєві недоліки внутрішнього контролю;

- **врахування результатів аудиту:** аналізуються результати вже виконаних аудиторських процедур стосовно фінансових звітів за поточний рік;

- **врахування результатів внутрішнього аудиту:** оцінюються результати проведеного внутрішнього аудиту та заходи, вжиті керівництвом для усунення виявлених недоліків;

- для належного виконання огляду проміжної фінансової інформації аудитор проводить низку обов'язкових запитів до управлінського персоналу. Ці запити допомагають аудитору сформулювати повне уявлення про фінансове середовище та ризики.

Основні запити до управлінського персоналу

1. Ризики шахрайства: аудитор запитує керівництво, чи проводилася ними оцінка ризику того, що проміжна фінансова інформація може бути викривлена внаслідок шахрайства. Це дозволяє аудитору зрозуміти, наскільки керівництво усвідомлює ризики, пов'язані з недоброчесними діями, та які заходи вживаються для їх мінімізації.

2. **Вплив змін в діяльності:** аудитор з'ясовує, як зміни в діяльності компанії впливають на фінансову звітність. Це може стосуватися нових бізнес-ліній, реорганізації, значних інвестицій або інших подій, які можуть суттєво змінити фінансове становище.

3. **Внутрішній контроль:** аудитор запитує про будь-які значні зміни у системі внутрішнього контролю та їх потенційний вплив на підготовку проміжної фінансової інформації. Наприклад, впровадження нової бухгалтерської програми або зміна процедур затвердження операцій може вплинути на достовірність даних.

4. **Процес підготовки звітності:** запитуються деталі щодо процесу складання проміжної фінансової інформації та підтвердження достовірності основних облікових записів. Це дозволяє аудитору переконатися, що звітність базується на надійних даних та правильно узгоджується з первинними документами.

Аудитор визначає характер процедур огляду для сегментів суб'єкта господарювання, які слід виконати для компонентів, якщо вони є, повідомляє про це інших аудиторів, що беруть участь в огляді. Чинники, які слід розглядати, включають суттєвість (та ризик викривлень) проміжної фінансової інформації компонентів та розуміння аудитором ступеню централізації або децентралізації внутрішнього контролю за складанням такої інформації.

Для планування та проведення огляду проміжної фінансової інформації нещодавно призначений аудитор, який ще не виконував аудит річних фінансових звітів відповідно до МСА, повинен отримати розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, що стосується складання річної та проміжної фінансової інформації.

Зазвичай аудитор виконує такі процедури:

- ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, найвищого управлінського персоналу та відповідних комітетів для ідентифікації питань, що можуть впливати на проміжну фінансову інформацію, та здійснення запитів щодо питань, які розглядались на зборах, протоколи яких відсутні;

- розгляд впливу питань, які обумовлюють модифікацію висновку з аудиторської перевірки чи огляду, облікові коригування або не виправлені викривлення, ідентифіковані під час попереднього аудиту чи оглядів;

- обговорення, якщо це доцільно, з іншими аудиторами, які виконують огляд проміжної фінансової інформації важливих компонентів суб'єкта господарювання, що звітує;

- здійснення запитів особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та іншим особам щодо такого:

а) чи складена та подана проміжна фінансова інформація відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;

б) чи відбулися зміни в облікових принципах чи методах їх застосування;

в) чи призвели будь-які нові операції до необхідності застосування нових облікових принципів;

г) чи містить проміжна фінансова інформація будь-які відомі не виправлені викривлення;

- стосовно незвичних або складних ситуацій, які могли вплинути на проміжну фінансову інформацію, наприклад, об'єднання бізнесу або вибуття сегменту бізнесу;

- стосовно суттєвих припущень, що стосуються оцінки за справедливою вартістю або розкриття інформації, а також наміру та спроможності управлінського персоналу дотримуватись конкретних планів заходів від імені суб'єкта господарювання;

- чи обліковувались операції зі зв'язаними сторонами належним чином та чи розкривалась інформація про них у проміжній фінансовій інформації;

- стосовно значних змін зобов'язань та контрактних зобов'язань;

- стосовно значних змін непередбачених зобов'язань, включаючи судові справи або позови;

- стосовно дотримання боргових зобов'язань;

- стосовно питань, щодо яких виникли сумніви під час застосування процедур огляду;

- стосовно значних операцій, здійснених в останні кілька днів проміжного періоду чи перші кілька днів наступного проміжного періоду;

- стосовно відомостей щодо шахрайства або підозрюваного шахрайства за участю управлінського персоналу.

Контрольні питання та завдання для самоперевірки

1. У чому полягає основна мета завдання з огляду згідно з МСЗО 2400?
2. Який рівень впевненості надається за результатами завдання з огляду: розумна, обмежена чи жодна?
3. Яке формулювання використовується у висновку виконавця для висловлення впевненості, характерної для огляду? (Наприклад: «Нічого не привернуло нашої уваги, що...»).
4. Хто несе кінцеву відповідальність за підготовку та достовірність фінансової інформації, що підлягає огляду?
5. Які два ключові види процедур становлять основу для виконання завдання з огляду згідно з МСЗО 2400? (Підказка: один стосується спілкування, інший – аналізу).
6. Які процедури, обов'язкові для аудиту (МСА), НЕ вимагаються при виконанні огляду за МСЗО 2400? (Наприклад: тестування внутрішнього контролю, фізична інвентаризація, перевірка підтвердних документів).
7. У якому випадку виконавець зобов'язаний розширити обсяг своїх процедур (наприклад, провести додаткові запити чи процедури), незважаючи на обмеженість завдання?
8. Чи надає огляд такий самий рівень впевненості, як аудит? Якщо ні, то чому саме обмежений обсяг процедур обумовлює надання лише обмеженої впевненості?
9. За яких обставин виконавець зобов'язаний модифікувати свій висновок за результатами огляду?
10. Якщо виявлено суттєве викривлення, і керівництво відмовляється його виправляти, яку форму висновку має надати виконавець?
11. Якщо керівництво накладає суттєве обмеження на обсяг роботи виконавця (наприклад, забороняє певні запити), яким чином це вплине на висновок виконавця?
12. Як виконавець повинен чітко зазначити у своєму Звіті, що виконане завдання є оглядом, а не аудитом, щоб уникнути введення користувачів в оману?

ТЕМА 5

СУПУТНІ ПОСЛУГИ

5.1. Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП). Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації (МССП 4400)

Метою цього завдання є виконання аудитором **конкретних процедур**, які були попередньо узгоджені між ним, клієнтом і, за необхідності, іншими зацікавленими сторонами (наприклад, банками, інвесторами). Це означає, що практикуючий фахівець (не обов'язково аудитор) не визначає обсяг роботи самостійно, а лише виконує ті дії, які були чітко прописані в угоді. Результатом виконання завдання є **звіт про фактичні результати**. У цьому звіті аудитор/незалежний практикуючий фахівець лише описує, які процедури були виконані, та які фактичні результати були виявлені, **не надає звіту щодо фінансової звітності**, не надає впевненості та не формулює власної думки щодо достовірності фінансової інформації. Наприклад, аудитор може лише зазначити, що він перевіряв 100 рахунків-фактур і виявив невідповідності в 5 з них, але не робить висновків про те, наскільки це суттєво для фінансової звітності в цілому.

Відповідальність

Оскільки практикуючий фахівець лише надає звіт про фактичні результати узгоджених процедур, упевненість не висловлюється. Відповідальність за оцінку результатів повністю лягає на **користувачів звіту**. Саме вони повинні аналізувати надані факти та робити власні висновки. Це підкреслює ключову відмінність від аудиту, де аудитор бере на себе відповідальність за формування професійної думки.

Звіт надається лише тим сторонам, які дали свою згоду на проведення таких процедур, оскільки інші сторони, що не знають причин проведення цих процедур, можуть неправильно тлумачити їх результати.

Завдання з виконання погоджених процедур можуть включати виконання визначених процедур стосовно окремих статей фінансової інформації, операцій з пов'язаними сторонами, обсягів продажу та прибутку підрозділів підприємств, фінансового звіту або навіть повного пакету фінансової звітності.

Практикуючий фахівець, виконуючи будь-яке завдання, зобов'язаний дотримуватися вимог Кодексу професійної етики та стандартів аудиту, впевнитися в тому, що замовник або сторони, яким буде надано звіт, чітко розуміють умови завдання та погоджені процедури. Проте Кодекс етики не містить вимог до незалежності для завдань з виконання узгоджених процедур (п. A15 МССП 4400). Однією з найважливіших умов успішного виконання завдання є повне взаєморозуміння між аудитором і замовником. Тому аудитор повинен **чітко узгодити з клієнтом** та іншими сторонами, яким буде надано звіт, такі аспекти:

Умови завдання

Практикуючий фахівець має узгодити з клієнтом (стороною, що наймає):

1. **Мету завдання:** визначити, для чого проводиться аудит або огляд.
2. **Фінансову інформацію:** чітко окреслити, яку саме фінансову інформацію буде перевірено.
3. **Обсяг та обмеження:** встановити межі роботи. Важливо зазначити, що якщо обмеження щодо розповсюдження звіту суперечать законодавству, аудитор не повинен приймати таке завдання. Це гарантує, що робота буде проведена відповідно до правових норм.

Узгоджені процедури

Крім загальних умов, необхідно докладно узгодити:

1. **Характер, термін та обсяг процедур:** детально описати, які саме дії виконає аудитор. Це може включати, наприклад, перевірку певного відсотка рахунків, підтвердження залишків з банками або аналіз окремих операцій.

Прикладами узгоджених процедур є:

- підтвердження;
- порівняння;
- погодження;
- від слідкування;

- перевірка;
- запит;
- перерахування;
- спостереження.

Слід звернути увагу, що терміни, які можуть бути незрозумілими, що вводять в оману або допускають різні тлумачення в залежності від контексту, в якому вони використовуються, забороняється надавати у звіті практикуючого фахівця, наприклад:

- терміни, пов'язані з наданням впевненості відповідно до МСА, а саме «надавати точні дані» або **«точний та об'єктивний»**, **«аудит»**, **«перевірка»**, **«надання впевненості»**, **«думка»** або **«висновок»**;

- терміни, що передбачають вираження думки або висновку про надання впевненості, такі як **«ми підтверджуємо»**, **«ми перевіряємо»**, **«ми встановили»** або **«ми забезпечили»** щодо висновків;

- неясні або нечіткі фрази, такі як **«ми отримали всі пояснення і виконали такі процедури, які визнали необхідними»**;

- терміни, які можуть тлумачитись по-різному, такі як **«істотний»** або **«значний»**;

- неточні описи процедур, таких як **«обговорення»**, **«оцінка»**, **«тестування»**, **«аналіз»** або **«дослідження»**, без зазначення характеру та обсягу, а також, якщо застосовно, термінів виконання процедур. Наприклад, використання слова "обговорити" може бути неточним без зазначення того, з ким проводиться обговорення або конкретних запитань;

- терміни, які передбачають, що висновки не відображають фактичні результати, такі як **«на нашу думку»**, **«з нашої точки зору»** або **«ми займаємо позицію, яка»**.

2. **Предбачувану форму звіту про фактичні результати:** визначити, як виглядатиме фінальний звіт, включаючи його структуру та зміст. Це важливо, оскільки аудитор не надає висновку, а лише фіксує результати виконання узгоджених процедур.

Незалежний практикуючий фахівець повинен скласти план перевірки та задокументувати всі важливі для формування висновку питання та докази. Незалежний практикуючий фахівець, як вже відзначалось, може застосовувати наступні процедури: підтвердження;

порівняння; погодження; відслідкування; перевірка; запит; перерахування; спостереження.

В міжнародній практиці між незалежним практикуючим фахівцем (аудиторською фірмою) і замовником складаються листи-угоди. Лист-угода підтверджує прийняття завдання і допомагає уникнути неправильного розуміння таких питань, як мета й обсяг роботи, відповідальність незалежного практикуючого фахівця, сторони, що наймає, відповідальної сторони і форми результатів роботи, що будуть надані.

До листа-угоди треба включити такі питання: перелік процедур, що будуть виконані за погодженням сторін; твердження про те, що розповсюдження висновку щодо фактичних даних має бути обмежено сторонами, якими було погоджено виконання процедур.

Крім того, аудитор може розглянути доданий до листа-зобов'язання проєкт звіту про фактичні результати, що буде наданий.

Звіт про результати виконання погоджених процедур має таку структуру:

1. Назва.
2. Адресат.
3. Опис інформації, що перевірялася.
4. Твердження про погодженість процедур перевірки з замовником.
5. Твердження про виконання процедур за МСПП.
6. Твердження про незалежність аудитора (за потреби).
7. Мета завдання.
8. Перелік конкретних процедур, що виконані.
9. Опис фактичних результатів, у т. ч. подробиці виявлених винятків та помилок(оновлений МССП 4400 викладення фактичних результатів потребує у табличній формі).
10. Твердження, що перевірка не є аудитом або оглядом і впевненість про фінансову звітність не висловлюється.
11. Твердження про те, що якби аудитор здійснив додаткові процедури, аудит або огляд, він би міг знайти інші проблеми, які було б слід зазначити у висновку.
12. Посилання на обмеження розповсюдження висновку (звіту).

13. Твердження про те, що висновок (звіт) стосується лише визначеного предмету перевірки і не розповсюджується на фінансові звіти в цілому.

14. Дата висновку.

15. Адреса аудитора.

16. Підпис аудитора.

У державному секторі розповсюдження звітів про виконані завдання має певні особливості, які відрізняються від комерційного сектору. Завдання в цій сфері також дуже різноманітні, що вимагає обережного підходу до їх класифікації.

Розповсюдження звітів у державному секторі

На відміну від приватного сектора, де звіт зазвичай надається лише сторонам, що безпосередньо погодили процедури, у державному секторі сфера розповсюдження може бути ширшою. Це пов'язано з тим, що результати роботи аудитора можуть бути важливими для інших державних органів або осіб. Наприклад, звіт може бути наданий в рамках **урядового розслідування** діяльності певної державної установи або департаменту.

Відмінності між завданнями

Важливо чітко розрізняти різні типи завдань, що виконуються в державному секторі:

- **завдання з погоджених процедур**: це завдання, в рамках якого аудитор виконує конкретні процедури, заздалегідь узгоджені із замовником. Він надає лише звіт про фактичні результати, не висловлюючи при цьому аудиторського висновку чи впевненості. Користувачем такого звіту є тільки замовник або інші особи, на які вказав замовник.

- **аудиторська перевірка фінансової інформації**: це завдання передбачає надання звіту аудитора та висловлення впевненості щодо достовірності фінансової звітності. Прикладом може бути висновок щодо результатів діяльності, де аудитор оцінює ефективність та економічність використання державних коштів.

Як вже відзначалось, при виконанні завдання з погоджених процедур аудитор не надає висновку щодо достовірності фінансової інформації. Його роль обмежується наданням звіту, який фіксує результати виконання узгоджених процедур. Такий звіт призначений виключно для використання замовником або іншими погодженими

сторонами. Це допомагає уникнути неправильного тлумачення результатів роботи та відповідальності аудитора.

5.2. Завдання з компіляції фінансової інформації (МСПП 4410)

Мета такого завдання – використовуючи бухгалтерський, а не аудиторський досвід, надати обмежену допомогу замовникові по збиранню, класифікації та узагальненню фінансової інформації.

Виконуючі завдання, практикуючий фахівець повинен дотримуватися професійної етики. По суті він допомагає клієнту впорядкувати його фінансові дані в структуровану звітність, що відповідає встановленим вимогам. Важливо, що в рамках цього завдання не проводиться аудит чи огляд, а отже, аудитор не надає жодного висновку чи впевненості щодо достовірності інформації. Він лише перевіряє, щоб надана клієнтом інформація була логічно та математично правильно узагальнена у фінансових звітах.

Відповідальність та обмеження

Відповідальність за достовірність фінансової інформації повністю лежить на **управлінському персоналі клієнта**. Аудитор не зобов'язаний виявляти шахрайство чи помилки. Якщо він все ж виявляє суттєві викривлення, він повинен повідомити про це керівництво і, за необхідності, може відмовитися від подальшого виконання завдання.

Це завдання є менш трудомістким і, відповідно, менш витратним для клієнта, ніж аудит чи огляд. Воно надає **обмежену допомогу** та допомагає клієнту виконати свої зобов'язання щодо складання фінансової звітності.

Практикуючому фахівцю слід переконатися, що між ним та замовником досягнуто чіткого порозуміння щодо умов завдання.

Порозуміння досягається з наступних питань:

- характер завдання (це не аудит – огляд та впевненість не висловлюється);
- на виконання завдання не слід покладатися для виявлення помилок або порушень, які можуть існувати;
- характер інформації, яку надасть замовник;

- відповідальність управлінського персоналу за точність, повноту наданої бухгалтерської інформації;
- інформацію надано відповідно до основи бухгалтерського обліку та відомі відступи від такої основи;
- інформація буде поширюватися після її підготовки;
- форма звіту.

Основні процедури, які практикуючі фахівці виконують під час такого завдання, включають:

- **запити управлінському персоналу:** фахівці звертаються до керівництва та інших відповідальних осіб, щоб отримати інформацію про фінансові операції, значні події, оцінки та припущення, які використовувалися при складанні звітів;

- **оцінка системи внутрішнього контролю:** хоча це не повний аудит, фахівець може провести загальну оцінку системи внутрішнього контролю, щоб зрозуміти, наскільки надійною є система підготовки фінансової інформації;

- **перевірка будь-яких питань:** виконавець завдання ретельно перевіряє будь-які розбіжності чи невідповідності, виявлені під час роботи, щоб усунути потенційні помилки;

- **перевірка будь-яких пояснень:** отримані від управлінського персоналу усні пояснення та підтвердження перевіряються та, за можливості, підтверджуються документально. Це допомагає переконатися, що надана інформація є точною та обґрунтованою.

Структура звіту має такі обов'язкові параграфи:

- а) назва та адресат;
- б) твердження про виконання завдання згідно з МСА;
- в) твердження про те, що бухгалтер не є незалежним (за потреби);
- г) визначення інформації з посиланням на те, що вона готується на інформації, яку надав управлінський персонал;
- д) твердження про відповідальність управлінського персоналу;
- е) твердження про те, що ні аудит, ні огляд і впевненість не висловлюється;
- є) розкриття суттєвих відхилень від визначеної концептуальної основи (за потреби);
- ж) дата звіту;
- з) адреса;

и) підпис бухгалтера.

Контрольні питання та завдання для самоперевірки

1. У чому полягає головна мета завдання з виконання узгоджених процедур (МССП 4400)?
2. Що саме висловлює виконавець у своєму Звіті за результатами МССП 4400?
3. Чи надає виконавець будь-яку форму впевненості (розумну чи обмежену) у Звіті за МССП 4400? Чому?
4. Хто несе відповідальність за оцінку висновків і, відповідно, за прийняття рішень на основі Звіту?
5. Хто несе відповідальність за достатність процедур для досягнення цілей користувачів?
6. Між якими сторонами обов'язково мають бути попередньо узгоджені процедури?
7. Які вимоги МССП 4400 висуває до характеру, строків та обсягу процедур? Чи може виконавець сам їх визначати?
8. Які ключові елементи має задокументувати виконавець, щоб підтвердити належне виконання завдання згідно з МССП 4400?
9. Чи вимагає МССП 4400, щоб виконавець був незалежним від клієнта?
10. Які основні елементи обов'язково має містити Звіт виконавця за МССП 4400? (посилання на стандарт, опис процедур та фактичні висновки).
11. Чи можна використовувати Звіт за МССП 4400 для широкого кола користувачів? Якщо ні, то чому?
12. У чому полягає принципова відмінність між Звітом за МССП 4400 та Звітом аудитора за МСА? (Фокус на процедурах, думці).

ТЕМА 6

АУДИТ НЕФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

6.1. Нефінансова звітність суб'єктів господарювання

Суб'єкти господарювання у всіх країнах світу мають складати та подавати фінансову звітність зацікавленим користувачам. Це ключовий інструмент, що надає важливу інформацію зацікавленим сторонам – інвесторам, кредиторам, уряду та іншим. В Європейському Союзі (ЄС) процеси складання та подання фінансової звітності регулюються єдиним документом.

Правила складання та подання річної та консолідованої фінансової звітності в Європейському Союзі справді встановлені **Директивою 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради**. Цей документ є ключовим у регулюванні фінансової звітності компаній на території ЄС. Ця ж Директива внесла зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського парламенту і Ради та скасувала директиви Ради 78/660/ЄЕС і 83/349/ [18].

Директива 2013/34/ЄС встановлює спільні вимоги для:

- **річної фінансової звітності**: правила щодо підготовки та подання річних звітів для окремих видів компаній;
- **консолідованої фінансової звітності**: вимоги до складання звітів для груп компаній;
- **пов'язаних звітів**: регулює також підготовку звітів про управління та інших супутніх документів.

Ця директива **класифікує компанії** за розміром (малі, середні та великі), що дозволяє застосовувати до них різні рівні вимог. Це означає, що менші компанії мають менш жорсткі вимоги до звітності, що знижує адміністративне навантаження. Директива також спрямована на **гармонізацію** правил звітності в межах ЄС, що спрощує транскордонну діяльність та аналіз фінансових даних інвесторами.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в редакції Закону № 2164-VIII від

05.10.2017 року, суб'єкти господарювання зобов'язані скласти **звіт про управління**. Цей документ є важливим доповненням до фінансової звітності. Звіт про управління має комплексну структуру і включає як **фінансову, так і нефінансову інформацію**. Його основна мета — надати користувачам звітів повніше уявлення про діяльність підприємства. Зокрема, звіт повинен:

- **характеризувати стан та перспективи розвитку**: надавати аналіз поточного стану компанії, її досягнень та стратегічних планів на майбутнє;

- **розкривати ризики**: інформувати про основні ризики та невизначеності, які можуть вплинути на діяльність підприємства. Це допомагає інвесторам та іншим зацікавленим сторонам оцінити потенційні загрози.

Впровадження цього звіту є важливим кроком до гармонізації українського законодавства з європейськими нормами, які також вимагають прозорості та розкриття нефінансових даних.

Звіт зобов'язані подавати разом із фінансовою та консолідованою фінансовою звітністю великі підприємства, зокрема суб'єкти, що становлять суспільний інтерес. Середні підприємства мають право подавати його у скороченому вигляді.

Суб'єкти господарювання в Україні, що віднесені до категорії підприємств суспільного інтересу складають Звіт про управління, методика формування якого затверджена наказом Міністерства фінансів від 7 грудня 2018 р. № 982 [19].

З метою систематизації та співставності інформації звіт про управління рекомендується формувати за такими напрямками:

- 1) організаційна структура та опис діяльності підприємства;
- 2) результати діяльності;
- 3) ліквідність та зобов'язання;
- 4) екологічні аспекти;
- 5) соціальні аспекти та кадрова політика;
- 6) ризики;
- 7) дослідження та інновації;
- 8) фінансові інвестиції;
- 9) перспективи розвитку;
- 10) корпоративне управління (складають підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондо-

вих біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію).

Перелік напрямів та показників, які рекомендується розкривати у звіті про управління не є вичерпним. Підприємство може розкривати іншу інформацію, яку вважає за доцільне.

Склад нефінансової звітності представлено у табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Склад нефінансової звітності за законодавчими вимогами

№	Законодавчий акт	Трактування терміну «нефінансова звітність»
1	2	3
1	Директива 2013/34/ЄС [20]	Нефінансова звітність – це звітність, що містить управлінський звіт та зведений управлінський звіт і включає: 1) справедливий огляд розвитку підприємства та його стану; 2) аналіз екологічних та соціальних аспектів; 3) аналіз результатів діяльності та/або показників фінансового стану підприємства
2	Директива 2014/95/UE [21]	Нефінансові звітність – це звітність що містить: 1) короткий опис бізнес-моделі підприємства; 2) опис політики, націленої на реалізацію бізнес-моделі, включаючи принцип упередженості; результати такої політики; 3) основні ризики та способи управління ризиками, ділові відносини, товари, роботи та послуги, які можуть спричиняти несприятливі події; 4) ключові нефінансові показники ефективності діяльності (соціальні, екологічні)

Продовження табл. 6.1

1	2	3
3	Директива про корпоративну звітність в галузі стійкого розвитку [22]	Нефінансова звітність замінюється корпоративною звітністю в галузі сталого розвитку, що націлена на розкриття конкретної інформації з питань, пов'язаних із стійкістю, зокрема: цілі і стратегії компанії, «екологічна стійкість», розширення відповідальності менеджменту за стійкий розвиток в рамках виробничо-збутових ланцюжків компаній, зв'язком системи винагород найвищого управлінського персоналу з показниками стійкості, концепція суттєвості та аналіз суттєвості (принцип «подвійної» суттєвості, оцінка ризиків стійкості, що впливають на компанію і через компанію – на суспільство та навколишнє середовище), ретроспективне та перспективне представлення інформації, в тому числі про нематеріальні активи, що не були включені до фінансової інформації, про людський, інтелектуальний, соціальний та залучений капітал, наукові розробки, дослідження та новації, соціальна відповідальність перед працівниками, повага до прав людини, нетерпимість до проявів корупції та хабарництва
4	Закон № 996-XIV 16.07.1999 (зі змінами і доповненнями) в Україні [1]	Нефінансова інформація представлена звітом про управління, що включає наступні розділи: 1) організаційна структура та опис діяльності підприємства; 2) результати діяльності; 3) ліквідність та зобов'язання; 4) екологічні аспекти; 5) соціальні аспекти та кадрова політика; 6) ризики; 7) дослідження та інновації; 8) фінансові інвестиції; 9) перспективи розвитку; 10) корпоративне управління (складають підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію)

Продовження табл. 6.1

1	2	3
5	Закон № 3480-IV 23.02.2006 (з 01.07.2021 нова редакція Закону України «Про ринки капіталу і організовані товарні ринки» від 23.02.2006 № 3480-IV (колишній Закон України «Про ЦП та фондовий ринок»)) [23]	Нефінансова інформація представлена звітом про корпоративне управління, що включає: 1) опис власного кодексу корпоративного управління; 2) інформацію про проведені загальні збори акціонерів (учасників); 3) інформацію про наглядову раду та виконавчий орган емітента; 4) опис основних характеристик систем внутрішнього контролю і управління ризиками емітента; 5) перелік осіб, які прямо або опосередковано є власниками суттєвого пакету акцій емітента; 6) інформацію про будь-які обмеження прав участі та голосування акціонерів (учасників) на загальних зборах емітента; 7) порядок призначення та звільнення посадових осіб емітента та їх повноваження

Звітним періодом для складання Звіту про управління в Україні є календарний рік. Звіт подається разом з річною фінансовою звітністю (ч. 7 ст. 11 Закону № 996; п. 2 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419, далі – Порядок № 419) [1,19, 24] тим самим користувачам, яким подається фінансова звітність. Тобто органам, до сфери управління яких належить підприємство, трудовим колективам на їх вимогу, власникам, а також відповідно до законодавства – іншим органам і користувачам (п. 2 Порядку № 419).

Строк оприлюднення і склад річної звітності за звітний рік (табл. 6.2).

Перспективи для українських суб'єктів господарювання вимагатимуть більш детального представлення нефінансової інформації користувачам за регуляторними вимогами Європейського Союзу, в тому числі і малими підприємствами. Це спричинено тим, що Україна після закінчення активних бойових дій у зв'язку з російською агресією потребуватиме відбудови та значних іноземних інвестицій.

Таблиця 6.2

Строк оприлюднення і склад річної звітності за рік

№ з/п	Категорія суб'єкта господарювання (надалі – СГ)	Строк оприлюднення і склад річної звітності за рік	Норма законодавства
1	2	3	4
1	Підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств – не емітентів ЦП), ПАТ, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку	До 30 квітня оприлюднюють на своїй вебсторінці (а також іншим способом, визначеним законодавством): - річну фін звітність (у т. ч. консолідовану) разом з аудиторським висновком; - Звіт про управління (у т. ч. консолідований)	Ч. 3 ст. 14 Закону № 996; п. 2 Порядку № 419
2	СГ, які здійснюють заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес	До 30 квітня оприлюднюють на своїй вебсторінці (а також іншим способом, визначеним законодавством) Звіт про платежі на користь держави (у т. ч. консолідований) разом з річною фінансовою звітністю	Ч. 1 ст. 1 Закону № 996; п. 2 Порядку № 419
3	Великі підприємства (не емітенти ЦП) згідно із ч. 2 ст. 2 Закону № 996	До 1 червня на своїй вебсторінці оприлюднюють (у повному обсязі): – річну фін звітність (у т. ч. консолідовану) разом з аудиторським висновком; – Звіт про управління (у т. ч. консолідований)	Ч. 3 ст. 14 Закону № 996; п. 2 Порядку № 419

Продовження табл. 6.2

1	2	3	4
4	Середні підприємства згідно ч. 2 ст. 2 Закону № 996	До 1 червня: – річну фін звітність; – Звіт про управління	Ч. 3 ст. 14 Закону № 996; п. 2 Порядку № 419
5	Інші фінустанови, які належать до категорії малих і мікропідприємств згідно із ч. 2 ст. 2 Закону № 996	До 1 червня на своїй вебсторінці оприлюднюють (у повному обсязі) річну фін звітність разом з аудиторським висновком	Ч. 3 ст. 14 Закону № 996; п. 2 Порядку № 419
6	СГ, які проводять діяльність у видобувних галузях (ч. 1 ст. 1 Закону № 2545)	До 30 квітня оприлюднюють на своїй вебсторінці (а також іншим способом, визначеним законодавством): – річну фінзвітність (у т. ч. консолідовану) разом з аудиторським висновком; – Звіт про управління (у т. ч. консолідований)	Ч. 3 ст. 14 Закону № 996; п. 2 Порядку № 419 П.п. 1 ч. 1 ст. 5, ч. 1 ст. 12 Закону № 2545; п. 2 Порядку № 419
		Не пізніше 1 вересня розміщують на своїй вебсторінці (вебсайті) Звіт про платежі на користь держави (у т. ч. консолідований)	

Виходячи з того, що розкриття інформації у нефінансовому звіті цілком покладається на менеджмент суб'єкта господарювання, а існуючі нормативи надають лише загальне керівництво, необхідно визначити порядок формування нефінансового звіту та уточнити питання, що підлягають розгляду. Це доречно зробити у внутрішньофірмовому приписі – наказі, положенні, іншому внутрішньому документі.

6.2. Стандарти, що можуть застосовуватись аудитором для перевірки нефінансової звітності

Аудиторські фірми надають аудиторські звіти щодо різноманітної нефінансової інформації, включаючи:

- комплексну звітність, в якій може розкриватися інформація природоохоронного, соціального, економічного та управлінського характеру;
- звіти про сталий розвиток та корпоративну відповідальність поточної діяльності, цілі та напрями розвитку у природоохоронній, соціальній, економічній та управлінській сфері;
- відповідність зовнішнім стандартам внутрішніх приписів чи кодексу корпоративної етики;
- інформацію про нефінансову діяльність для зацікавлених сторін чи ради директорів;
- заяви щодо соціальних чи екологічних наслідків, пов'язаних із певною продукцією чи послугами;
- інформацію про викиди парникових газів, включаючи розрахунок викидів, вуглецеві квоти в межах добровільних та державних програм, кліматичні ризики;
- зобов'язання у природоохоронній та соціальній сфері відповідно до узгоджених критеріїв;
- оцінку зовнішньої інформаційної взаємодії, в тому числі в порівнянні з іншими великими підприємствами галузі, де працює клієнт.

Перевірка нефінансової звітності може базуватись не декількох стандартах (табл. 6.3).

МСА 720 є стандартом який регламентує перевірку іншої інформації у складі фінансової звітності.

Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації 3000, є завданням з надання впевненості, стандарт 3410 є стандартами для спеціалізованих сфер щодо звітів з парникових газів і, як свідчать дослідження, його здебільшого застосовують аудиторські фірми «великої четвірки», виходячи із спектру пропонованих ними послуг.

Таблиця 6.3

**Стандарти, що можуть бути застосовані аудитором
при перевірці нефінансової звітності**

Стандарт	Ціль стандарту	Результат (прогнозований аудиторський звіт)
1	2	3
720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»	- розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією (нефінансовою) та фінансовою звітністю; - розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту; - вжити належних дій, якщо аудитор виявляє, що такі суттєві невідповідності можуть існувати, або якщо аудитору стане відомо, що інша інформація може бути суттєво викривленою; та - звітувати відповідно до цього МСА)	Звіт аудитора має включати окремий розділ із заголовком «Інша інформація» і містити: - твердження про те, що управлінський персонал несе відповідальність за іншу інформацію; - перелік іншої інформації, отриманої аудитором до дати звіту аудитора та отримання якої очікується після дати звіту аудитора (для аудиту фінансової звітності суб'єкта); - твердження про те, що думка аудитора не поширюється на іншу інформацію та відповідно, що аудитор не висловлює (або не буде висловлювати) аудиторської думки чи робити висновок з будь-яким рівнем впевненості щодо іншої інформації; - опис відповідальності аудитора, яка стосується ознайомлення, розгляду та звітування щодо іншої інформації; - якщо інша інформація отримана до дати звіту аудитора, аудитор має висловити: а) твердження про те, що він не виявив фактів, які б необхідно було включити до звіту; або б) твердження, в якому описане не виправлене суттєве викривлення іншої інформації, якщо аудитор дійшов висновку, що має місце не виправлене суттєве викривлення іншої інформації

Продовження табл. 6.3

1	2	3
3000 (переглянутий) «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» (надалі – МСЗНВ)	-отримання відповідно обґрунтованої впевненості або обмеженої впевненості стосовно того, чи інформація про предмет завдання не містить суттєвих викривлень; - надання висновку стосовно результату вимірювання або оцінки предмета завдання в письмовому звіті, що містить висновки з наданням обґрунтованої або обмеженої впевненості та описує підстави для такого висновку; - надання подальшої інформації відповідно до вимог цього МСЗНВ та інших доречних МСЗНВ	Звіт щодо завдання з підтвердження з наданням обґрунтованої або обмеженої впевненості (або відмова від звіту чи завдання)

Продовження табл. 6.3

1	2	3
3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів».	Цей МСЗНВ стосується лише завдань із засвідчення відповідності і розглядає як завдання з надання обґрунтованої впевненості, так і завдання з надання обмеженої впевненості); - отримання обґрунтованої або обмеженої впевненості відповідно до умов завдання, що звіт з парникових газів (надалі – ПГ) не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства чи помилок, що дасть змогу практикуючим фахівцям надати висновок, який би передавав цей рівень впевненості; - надати звіт відповідно до отриманих практикуючим фахівцем результатів чи: а) у випадку завдання з надання обґрунтованої впевненості – звіт з ПГ підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованих критеріїв; або б) у випадку завдання з надання обмеженої впевненості – що практикуючому фахівцю стали відомими факти, які на основі виконаних процедур та отриманих доказів змушують його вважати, що звіт з ПГ не підготовлено в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованих критеріїв; та с) надання інформації відповідно до вимог цього МСЗНВ згідно з отриманими ним результатами	Звіт з ПГ (GHG statement) – звіт, в якому наводяться елементи та визначається кількість викидів ПГ суб'єктом господарювання за визначений період (іноді ще іменується відомістю викидів), а також, якщо це застосовно, наводяться порівняльні інформація та пояснювальні примітки включно із стислим описом важливих питань визначення кількості та політики звітування

Продовження табл. 6.3

1	2	3
4400 Завдання з виконання узгоджених процедур	Ціллю завдання з узгоджених процедур є виконання тих аудиторських процедур, які були узгоджені аудитором, суб'єктом господарювання і будь-якими відповідними третіми сторонами, а також надання звіту про фактичні результати. Погоджені процедурами є: підтвердження, порівняння, узгодження, відстеження, огляд, запит, перерахунок, нагляд	Звіт про узгоджені процедури має бути складений у письмовій формі та включати певні параграфи та заяви, передбачені стандартом, з обов'язковим відображенням предмету, мети завдання, обов'язків сторін, результатів і висновків щодо проведених процедур

Міжнародний стандарт супутніх послуг 4400 (надалі – МССП) застосовується у разі узгодження процедур перевірки між замовником і виконавцем і є завданням, що представляє результати роботи, виконаної аудитором чи іншим фахівцем, без надання впевненості. До його застосування вдаються аудиторські фірми, які за вимогою міжнародних донорських організацій перевіряють звітність суб'єктів господарювання, що отримували безоборотну цільову благодійну допомогу, гуманітарну та технічну допомогу. Це питання є актуальним для України в умовах воєнного стану. Вибір того чи іншого стандарту витікає з умов завдання та професійного судження аудитора.

Згідно до директиви ЄС щодо нефінансового звітування [44] аудитор несе відповідальність за оцінку оприлюднених нефінансових звітів щодо стійкого розвитку а саме: 1) за відповідність звітності застосованим стандартам; 2) за оцінку суттєвості; 3) за оцінку показників стійкості; 4) за виконання приписів таксономії щодо оприлюднення суб'єктами господарювання показників стійкості, починаючи з 1 січня 2022 року.

МСЗНВ 3000 націлений лише на окремий звіт щодо нефінансової інформації, наприклад – звіт про управління та зауважує, що завдання з надання впевненості, яке виконується, може бути частиною більшого завдання. За таких обставин цей МСЗНВ слід застосовувати.

увати лише до тієї частини завдання, яка стосується надання впевненості щодо нефінансової звітності.

У квітні 2021 року РМСНВ (IAASB) видала неофіційне (*non-authoritative*) керівництво стосовно застосування МСЗНВ (ISAE) 3000 з метою вирішення ключових проблем, які були визначені зацікавленими сторонами в питаннях забезпечення стійкості. Опубліковане керівництво застосовується для перевірки розширеної зовнішньої звітності, в тому числі нефінансової звітності зі сталого розвитку, сприяє послідовному якісному застосуванню МСЗНВ (ISAE) 3000 та закликано посилити довіру до інституту аудиту.

6.3. Європейські стандарти звітності зі сталого розвитку та її перевірки

Директива Європейського Парламенту та Ради від 14 грудня 2022 року № 2022/2464/ЄС про корпоративну звітність зі сталого розвитку вступила в дію 05 січня 2023 року (надалі – Директива № 2464) та внесла зміни до Регламенту ЄС № 537/2014, Директиви 2004/109/ЄС, Директиви 2006/43/ЄС і Директиви 2013/34/ЄС [22]. Проте, сталий розвиток країн, громад і територій, суб'єктів господарювання та стабільне життя людства є предметом уваги багатьох інституцій вже не один рік. Резолюція Генеральної Асамблеї Організації об'єднаних націй (надалі – ООН) «Перетворення нашого світу: Порядок денний в області сталого розвитку на період до 2030 року» була прийнята на саміті ООН 25 вересня 2015 року [25]. Цим документом визначено сімнадцять цілей сталого розвитку у світі (табл. 6.4).

Україна є членом ООН і тому приєдналась до стратегій досягнення цілей сталого розвитку, проголошених на світовому рівні. В контексті підписання Україною Угоди про асоціацію з Європейським Союзом (надалі – ЄС), що вступила в дію з 1 вересня 2017 року, було взято курс на гармонізацію національного законодавства з міжнародними стандартами та угодами. Основні напрями гармонізації включають такі напрями, як права людини, екологію, трудові відносини, економіку і торгівлю, в тому числі засади бухгалтерського обліку та аудиту, безпеку і правосуддя, антикорупційні заходи.

Таблиця 6.4

Цілі сталого розвитку за Резолюцією Генеральної Асамблеї

Ціль	Сутність цілі
Ціль 1	Викорінити бідність у всіх її формах
Ціль 2	Ліквідація голоду, продовольчої безпеки; продовольча безпека та харчування, розвиток сільського господарства
Ціль 3	Сприяння здоровому способу життя та добробуту для всіх осіб у будь-якому віці
Ціль 4	Забезпечення інклюзивної та справедливої якості освіти, сприяння безперервному навчанню
Ціль 5	Гендерна рівність та розширення прав і можливостей. Можливості для всіх жінок і дівчат
Ціль 6	Забезпечення доступності та управління водними ресурсами. Ресурси та санітарія для всіх
Ціль 7	Забезпечення доступу до безпечних, надійних джерел електроенергії. Стійка і сучасна енергія для всіх
Ціль 8	Просування прогресивних, інклюзивних та стійких напрямів економічного зростання, повна і продуктивна зайнятість
Ціль 9	Побудова сталої інфраструктури, сприяння всеохопній та сталій індустріалізації та інноваціям
Ціль 10	Зменшення нерівності всередині країн та між країнами
Ціль 11	Забезпечення відкритості, безпеки, стійкості та екологічної стійкості міст і населених пунктів
Ціль 12	Забезпечення переходу до стійких моделей споживання та виробництва
Ціль 13	Впровадження термінових заходів для вирішення проблеми зміни клімату та її наслідків
Ціль 14	Збереження та раціональне використання океанів, морів та морських ресурсів для сталого розвитку
Ціль 15	Захист, відновлення та просування екосистем суші, стале лісокористування, боротьба з опустелюванням, зупинення деградації земель та припинення процесу втрачання біорізноманіття
Ціль 16	Сприяння побудові мирного та відкритого суспільства для сталого розвитку, забезпечення доступу до правосуддя для всіх та побудова ефективних, підзвітних інституцій на всіх рівнях
Ціль 17	Зміцнення засобів впровадження та посилення роботи в рамках Глобального партнерства для сталого розвитку

* Джерело: сформовано автором на основі [25]

23 червня 2023 року Україна набула статус кандидата у члени ЄС, тому процес гармонізації є неспинним і продовжується. 18 жовтня 2024 року Розпорядженням Кабінету Міністрів України № 1015-р було схвалено Стратегію запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку [26].

Стратегія націлена на підготовку та подання вітчизняними суб'єктами господарювання звітності зі сталого розвитку протягом 2024 – 2030 років. Визначений урядом підхід сприяє зближенню національного законодавства України із законодавством ЄС, доступу українських підприємств до міжнародних ринків капіталу і залученню іноземних інвестицій в економіку України.

В ЄС нормативно-правовими актами, що регулюють порядок складання, подання, аудитування звітності зі сталого розвитку є наступні:

1) Директива № 2464;

2) Директива 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради від 26 червня 2013 року про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств (надалі – Директива № 34) [20];

3) Регламент (ЄС) 537/2014 Європейського парламенту та Ради від 16 квітня 2014 року про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання та який припиняє дію Рішення Комісії 2002/909/ЄС [27];

4) Делегований Регламент Комісії (ЄС) 2023/2772 (надалі – Регламент № 2772), що доповнює Директиву 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради щодо стандартів звітності зі сталого розвитку [28]. Регламент доповнює Директиву 2013/34/ЄС Європейського Парламенту і Ради щодо стандартів звітності із сталого розвитку. Зокрема, зазначеним Регламентом затверджено Європейські стандарти звітності із сталого розвитку (надалі – ESRS), які підприємства повинні використовувати для звітування із сталого розвитку відповідно до статей 19а і 29а оновленої Директиви 2013/34/ЄС. Звіт зі сталого розвитку не є фінансовою звітністю, проте він має бути частиною Звіту про управління та подаватися разом із фінансовою звітністю.

5) Директива 2006/43/ЄС Європейського парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та кон-

солідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС, і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС (надалі – Директива № 43) [29]. Директивою № 2464 змінені вимоги до аудиту, зокрема в частині надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку та окремі вимоги до кваліфікації аудиторів. Директива № 2464 вимагає від певних суб'єктів господарювання дотримання строків звітування (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

Строки звітування за Директивою № 2464

Строки звітування	Суб'єкт господарювання
31 січня 2024 року	Підприємства, на які поширюється дія Директиви про нефінансову звітність 2014/95/ЄС [18]
31 січня 2025 року	Великі підприємства
31 січня 2026 року	Середні та малі підприємства, зареєстровані в ЄС
31 січня 2028 року	Підприємства за межами ЄС, які мають філії/дочірні підприємства в ЄС

** Джерело: сформовано на основі [18]*

Необхідність впровадження Директиви № 2464 в Україні зазначено у Звіті Європейської Комісії щодо України за 2023 рік [30].

Регламент № 2772 впроваджує Європейські стандарти звітності про сталий розвиток (надалі – ESRS), які мають використовувати підприємства під час звітування (табл. 6.6).

Метою цих стандартів є представлення та розкриття інформації суб'єктом господарювання про свій суттєвий вплив та можливості щодо навколишнього середовища, про ризики, які впливають на спроможність забезпечувати сталий розвиток, соціальні питання та питання корпоративного управління. ESRS не вимагають від підприємств розкриття будь-якої інформації про екологічні, соціальні та управлінські питання, якщо менеджмент оцінив таке питання, як не суттєве.

Стандарти ESRS поділяються три категорії:

- наскрізні стандарти;
- тематичні стандарти (екологічні, соціальні та стандарти управління);
- галузеві стандарти.

Таблиця 6.6

Європейські стандарти звітності щодо сталого розвитку (ESRS)

Стандарт	Назва стандарту
ESRS 1	Загальні вимоги
ESRS 2	Загальне розкриття інформації
ESRS E1	Зміна клімату
ESRS E2	Забруднення
ESRS E3	Водні та морські ресурси
ESRS E4	Біорізноманіття та екосистеми
ESRS E5	Використання ресурсів і відновлювана економіка
ESRS S1	Власна робоча сила
ESRS S2	Працівники в ланцюжку створення вартості
ESRS S3	Вплив на громади
ESRS S4	Споживачі та кінцеві користувачі звітності
ESRS G1	Ділова поведінка

** Джерело: сформовано автором на основі [28]*

Наскрізні стандарти та тематичні стандарти застосовуються всіма суб'єктами господарювання, незалежно від того, в якому економічному секторі чи секторах вони проводять свою діяльність.

Стандарти ESRS впроваджують принцип подвійної суттєвості. Подвійна суттєвість в першу чергу націлена на користувачів звітності зі сталого розвитку, які поділяються на дві великих групи. Перша група це – окремі громадяни та вкладники, включаючи профспілки та представників трудових колективів, які прагнуть мати достовірну інформацію щодо сталого розвитку того чи іншого підприємства, а отже, зможуть краще брати участь у соціальному діалозі. Також до другої групи відносяться особи або певні групи, чий інтерес зачіпається або можуть бути зачеплені – позитивно чи негативно – підприємством. Друга група користувачів складається з інвесторів, включаючи менеджерів з управління активами, які хочуть краще зрозуміти ризики та можливості суб'єкта господарювання в галузі сталого розвитку, перспективи для своїх інвестицій та впливу цих інвестицій на громадян і навколишнє середовище, кредитні установи, страхові компанії.

Подвійна суттєвість має два виміри, а саме: суттєвість впливу та фінансову суттєвість. Суттєвість впливу та фінансова суттєвість є

взаємопов'язаними і взаємозалежними. Загалом відправною точкою є оцінка впливу, що пов'язана а) з власною діяльністю підприємства включно з ланцюгом створення вартості через свої товари, роботи та послуги, а також через ділові відносини із контрагентами; б) з впливом на людей та/або навколишнє середовище, включаючи соціальні питання і питання управління. Стандарт ESRS 1 не вимагає оцінки кожного учасника ланцюжка створення вартості, проте потребує оцінки матеріально-технічного ланцюжка, щоб дати користувачам зрозуміти матеріальні наслідки та ризики підприємства і оцінити його можливості.

Фінансова суттєвість пов'язана із пропуском інформації, яка може впливати на прийняття користувачами рішень на підставі звітності зі сталого розвитку, з матеріальними ризиками. В свою чергу матеріальні ризики можуть бути пов'язані із залежністю від природних, людських і соціальних ресурсів можуть бути джерелами фінансових ризиків або можливостей. Так, вони можуть впливати на здатність підприємства продовжувати використовувати або отримувати ті чи інші природні ресурси, що необхідні у бізнес-процесах, на можливість підтримувати трудові відносини із тими чи іншими фахівцями, забезпечувати соціальні гарантії для працівників. У таких ситуаціях підприємство зобов'язано розкривати наявність суттєвих негативних впливів, матеріальні ризики разом із діями, які спрямовані на їх мінімізацію.

Звітність зі сталого розвитку має певну структуру і містить заяву менеджменту суб'єкта господарювання про сталий розвиток (табл. 6.7). Така заява надає користувачам впевненість, що інформація з питань сталого розвитку підготовлена відповідно до статей 19а та 29а Директиви № 34 (заява про стійкість) і міститься у звіті про управління.

Звітність зі сталого розвитку підлягає аудиту. У Директиву № 43 були внесені зміни стосовно вимог до незалежності аудиторів/незалежних практикуючих фахівців, забезпечення якості аудиторських послуг, пов'язаних із наданням впевненості щодо звітності зі сталого розвитку. Також були розроблені Рекомендації Європейського комітету наглядових органів за аудитом (Committee of European auditing oversight bodies), (надалі – Рекомендації ЄК) з надання обмеженої впевненості щодо звітності про сталий розвиток

[31]. Рекомендації ЄК слід застосовувати до прийняття Європейською Комісією стандарту з надання гарантій щодо звітності зі сталого розвитку, якій планується прийняти не пізніше 1 жовтня 2028 року.

Таблиця 6.7

**Заява менеджменту про стійкість та структура звіту
зі сталого розвитку згідно до ESRS 1 (додаток D, F)**

Розділ заяви	Зміст розділу
Заява менеджменту	
Аналіз розвитку і ефективності діяльності підприємства	Звітний період співпадає із звітним періодом для фінансової звітності
Вірогідні майбутні розробки підприємства	За наявності
Опис основних ризиків та невизначеностей	Опис ризиків бізнесу підприємства
Заява про корпоративне управління	Згідно до законодавчих вимог та внутрішніх приписів підприємства
Частини звіту з управління	
1. Загальна інформація	
Розкриття загальної інформації ESRS 2	Специфіка діяльності підприємства, стратегія стійкого розвитку, застосування ESRS 1,2, додаткових галузевих стандартів, вимоги до розкриття інформації, застосування інших законодавчих актів ЄС, відповідних країн, де здійснює діяльність підприємство. Короткий опис бізнес-моделі та стратегії підприємства, включаючи: стійкість бізнес-моделі та стратегії підприємства до ризиків, пов'язаних з питаннями сталого розвитку; можливості для підприємства, пов'язані з питаннями сталого розвитку; плани підприємства, включаючи реалізацію заходів та пов'язані з ними фінансові та інвестиційні плани, шляхи забезпечення сумісності своєї бізнес-моделі та стратегії з переходом до стійкої економіки та з обмеженням глобального потепління

Продовження табл. 6.7

Розділ заяви	Зміст розділу
2. Екологічна інформація	
Зміна клімату ESRS E1	Управління впливом, ризики та можливості, потенційна додаткова інформація для конкретного суб'єкта господарювання
Забруднення ESRS E2	
Водні та морські ресурси ESRS E3	
Біорізноманіття та екосистеми ESRS E4	
Використання ресурсів і відновлювана економіка ESRS E5	
3. Соціальна інформація	
Власна робоча сила ESRS S1	Управління впливом, ризики та можливості, потенційна додаткова інформація для конкретного суб'єкта господарювання
Працівники в ланцюжку створення вартості ESRS S2	
Вплив на громади ESRS S3	
Споживачі та кінцеві користувачі звітності ESRS S4	
4. Інформація про управління	
Ділова поведінка ESRS G1	Управління впливом, ризики та можливості, потенційна додаткова інформація для конкретного суб'єкта господарювання

* Джерело: сформовано автором на основі [18,21,22, 28]

І Директиви № 2464 і Рекомендації ЄК звертають увагу на заборону на одночасне надання послуг з аудиту звітності зі сталого розвитку і послуг із її складання. П. 60 Директиви № 2464 вимагає від аудитора за результатами перевірки звітності зі сталого розвитку надавати користувачам обмежену чи обґрунтовану впевненість. Сутність цих двох дефініцій представлена у табл. 6.8. За Рекомендаціями ЄК, від аудиторів-практиків очікується надання обмеженої гарантії – обмеженої впевненості – щодо інформації про стійкість, про яку повідомляється відповідно до ESRS. При виконанні завдань з обмеженою впевненістю аналітичні процедури націлені не стільки на виявлення викривлень у звітності, скільки на оцінку зав'язків фінансової та нефінансової інформації, тих чи інших тенденцій розвитку, аудитор може використовувати більш агреговані показники,

тобто перелік процедур у завданні з надання обмеженої впевненості є меншим ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості.

Рекомендації ЄК також вимагають від аудиторів оцінити, чи відповідає звітність підприємства вимогам стандартів зі сталого розвитку та Регламенту № 2772.

Аудитори і аудиторські фірми вже мають певний досвід щодо перевірок нефінансової інформації, зокрема звіту про управління, і поява нової звітності може викликати ризики, що пов'язані із дотриманням принципу незалежності.

Тому суб'єкти аудиторської діяльності мають вжити заходів щодо дотримання принципів професійної етики: незалежності, чесності, об'єктивності, професійної поведінки, компетентності та ретельності, конфіденційності та професійної таємниці, дотримання технічних стандартів [32].

І приписи Директиви № 2464 і Рекомендації ЄК дозволяють аудитору, що здійснює обов'язковий аудит річної фінансової звітності, в аудиторському звіті представити інформацію про надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку. При цьому забороняється одночасне надання послуг, пов'язаних з підготовкою звітності про сталий розвиток, включаючи будь-які консультаційні послуги та послуг з надання впевненості щодо такої звітності. Від фахівців, що перевірятимуть звітність зі сталого розвитку, вимагаються певні знання та вміння. Як перехідний захід, до 31 грудня 2025 року особи, які здійснюють перевірку звітності про сталий розвиток, звільняються від вимог мати відповідний досвід у галузі сталого розвитку, проте, з 2026 року має бути впроваджена відповідна сертифікація спеціалістів. Директива № 43 вимагає впровадження ефективної системи громадського нагляду за суб'єктами аудиторської діяльності, що здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності. Такі вимоги мають бути поширені на аудиторів та аудиторські фірми, які надають послуги з надання впевненості щодо звітності про сталий розвиток. Відповідно суб'єкти аудиторської діяльності мають забезпечити якість наданих послуг в галузі стійкого розвитку через впровадження системи управління якістю. Рекомендації ЄК надають загальні принципи та організаційні підходи до виконання завдання із надання обмеженої впевненості щодо сталого розвитку (табл. 6.9).

Таблиця 6.8

Сутність дефініцій «обґрунтована впевненість», «обмежена впевненість»

Дефініція	Сутність дефініції	Обставини завдання	Процедури	Приклад немодифікованої думки аудитора (практикуючого фахівця) у звіті щодо звітності зі сталого розвитку
Обґрунтована впевненість	отримання доказів, які є необхідними для того, щоб аудитор (практик) міг зробити висновок щодо інформації з предмета завдання, взятої в цілому. Щоб бути спроможним зробити висновок в позитивній формі, яка необхідна для завдання надання обґрунтованої впевненості, аудитор (практик) повинен оцінити ризики та зібрати достатні та відповідні докази	слід ідентифікувати та оцінити <i>ризики суттєвого викривлення інформації</i> про предмет завдання; та отримати основні для розробки й виконання процедур у відповідь на оцінені ризики, отримати обґрунтовану впевненості на підтримку свого висновку; отримати розуміння внутрішнього контролю за підготовкою інформації про предмет завдання, що включає оцінку структури тих заходів контролю, що є доречними до завдання, та визначення, чи були вони впроваджені шляхом виконання відповідних процедур на додаток до запиту персоналу, який відповідає за інформацію про предмет завдання	а) процедури оцінки ризиків: запит, аналітичні процедури оцінки ризиків, спостереження і інспектування; б) процедури у відповідь на оцінені ризики: тести заходів контролю, процедури по суті (тести деталей та аналітичні процедури по суті)	На нашу думку, звітність зі сталого розвитку компанії підготовлена у всіх суттєвих аспектах на основі критеріїв ERS

Продовження табл. 6.8

Дефініція	Сутність дефініції	Обставини завдання	Процедури	Приклад немодифікованої думки аудитор (практичного фахівця) у звіті щодо звітності зі сталого розвитку
Обмежена впевненість	це впевненість, яка пропорційна до рівня процедур збору, оцінки достатності та відповідності доказів	слід <i>ідентифікувати області</i> , де може виникнути суттєве викривлення інформації про предмет завдання; та отримати основи для розробки і виконання процедур, необхідних для розгляду визначених областей, розглянути процес підготовки інформації про предмет завдання, отримати обмежену впевненість на підтримку свого висновку	опитування персоналу суб'єкта господарювання, аналітичні процедури по суті, тести заходів контролю, оцінка доказів із зовнішніх (альтернативних) джерел	На основі виконаних процедур та отриманих доказів ніщо не привернуло нашої уваги, щоб змусило нас вважати, що заява управління компанії про дотримання у всіх суттєвих аспектах вимог ESRs, не є справедливою

* Джерело: сформовано на основі [18,31]

Таблиця 6.9

**Загальні принципи та організаційні підходи до виконання завдання
із надання обмеженої впевненості щодо сталого розвитку**

Загальні принципи та організаційні підходи	Дії керівництва суб'єкта аудиторської діяльності щодо виконання завдання
1	2
1. Керівні принципи: етика, прийняття клієнта та замовлення; контроль якості завдання	Практикуючий фахівець (партнер із завдання) має впевнитися, що: а) етичні вимоги, в т. ч. вимоги щодо незалежності дотримані (це досягається через формування відповідних робочих документів); б) група із завдання має спроможність виконати завдання (оцінка ресурсів аудиторської фірми, знань і вмінь фахівців, призначення команди із завдання); в) існує розуміння предмету завдання, критеріїв його оцінки, відповідальності практикуючого фахівця щодо завдання, в т.ч. щодо збору доказів та звітування, відповідальності замовника; г) оцінена необхідність залучення експерта (за необхідності); д) забезпечено якість завдання з надання впевненості (призначено відповідального за перевірку якості завдання, який має відповідні компетентності, розроблені та виконані процедури тестування завдання на відповідність обраним критеріям), це дає змогу стверджувати, що суб'єкт аудиторської діяльності створив систему управління якістю і дотримується її приписів
2. Мета завдання з надання обмеженої впевненості	Надати користувачу звіту з надання впевненості інформацію про предмет перевірки (твердження щодо сталого розвитку) і зазначити, чи є підстави (на основі застосованих критеріїв, виконаних процедур і отриманих доказів) вважати інформацію про предмет перевірки суттєво викривленою. Застосованими критеріями є Директива № 2464, Регламент № 2772, європейські стандарти звітності щодо сталого розвитку (ESRS)

Продовження табл. 6.9

1	2
3. Оцінка суттєвості та ідентифікованих викривлень щодо інформації у звітності зі сталого розвитку	При підготовці звітності зі сталого розвитку застосовується «подвійна суттєвість», що включає: а) фінансову суттєвість, яка зосереджується на тому, як екологічні, соціальні та управлінські (ESG) фактори можуть вплинути на фінансовий стан компанії або організації. Її можна розраховувати у відсотках у прив'язці до таких витрат, як витрати на екологію, соціальні виплати; б) суттєвість впливу, що розглядає, як діяльність суб'єкта господарювання впливає на навколишнє середовище, суспільство (громади і території) та економіку. Цей вимір важливий для всіх зацікавлених сторін, включаючи громадськість, працівників, уряди та інші групи та потребує експертної оцінки (в балах, відсотках, розробка рейтингів). Практикуючий фахівець має оцінити твердження менеджменту клієнта щодо заснованих критеріїв суттєвості. Фінансова суттєвість матиме матеріальну складову в грошових одиницях. Із суттєвістю пов'язане так зване матеріальне викривлення – це різниця між оприлюдненими даними звітності зі сталого розвитку та доказами, що отримані практикуючим фахівцем під час перевірки
4. Оцінка ризиків, в т. ч. ризиків шахрайства та недотримання вимог законодавства щодо звітування зі сталого розвитку. Реагування на ризики. Визначення процедур щодо перевірки звітності про сталий розвиток	Протягом виконання завдання практикуючий фахівець, застосовуючи принцип професійного скептицизму, має залишатися пильними до оцінки ризику шахрайства та виявлення випадків недотримання законів та нормативних актів в галузі сталого розвитку. Під час оцінки ризиків фахівець має отримати розуміння суб'єкта господарювання, його середовища, та системи внутрішнього контролю, п'яти її елементів, що мають відношення до підготовки звітів зі сталого розвитку. Процедурами оцінки ризиків є: - запити на інформацію від керівництва та інших працівників в межах суб'єкта господарювання, які можуть надавати практикуючим фахівцям відповіді щодо оцінки ризиків суттєвого викривлення звітності та ризику контролю; - аналітичні процедури, які можуть, наприклад, використовуватися для виявлення незвичайних обставин; - фізичні спостереження та перевірки, які можуть дозволити практикам підтвердити або спростувати інформацію, отриману від керівництва або інших осіб і включену у звітність зі сталого розвитку

Продовження табл. 6.9

1	2
5. Оцінка розкриття інформації щодо сталого розвитку. Оцінка прогностичної інформації. Накопичення та розгляд виявлених викривлень	При виявленні ризиків та матеріальних помилок (суттєвих помилок) слід приділяти особливу увагу розкриттю інформації, яка, ймовірно, буде найбільш важливою для інформаційних потреб передбачуваних користувачів, а також на те, чи відповідає розкриття якісним характеристикам інформації, визначеним ESRS, включаючи релевантність, актуальність та правдиве представлення, нейтральність, співставність, зрозумілість, можливість перевірки. Якщо під час перевірки виникає суттєва неузгодженість між показниками звітності зі сталого розвитку і зібраними доказами, практикуючий фахівець має виконати наступні процедури: - запитати клієнта щодо виявленої розбіжності; - звернутись за консультацією до фахівців у відповідній галузі; - модифікувати думку, відкликати звіт чи відмовитись від виконання завдання. Ідентифіковані викривлення оцінюються практикуючим фахівцем з точки зору формування висновку про предмет завдання; <u>при цьому при наданні обмеженої впевненості іноді не можливо об'єднати викривлення в «єдину/сукупну помилку», тому кожне викривлення слід розглядати окремо, враховуючи його вплив на твердження звітності зі сталого розвитку.</u> Прогнозна інформація є предметом уваги практикуючого фахівця, тому що між датою звітності зі сталого розвитку і датою звіту з надання впевненості щодо такої звітності можуть відбутися події, які суттєво впливатимуть на думку практикуючого фахівця і на думку користувачів звітів

Продовження табл. 6.9

6. Використання роботи експерта. Документація. Формат і зміст звіту	За відсутності певних знань у групі із завдання, партнер зобов'язаний звернутись за консультацією до експерта або ввести його у склад групи із завдання, що включає експертів з предмету завдання та інший персонал з надання впевненості; забезпечити інтеграцію роботи експерта в програму перевірки звітності зі сталого розвитку (оцінити компетентність експерта, визначити характер, час, обсяг процедур, що виконує експерт для досягнення цілей завдання). Документація із завдання має містити записи, на основі яких було підготовано звіт із завдання: а) з'ясовані характер, час та обсяг процедур, виконаних для дотримання застосовних вимог законодавчих та нормативних актів, переглянуті результати виконаних процедур та отримані докази; б) важливі питання, що виникли під час виконання завдання, висновки, досягнуті стосовно них, та важливі професійні судження, зроблені під час формування цих висновків, структурування звіту (рис. 6.1)

**Джерело: сформовано на основі [28,31-37]*

Дії керівництва суб'єкта аудиторської діяльності щодо виконання завдання, викладені у табл. 6.9, потребують деякого пояснення:

1. Контроль якості завдання включатиме не тільки контроль з боку відповідального за перевірку якості завдання, а і нагляд партнера із завдання, що містить:

а) обговорення важливих питань, що виникли під час виконання завдання;

б) комунікації із відповідальним за перевірку якості завдання щодо перевірки інформації про предмет завдання, проекту звіту з надання впевненості, перегляду робочої документації, яка стала підґрунтям для висновків та оцінки висновків.

2. Під критеріями оцінки предмету завдання слід розуміти не лише вимоги нормативних документів, а і контрольні показники, які слугують для оцінки такого предмету, що створені уповноваженими чи визнаними експертами, групами, опубліковані в наукових виданнях, або спеціально створені для підготовки звітності зі сталого розвитку. Основна вимога до критеріїв – це їх прийнятність, що включає такі характеристики, як а) доречність, б) повнота, в) надійність, г) нейтральність, д) зрозумілість, е) доступність.

3. Процес визначення суттєвості впливу – це виявлення того, як питання щодо сталого розвитку суб'єкта господарювання (екологічні, соціальні та управлінські (ESG)) впливатимуть на такий суб'єкт, на сторони, що пов'язані із ним і зацікавлені в його діяльності. Визначення суттєвості впливу здійснюється менеджментом клієнта і має декілька етапів (табл. 6.10).

4. Під час оцінки ризиків суттєвого викривлення через шахрайство практикуючому фахівцю, виходячи із принципу професійного скептицизму, слід бути особливо пильним до прояву практики «грінвошинг» (англ. – *greenwashing*), коли суб'єкт господарювання вводять в оману споживачів, безпідставно представляючи результат своєї діяльності – товари, роботи, послуги, готову продукцію, політики управління такими, що відповідають цілям сталого розвитку. Практикуючий фахівець для оцінки реальності заяв менеджменту в галузі стійкого розвитку має дослідити альтернативні джерела інформації, що стосуються суб'єкта господарювання. Альтернативні джерела включають інформацію, що отримана поза межами суб'єкта господарювання, який звітує.

Звіт з надання обмеженої впевненості щодо сталого розвитку складатиметься в письмовій формі, підписується і датується особою (практикуючим фахівцем), що відповідала за завдання з надання впевненості, його структура представлена на рис. 6.1. Користуючись цією структурою і наповнюючи її відповідними зібраними доказами щодо предмету завдання, аудитор/практикуючий фахівець забезпечить зацікавлені сторони неупередженою інформацією стосовно дотримання суб'єктом господарювання законодавчих вимог в галузі сталого розвитку.

У ЄС питання звітування зі сталого розвитку врегульовано шляхом прийняття Європейським Парламентом і Радою Директив № 2464, змін до Директиви № 34, Регламентів № 537, № 2772, а питання аудиту врегульовані внесеними змінами до Директиви № 43 та Рекомендаціями ЄК. Імплементация цих документів в Україні відкриває для аудиторського загалу нові види послуг.

Таблиця 6.10

Етапи визначення суттєвості впливу

Етап	Питання для розгляду	Дії по визначенню суттєвості впливу
1	Ідентифікація питань для визначення суттєвості впливу	Суттєві екологічні, соціальні та управлінські питання, які можуть вплинути на діяльність суб'єкта господарювання, та по'язані із ним сторони, що зацікавлені в його діяльності: вплив на зовнішнє середовище через викиди, водні, земельні, геологічні ресурси, людські ресурси та соціальні гарантії і виплати, прозорість корпоративного управління тощо
2	Залучення до визначення суттєвості впливу зацікавлених сторін	Консультації з внутрішніми та зовнішніми зацікавленими сторонами (працівниками, інвесторами, банками, споживачами, постачальниками, регуляторними органами та представниками громад) з метою розуміння їхніх пріоритетів та очікувань в галузі сталого розвитку, формування рейтингової оцінки
3	Аналіз ризиків та можливостей	Як визначені на першому етапі питання впливатимуть на фінансову діяльність, звітність суб'єкта господарювання, його репутацію, а також на суспільство (громаду, де суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність) та навколишнє середовище
4	Визначення на підставі аналізу найпріоритетних (суттєвих) питань	Найбільш суттєві питання стануть основою оцінки суттєвості впливу та формування оціночного показника

**Джерело: сформовано автором на основі [28]*



Рис. 6.1. Зміст Звіту з надання обмеженої впевненості щодо сталого розвитку

Джерело: сформовано на підставі вимог [18,28.30,31-37]

По-перше, це – послуги із складання звітності зі сталого розвитку на замовлення суб'єктів господарювання. Як вже було зауважено, Звіт зі сталого розвитку не входить до складу фінансової звітності, але подається разом і із нею, як складова Звіту про управління. За даними проведеного дослідження, такий звіт потребує складного структурування та розкриттів.

Підготовка **Звіту зі сталого розвитку** (ESG-звіту) є складним процесом, що вимагає значного обсягу роботи. Це пов'язано з необхідністю ідентифікувати та оцінити різноманітні ризики та можливості, пов'язані з діяльністю підприємства. Процес підготовки такого звіту включає:

- **визначення ризиків та можливостей**: аналіз впливу діяльності компанії на навколишнє середовище (E), соціальну сферу (S) та управління (G);

- **оцінка суттєвості впливу**: визначення, які аспекти сталого розвитку є найбільш значущими для компанії та її зацікавлених сторін;

- **аналіз ланцюжка створення вартості**: оцінка впливу на всіх етапах – від постачальників до кінцевих споживачів;

- **збір та перевірка даних**: накопичення та верифікація інформації, необхідної для звітування.

Аудиторська спільнота має активно просувати послуги, пов'язані зі сталим розвитком, та розпочати підготовчу роботу з клієнтами, а саме:

- **розроблення плану звітування**: допомога клієнтам у плануванні процесу збору та аналізу даних;

- **перевірка даних**: надання послуг з перевірки даних, необхідних для складання звітності;

- **надання впевненості**: виконання завдань з надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку, що підвищує довіру до наданої інформації. З однією ремаркою – наявність заборони на одночасне надати таких послуг одним суб'єктом аудиторської діяльності;

- нові вимоги до аудиту, зокрема щодо **звітності зі сталого розвитку**, вимагають від аудиторів та практикуючих фахівців отримання окремої кваліфікації та опанування нових методик. Це пов'язано з тим, що перевірка нефінансових показників, пов'язаних з екологіч-

ними, соціальними та управлінськими аспектами (ESG), суттєво відрізняється від традиційного фінансового аудиту.

Директива ЄС № 2464 (*Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD*) відкриває для українських аудиторських фірм **нові перспективи**, оскільки все більше компаній потребуватимуть послуг з надання впевненості щодо своєї нефінансової звітності. Проте, ця Директива також покладає на аудиторів **значну відповідальність**. Щоб відповідати вимогам та надавати якісні послуги, фахівцям необхідно:

- **опанувати методологію:** навчитися організовувати завдання з аудиту звітності зі сталого розвитку та розробити відповідні методики перевірки;
- **розширити знання:** отримати глибоке розуміння екологічних, соціальних та управлінських питань, що є основою для звітності зі сталого розвитку.

Таким чином, аудиторська діяльність еволюціонує, виходячи за рамки суто фінансової звітності, і стає важливим елементом у забезпеченні прозорості та відповідальності бізнесу в умовах глобальних викликів сталого розвитку.

Слід звернути увагу, що Кабінет Міністрів на засіданні 25 червня 2025 року схвалив законопроект про внесення змін до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [38]. Законопроект розроблено на виконання Угоди про асоціацію з ЄС, з метою імплементації положень Директиви № 2013/34/ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств (з урахуванням Директиви (ЄС) 2022/2464 щодо корпоративної звітності зі сталого розвитку та Делегованої Директиви Комісії (ЄС) 2023/2775 щодо коригування критеріїв розміру мікро-, малих, середніх і великих підприємств та груп.

Головна новація – запровадження обов'язкової звітності зі сталого розвитку для окремих категорій підприємств, що є важливим кроком до євроінтеграції та підвищення прозорості бізнесу. Також передбачено оновлення критеріїв для визначення категорій підприємств та впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності для державних підприємств. Вперше на рівні законодавства передбачено обов'язкове складання та подання звітів щодо сталого розвитку для визначених категорій суб'єктів господарювання. У звітах

висвітлюватиметься вплив діяльності підприємства на довкілля, соціальну сферу, трудові відносини, права людини та антикорупційні механізми. Також звітність має розкрити, як ці аспекти впливають на стратегічні та операційні рішення компанії.

Звітність формуватиметься відповідно до Європейських стандартів сталого розвитку (ESRS) як окремий розділ управлінського звіту. Документи подаватимуться в уніфікованому електронному форматі з використанням таксономії для забезпечення прозорості та зручності аналізу. Звіти зі сталого розвитку складатимуться і подаватимуться у складі фінансової звітності, що підкреслює їхню стратегічну важливість.

Предбачається впровадження відповідної сертифікації для аудиторів, що прагнуть перевіряти звітність зі сталого розвитку.

Контрольні питання та завдання для самоперевірки

1. Яка головна мета впровадження обов'язкового аудиту (перевірки) звітності зі сталого розвитку згідно з Директивою ЄС № 2464?

2. Який міжнародний чи європейський стандарт встановлює вимоги до процедур перевірки звітності зі сталого розвитку?

3. Хто може виконувати перевірку (аудит) звітності зі сталого розвитку згідно з вимогами Директиви ЄС № 2464 та Регламенту № 2772?

4. З якого моменту та для яких категорій компаній вимагається обов'язкова перевірка звітності зі сталого розвитку?

5. Які два рівні впевненості (*assurance*) передбачає Регламент № 2772 для звітності зі сталого розвитку і який з них є обов'язковим на початковому етапі впровадження?

6. Чим відрізняється обмежена впевненість (*limited assurance*) від розумної/обґрунтованої впевненості (*reasonable assurance*) у контексті звітності зі сталого розвитку?

7. Що охоплює перевірка: лише кількісні показники звітності зі сталого розвитку чи також якісну інформацію (стратегії, управління, ризики)?

8. Чи підлягає перевірці процес визначення компанією подвійної суттєвості (*double materiality*)? Якщо так, то в який спосіб?

8. Який елемент обов'язково включається до звіту аудитора/практикуючого фахівця, що підтверджує відповідність звіту зі сталого розвитку стандартам ESRS?

9. Які вимоги до незалежності та об'єктивності висуваються до осіб, які здійснюють перевірку звітності зі сталого розвитку?

10. Де має бути розміщений висновок аудитора/практикуючого фахівця щодо звітності зі сталого розвитку (наприклад, у Звіті про управління – окремим документом)?

ТИПОВІ ЗАДАЧІ З АУДИТУ

Задача 1

Ваш клієнт володіє трьома великими магазинами. У кожному з них є декілька відділів. Усі відділи були детально перевірені щонайменш один раз у п'ять років. Більш детально слід перевіряти ті відділи, де найбільш високий аудиторський ризик. Відомо, що у минулому році у цих магазинах також був проведений аудит, крім того у кожному магазині існує відділ внутрішнього контролю.

Потрібно визначити і описати дії, які повинен провести аудитор для оцінки аудиторського ризику.

Задача № 2

Для проведення аудиторської перевірки аудитору була надана фінансова звітність підприємства за 20XX р.

Аудитор не спостерігав за ходом інвентаризації основних засобів, яка проводилась станом на 31.12.20XX р., тому що угода про проведення аудиторської перевірки була складена після вказаної дати. Якщо аудитор мав би змогу спостерігати за ходом інвентаризації і тим самим переконатися у достовірності початкового сальдо, фінансова звітність давала б об'єктивне уявлення з усіх суттєвих аспектів фінансово-господарської діяльності підприємства за 20XX р.

Яким чином вищезгадані обставини вплинуть на думку аудитора? Складіть аудиторський звіт з обґрунтуванням висловленої думки.

Задача № 3

При перевірці фінансової звітності баскетбольного клубу, що є акціонерним товариством, встановлено таке:

витрати виробництва та обігу обліковуються згідно П (С) БО № 16 «Витрати виробництва», затвердженим наказом Міністерства фінансів від 31.12.1999 р. № 318, зі змінами і доповненнями, але підприємство не розподіляє витрати на адміністративні та інші опе-

раційні. Тому всі витрати класифіковані як інші операційні, що є порушенням порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Аудитор звертає увагу, що витрати на медичні препарати, придбання та списання форми і спортивного інвентарю, харчування спортсменів мають бути підтверджені нормами на їх використання.

Яким чином слід кваліфікувати ці події:

- шахрайство;
- помилка;
- інші випадки (наведіть приклад, якщо маєте позитивну відповідь)

Чи має аудитор звернутися до вищого управлінського персоналу товариства? Обґрунтуйте свою відповідь.

Задача № 4

Згідно до вимог Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України, аудитор, перевіряючи фінансову звітність акціонерного товариства, має визначити вартість чистих активів і зробити відповідні висновки відповідно до вимог ст. 155 Цивільного кодексу України:

«Стаття 155. Якщо після закінчення другого та кожного наступного фінансового року вартість чистих активів акціонерного товариства виявиться меншою від статутного капіталу, товариство зобов'язане оголосити про зменшення свого статутного капіталу та зареєструвати відповідні зміни до статуту у встановленому порядку. Якщо вартість чистих активів акціонерного товариства стає меншою від мінімального розміру статутного капіталу, встановленого законом, товариство підлягає ліквідації».

Якщо вартість чистих активів на дату балансу має від'ємне значення – 1116,8 тис. грн, а статутний капітал 350 тис. грн, то до якого висновку має дійти аудитор і в який спосіб, за умови: а) якщо клієнт розкриває інформацію щодо вартості чистих активів у примітках до фінансової звітності, б) не розкриває таку інформацію? Обґрунтуйте свою відповідь.

Задача № 5

Під час перевірки фінансової звітності за 20XX рік у аудитора виникла незгода з управлінським персоналом компанії щодо відображення у фінансовій звітності за цей же період амортизації основних засобів (застосування методу амортизації) у сумі 1805,0 тис. грн. Розрахунковий рівень суттєвості для фінансової звітності складає 2604,0 тис. грн. Обґрунтуйте свою відповідь.

Задача № 6

Між аудиторською фірмою та ТОВ «Геологія» було укладено договір про надання аудиторських послуг, а саме – тестування податкового обліку розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість та податку на прибуток за період з 01.01.20XX р. по 31.12.20XX р. Чи є це завдання аудитом? Який має надати аудитор підсумковий документ замовнику? Чи може цей документ бути оприлюднений (хто є користувачами такого звіту)? Чи може аудиторська фірма прийняти пропозицію щодо проведення аудиту за цій же період від управлінського персоналу замовника? Обґрунтуйте свою відповідь.

Задача № 7

Тестування облікових регістрів та первинних документів по балансових рахунках 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» свідчать про відсутність первинних документів, які підтверджують оприбуткування запасів підприємством на суму 32 638,28 грн. та 1 831, 89 грн. Результати тестування відображені в таблиці.

Дт 201- Кт 685				Дт 208- Кт 631		
Місцяць	Підприємство	Тест	Відхилення	Підприємство	Тест	Відхилення
X	20 000,44	27 077,24	+7 076,80	7325,45	9157,34	+1831,89
XI	3364,99	0	-3364,99	0	0	0
XII	80 475,44	44 125,35	-36 350,09	22389,59	22389,59	0
Разом	103 840,87	71 202,59	-32 638,28	29715,04	31546,93	+1831,89

Розрахунковий рівень суттєвості для фінансової звітності складає 650,0 тис. грн. Стаття запасів є суттєвою і її частка складає 40% у загальній сумі активів. Яким чином таке відхилення вплине на фінансову звітність підприємства? Які б дії ви вчинили, як зовнішній аудитор підприємства? Обґрунтуйте свою відповідь.

Задача № 8

При перевірці фінансової звітності за 200X р. аудитор не мав змоги підтвердити наявність запасів станом на 31.12.20XX р. в сумі 582,0 тис. грн. за допомогою аналітичних процедур. Чи має аудитор вимагати від управлінського персоналу підприємства проведення інвентаризації запасів на дату проведення аудиту? Що має зробити аудитор при відмові у проведенні інвентаризації? Обґрунтуйте свою відповідь.

Задача № 9

Фірма «Немо» – будівельна компанія, яка працює на основі довгострокових угод. Аудитор виявив невідповідність інформації, наведеної у звіті з управління показникам фінансової звітності. Так, у звіті з управління керівництво сподівається розширювати діяльність, оскільки рентабельність постійно зростає, в той же час аудитор визначив наявність подальших подій, які можуть суттєво вплинути на результати діяльності і відповідно, на рівень рентабельності. Керівництво фірми прийняло рішення не включати відомості про ці подальші події до фінансової звітності, оскільки вважає надану там інформацію неважливою.

Потрібно: а) визначити, який вид думки аудитора повинен надати аудитор і навести параграф, який потрібно включити у звіт, якщо звіт з управління перевіряється разом із фінансовою звітністю. б) який вид звіту надається, якщо аудитор (практикуючий фахівець) перевіряє звіт з управління як завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. Обґрунтуйте свою відповідь.

Задача 10

Важливою частиною аудиторської перевірки запасів є виконання процедур, що засвідчують наявність запасів та правильність їх оцінки. Оцінка вартості запасів, крім інших процедур, включає також визначення правильності ціни одиниці продукції клієнта. Перевірка наявності запасів включає: дослідження фізичного підрахунку запасів (інвентаризацію), узагальнення цього підрахунку, оцінку чинників знецінення запасів і визначення вартості знецінених запав-

сів. Нижче наводяться деякі з аудиторських цілей інвентаризації і оцінки вартості запасів.

Таблиця 1

Аудиторські цілі інвентаризації і оцінки вартості запасів

Участь в інвентаризації	Оцінки вартості запасів
1. Переконатися, що запаси, які відображені в балансі, знаходяться у власності компанії	1. Переконатися, що одиниці запасів, показані у відомості оцінки запасів достовірні/відповідні, первинні документи засвідчують перехід права власності від продавця до покупця
2. Переконатися, що під час інвентаризації застарілі і неходові запаси враховані	2. Переконатися, що всі наявні запаси включені у відомість оцінки запасів, а застарілі переоцінені (знецінені)
3. Одержати інформацію, що засвідчує правильність оприбуткування запасів (формування балансової вартості)	3. Переконатись, що ціна запасів відповідає умовам договорів із постачальниками

Ви є аудитором, якому доручено провести аудиторську перевірку запасів, що відображені у фінансовій звітності компанії.

Від Вас потрібно:

Сформулювати свою думку в звіті незалежного аудитора по фінансовій звітності у випадку, якщо в ході проведення аудиторських процедур Ви виявите запаси, вартість яких на дату балансу менше їхньої первісної вартості і:

а) це буде мати суттєвий вплив на фінансову звітність, і керівництво клієнта відмовиться вносити в неї зміни;

б) це буде мати суттєвий вплив на фінансову звітність, і керівництво клієнта внесе в неї зміни.

Обґрунтуйте свою відповідь.

ТЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» стандарти аудиту є обов'язковими для:

- а) дотримання аудиторами і аудиторськими фірмами;
- б) дотримання аудиторами, аудиторськими фірмами і суб'єктами господарювання;
- в) дотримання аудиторами, аудиторськими фірмами, суб'єктами господарювання і державними органами;
- г) дотримання всіма підприємствами, установами та суб'єктами України.

2. Яка головна мета аудиту фінансової звітності МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту»?

- а) визначення прибутковості компанії;
- б) забезпечення відповідності законодавчим вимогам;
- в) підвищення довіри визначених користувачів до фінансової звітності;
- г) оцінка ефективності управлінських рішень.

3. Чи встановлюють Міжнародні стандарти аудиту (МСА) відповідальність управлінського персоналу?

- а) так, МСА визначають конкретні обов'язки керівництва;
- б) ні, МСА не встановлюють відповідальність управлінського персоналу;

в) лише в разі суттєвого викривлення звітності;

г) тільки для державних підприємств.

4. Коли аудитор застосовує концепцію суттєвості?

а) лише під час планування аудиту;

б) лише під час виконання аудиту;

в) під час планування, виконання та оцінки впливу викривлень;

г) лише під час складання аудиторської думки.

5. Які фактори впливають на судження аудитора про суттєвість викривлень?

- а) лише величина викривлення;

- б) лише характер викривлення;
- в) величина, характер викривлення та потреби користувачів фінансової інформації;
- г) лише потреби користувачів фінансової інформації.

6. Чи несе аудитор відповідальність за виявлення несуттєвих викривлень?

- а) так, він повинен знайти всі можливі помилки;
- б) ні, аудитор оцінює звітність у цілому;
- в) так, але лише якщо вони впливають на загальну фінансову картину;
- г) ні, аудитор перевіряє лише найзначніші операції.

7. Що аудитору дозволяє висловити обґрунтована впевненість щодо фінансової звітності?

- а) докази про відповідність звітності концептуальній основі фінансового звітування;
- б) докази про наявність будь-яких незначних помилок;
- в) докази про ефективність внутрішнього контролю компанії;
- г) висновок про обсяг фінансових операцій.

8. Що може бути причиною суттєвого викривлення фінансової звітності?

- а) виключно технічні помилки бухгалтерів;
- б) тільки шахрайство з боку керівництва;
- в) як шахрайство, так і неумисні помилки;
- г) лише зміни в законодавстві.

9. Процедурами оцінки ризику під час отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, є такі процедури:

- а) запити до найвищого управлінського персоналу;
- б) аналітичні процедури;
- в) спостереження та перевірки;
- г) всі вище перелічені.

10. Які з наведених умов, не є обов'язковими умовами листа-угоди про проведення аудиту відповідно до МСА 210:

- а) мета перевірки;
- б) розмір та умови оплати;
- в) обсяг перевірки;
- г) вимога про вільний доступ до бухгалтерських записів.

11. В яких періодах згідно МСА 560 «Подальші події» аудитор несе відповідальність за здійснення процедур або запитів стосовно фінансових звітів:

- а) від дати аудиторського звіту до дати опублікування фінансових звітів;
- б) від дати опублікування фінансових звітів до закінчення наступного фінансового року;
- в) від дати складання фінансової звітності до дати аудиторського висновку;
- г) в усіх перелічених відрізках часу.

12. Які процедури може використовувати аудитор для визначення подій, що відбулися після дати балансу?

- а) надсилання запитів до управлінського персоналу;
- б) ознайомлення з останніми наявними проміжними фінансовими звітами;
- в) ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, засідань ради директор комісії і виконавчих органів;
- г) все перелічене.

13. Причини видачі звіту з думкою із застереженням згідно МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»:

- а) у звіті аудитора не відображаються;
- б) наводяться у документах, що супроводжують аудиторський звіт із розгорнутою аргументацією причин, які вплинули на думку аудитора;
- в) наводяться у звіті аудитора до висловлення його думки;
- г) наводяться у звіті аудитора після висловлення його думки.

14. Відповідно до МСУЯ 1 ресурси, виділені або надані фірмою для підтримки виконання завдань з аудиту, включають:

- а) людські ресурси;
- б) ресурси фірми та її підрядників;
- в) людські, технологічні, інтелектуальні ресурси;
- г) інтелектуальний капітал.

15. Згідно з МСУЯ 1 ціль фірми полягає у розробці, впровадженні та використанні системи управління якістю для проведення аудитів або здійснення перевірок фінансової звітності, або виконання фірмою інших завдань щодо надання впевненості і

супутніх послуг, що забезпечує фірмі обґрунтовану впевненість в тому, що:

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

б) звіти по завданнях, що публікуються фірмою або партнерами із завдань, є належними за даних обставин;

в) аудитор виконав всі заплановані аудиторські процедури;

г) вірні відповіді а) і б).

16. Чому важливий професійний скептицизм у роботі аудитора?

а) для підтримки якісних суджень команди із завдання;

б) для прискорення процесу аудиту;

в) щоб уникнути будь-яких питань від регуляторів;

г) щоб не довіряти управлінському персоналу.

17. Як можна продемонструвати професійний скептицизм на практиці?

а) ігнорування всіх отриманих доказів;

б) проведення критичного аналізу наданої інформації;

в) прийняття будь-яких висновків без перевірки;

г) автоматичне погодження з управлінськими рішеннями.

18. Які фактори можуть перешкоджати прояву професійного скептицизму?

а) надмірна перевірка усіх документів;

б) відсутність комунікації з управлінським персоналом;

в) виконання аудиту без планування;

4. неусвідомлена упередженість або обмеженість ресурсів.

19. Метою аудитора за МСА 220 є:

а) планування аудиту та збір доказів щодо фінансової звітності;

б) управління якістю на рівні завдання для отримання обґрунтованої впевненості в тому, що якість була досягнута таким чином, що: аудитор виконав свої обов'язки аудитора і провів аудит відповідно до професійних стандартів і застосовних правових і нормативних вимог; виданий аудиторський звіт відповідає певним обставинам;

в) надання аудиторського звіту щодо фінансової звітності;

г) надання аудиторського звіту щодо фінансової звітності та додаткового звіту до аудиторського комітету.

20. Партнер із завдання несе відповідальність за те, щоб інші члени команди із завдання знали про відповідні етичні вимоги, які застосовні з урахуванням характеру та обставин завдання з аудиту, а також відповідних політик або процедур фірми, включаючи ті, що стосуються:

а) виявлення, оцінки та усунення загроз дотримання відповідних етичних вимог, у тому числі тих, що пов'язані з незалежністю;

б) обставин, які можуть призвести до порушення відповідних етичних вимог, у тому числі тих, що стосуються незалежності, та відповідальності членів команди із завдання, коли їм стає відомо про порушення;

в) обов'язків членів команди із завдання, коли їм стає відомо про факт недотримання суб'єктом господарювання законодавчих і нормативних актів;

г) всі відповіді вірні.

21. Перед датуванням аудиторського висновку партнер із завдання повинен перевірити:

а) фінансову звітність та аудиторський висновок, включаючи, якщо застосовно, опис ключових питань аудиту і відповідну аудиторську документацію, щоб визначити, чи буде підготовлений звіт відповідати певним обставинам;

б) офіційні письмові повідомлення керівництву, особам, наділеним керівними повноваженнями;

в) офіційні повідомлення тим, кого наділено найвищими повноваженнями, або регулюючим органам;

г) вірні відповіді а) і б).

22. При застосуванні МСА 230, аудитор повинен включити в аудиторську документацію:

а) виявлені питання, відповідні обговорення з персоналом і висновки, зроблені щодо: виконання обов'язків, пов'язаних з відповідними етичними вимогами, в тому числі тими, що пов'язані з незалежністю; прийняття і продовження стосунків з клієнтом і завдання з аудиту;

б) характер і обсяг консультацій, проведених в ході виконання завдання з аудиту, а також висновки, зроблені на їх основі, і те, як такі висновки були реалізовані;

в) якщо завдання з аудиту підлягає перевірці якості завдання, перевірка якості завдання була завершена на дату аудиторського висновку або до неї;

г) всі відповіді вірні.

23. Цілі аудитора за МСА 260 такі:

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

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

в) своєчасно надати тим, кого наділено найвищими повноваженнями, спостереження, зроблені під час аудиту, які є значущими та безпосередньо пов'язані з їх відповідальністю за нагляд за процесом фінансового звітування; сприяти ефективному двосторонньому повідомленню інформації між аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями;

г) всі відповіді вірні.

24. Аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про значущі результати аудиту:

а) письмово про значущі результати аудиту, якщо, за професійним судженням аудитора, усного повідомлення інформації буде недостатньо;

б) щоб забезпечити належне розуміння виявлених ризиків, важливих висновків та потенційного впливу на фінансову звітність;

в) для сприяння ефективному управлінському реагуванню, покращенню внутрішнього контролю та підвищенню довіри до аудиторського процесу;

г) вірні відповіді б) і в).

25. Ціллю аудитора за МСА 265 є:

а) включення в план аудиторської перевірки оцінки внутрішнього контролю;

б) повідомлення у відповідний спосіб інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу

про недоліки внутрішнього контролю, які аудитор ідентифікував під час аудиту та які, за професійним судженням аудитора, є досить важливими, щоб заслуговувати на їх увагу;

в) ідентифікація недоліків – аудитори повинні оцінити слабкі місця у внутрішньому контролі;

г) комунікація з керівництвом – передача важливих висновків для подальшого реагування, а також рекомендації щодо усунення виявлених проблем.

26. Аудитор повинен включити у письмове повідомлення про суттєві недоліки внутрішнього контролю наступне:

а) опис недоліків та пояснення їх потенційного впливу; достатню інформацію, щоб надати можливість тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу зрозуміти контекст повідомлення;

б) пропозиції щодо коригувальних заходів для покращення контролю;

в) контекст недоліків – пояснення, як були виявлені проблеми та які фактори їх спричинили;

г) заклик до реагування – рекомендації керівництву щодо необхідності вдосконалення механізмів контролю.

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

а) обговорити це питання з управлінським персоналом; повторно оцінити чесність управлінського персоналу та оцінити, який вплив це може мати на надійність запевнень (усних чи письмових) і аудиторських доказів у цілому;

б) вжити відповідних заходів, включаючи визначення можливо-го впливу на думку у звіті аудитора відповідно до МСА 705;

в) відмовитись від надання звіту аудитора;

г) вірні відповіді а) і б).

28. МСА 500 зазначає, що надійність аудиторських доказів залежить від джерела їх походження та характеру, а також від конкретних обставин їхнього отримання. До цього МСА також включено такі узагальнення, що стосуються аудиторських доказів:

а) аудиторські докази є більш надійними, що їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;

б) аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором, є більш надійними порівняно з аудиторськими доказами, отриманими опосередковано або зроблені як висновок;

в) аудиторські докази є більш надійними, якщо вони існують в документарному вигляді (у паперовому вигляді, в електронній чи іншій формі);

г) вірні відповіді а), б), в).

29. Цілями аудитора за МСА 230 є підготовка документації, яка надає:

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

б) можливість наступному аудитору дослідити робочі документи попередника;

в) записи виконаних аудиторських процедур;

г) можливість оцінити систему внутрішнього контролю клієнта.

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

а) характер, час і обсяг аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосовних законодавчих і нормативних вимог;

б) результати виконаних аудиторських процедур та отримані аудиторські докази;

в) значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків;

г) всі відповіді вірні.

31. Документуючи характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор повинен записати:

а) ідентифікаційні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються; хто виконував аудиторську роботу та дату завершення цієї роботи; хто виконував огляд виконаної аудиторської роботи, дату та обсяг такого огляду;

б) суттєві питання, що виникли під час аудиту;

в) результати аудиторських процедур;

г) результати оцінки якості завдання.

32. Робочі документи аудитора мають бути остаточно сформовані і передані на зберігання:

а) через 10 робочих днів після надання звіту аудитора;

б) не пізніше ніж через 60 днів з дня підписання аудиторського звіту;

в) протягом місяця з моменту формування звіту аудитора;

г) не пізніше ніж через 90 днів з дня підписання аудиторського звіту.

33. Аудитор має справу з типами навмисних викривлень:

а) викривлення, які є наслідком шахрайства під час фінансового звітування;

б) викривлення, які є наслідком незаконного привласнення активів;

в) викривлення в облікових регістрах;

г) вірна відповідь а) і б).

34. Шахрайство під час фінансового звітування може бути здійснене шляхом:

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

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

в) навмисного неправильного застосування облікових принципів, які стосуються сум, класифікації, способу подання або розкриття інформації;

г) всі відповіді вірні.

35. Цілі аудитора за МСА 240:

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

б) спланувати аудиторську перевірку;

в) отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що стосуються оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, через розробку і застосування прийнятних дій у відповідь; вжити належних заходів у відповідь на шахрайство або підозрюване шахрайство, ідентифіковане під час аудиту;

г) вірні відповіді 1 і 3.

36. Процедурами оцінки ризиків шахрайства є наступні:

- а) запити, аналітичні процедури, спостереження та перевірка;
- б) запити управлінському персоналу суб'єкта господарювання
- в) інформація із зовнішніх джерел поза межами суб'єкта господарювання;

г) вірні відповіді а) і в).

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

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

б) оглянути облікові оцінки на наявність упередженості та оцінити, чи представляють собою обставини, що спричиняють упередженість (якщо вони є), ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;

в) розробити точкову оцінку або діапазон точкових оцінок аудитора;

г) вірні відповіді а) і б).

38. У МСА 250 розрізняється відповідальність аудитора у зв'язку з дотриманням вимог різних категорій законодавчих та нормативних актів, а саме:

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;

б) інших законодавчих та нормативних актів, які не мають безпосереднього впливу на визначення сум і розкриття інформації у фінансовій звітності, але дотримання яких може бути основоположним для операційних аспектів діяльності, здатності суб'єкта госпо-

дарювання продовжувати свій бізнес, або уникнути суттєвих штрафних санкцій (щодо дотримання ліцензійних умов, відповідності регуляторних вимогам щодо платоспроможності або дотримання вимог природоохоронних нормативних актів); недотримання вимог таких законодавчих і нормативних актів може мати суттєвий вплив на фінансову звітність;

в) законодавство у сфері фінансового моніторингу;

г) вірні відповіді а) і б).

39. У рамках отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища відповідно до вимог МСА 315 (переглянутий), аудитор повинен отримати загальне розуміння:

а) нормативно-правової бази, застосовної до суб'єкта господарювання, галузі або виду діяльності, в яких він здійснює діяльність; та того, наскільки суб'єкт господарювання дотримується вимог цієї бази;

б) економічних умов, конкуренції, регуляторного середовища;

в) внутрішніх процесів прийняття рішень, системи внутрішнього контролю, корпоративного управління;

г) висновків минулих перевірок та невідкоригованих помилок у фінансовій звітності.

40. 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:

а) звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, на предмет того, чи дотримується суб'єкт господарювання вимог таких законодавчих і нормативних актів;

б) перевірити, за наявності, листування з відповідними органами ліцензування та регуляторними органами;

в) провести тести заходів контролю;

г) вірні відповіді а) і б).

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

а) підстави для модифікації аудиторської думки;

б) розуміння характеру цієї події та обставин, за яких вона відбулася;

в) подальшу інформацію для оцінки можливого впливу цієї події на фінансову звітність;

г) вірні відповіді б) і в).

42. 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:

а) відмовитись від проведення перевірки;

б) відповідно до вимог МСА 705 (переглянутий), висловити думку із застереженням або негативну думку про фінансову звітність;

в) повідомити регуляторний орган про виявлені порушення;

г) звернутись із листом до управлінського персоналу клієнта.

43. Аудитор повинен включити до аудиторської документації докази що свідчать про виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих і нормативних актів та результати обговорення з управлінським персоналом:

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

б) 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;

в) оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок недотримання законодавчих вимог;

г) вірні відповіді а) і б).

44. Ціллю аудитора за МСА 300 є:

а) розробка загальної стратегії аудиту;

б) складання детального плану перевірки та визначення ключових ризиків та способів їх оцінки;

в) планування аудиту так, щоб його можна було виконати ефективно;

г) організація роботи групи з аудиту.

45. Аудитор має розробити план аудиту з описом:

а) характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінювання ризиків, як визначено у МСА 315 (переглянутий) ; характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено у МСА 330 ; інших запланованих аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання вимог МСА під час виконання завдання;

б) мети та загального підходу до перевірки;

в) ключових етапів аудиту та їх термінів виконання, оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності, аудиторських процедур для збору необхідних доказів;

г) вірні відповіді б) і в).

46 Аудитор повинен включити в аудиторську документацію:

а) документування мети та загального підходу до перевірки;

б) загальну стратегію аудиту; план аудиту; будь-які значні зміни, внесені під час виконання завдання з аудиту, в загальну стратегію та план аудиту, а також причини цих змін;

в) документування ключових етапів аудиту та їх термінів виконання, оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності, аудиторських процедур для збору необхідних доказів;

г) документування методів аналізу та перевірки отриманої інформації, механізмів комунікації з керівництвом клієнта.

47. Чи приймає участь у плануванні аудиту партнер з аудиту?

а) делегує свої вповноваження іншим членам команди;

б) не приймає участь у плануванні аудиту;

в) 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;

г) вірні відповіді а) і б).

48. Аудиторський ризик – це:

а) ризик бізнесу клієнта з аудиту;

б) ризик системи внутрішнього контролю;

в) ризик не виявлення;

г) ризик суттєвого викривлення та ризик невиявлення.

49. Ризики суттєвих викривлень можуть існувати таких рівнях:

- а) на рівні активів, зобов'язань та капіталу;
- б) на рівні фінансової звітності в цілому; на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації;
- в) на рівні доходів та витрат;
- г) на рівні розкриття фінансової інформації.

50. Невід'ємний ризик (*inherent risk*) – це

а) 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;

б) ризик, що виникає через специфіку діяльності суб'єкта господарювання;

в) ризик викривлення активів, зобов'язань та капіталу;

г) ризик викривлення доходів.

51. Процедури оцінки ризиків повинні включати наступне:

а) запити до керівництва та інших відповідних осіб суб'єкта господарювання, включаючи осіб, які мають відношення до діяльності внутрішнього аудиту (якщо така діяльність має місце); аналітичні процедури; спостереження та перевірку;

б) запити до керівництва та інших відповідних осіб суб'єкта господарювання, включаючи осіб, які мають відношення до діяльності внутрішнього аудиту;

в) аналітичні процедури; спостереження та інспектування;

г) оцінку ризиків системи внутрішнього контролю.

52. За МСА 315 аудитор повинен включати до аудиторської документації:

а) обговорення між командою із завдання та прийняття важливих рішень щодо оцінки ризиків; ключові елементи розуміння аудитором суб'єкта господарювання і його середовище, ризиків та їх оцінки, моніторингу системи внутрішнього контролю, інформаційної системи та передачі інформації, ідентифіковані заходи контролю; джерела інформації, з яких було отримано розуміння аудитора; і виконані процедури оцінки ризиків;

б) оцінку структури ідентифікованих заходів контролю та визначення того, чи були впроваджені такі заходи контролю;

в) виявлені та оцінені ризики суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень, включаючи суттєві ризики

та ризики, для яких процедури по суті самі по собі не можуть надати достатні аудиторські докази, а також обґрунтування винесених суттєвих суджень;

г) все перелічене.

53. Ціллю аудитора за МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» є:

а) отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно оцінених ризиків суттєвого викривлення шляхом розроблення і провадження відповідних дій у відповідь на такі ризики;

б) планування аудиту;

в) призначення групи із завдання;

г) збір достатніх і прийнятних доказів щодо фінансової звітності.

54. Процедура по суті (substantive procedure) – це:

а) дослідження первинних документів;

б) аудиторська процедура, призначена для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень. Процедури по суті включають: тести деталей (класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації); аналітичні процедури по суті;

в) тестування облікових регістрів;

г) підтвердження даних фінансової звітності.

55. Розробляючи подальші аудиторські процедури, аудитор повинен:

а) розглядати причини оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень окремо за кожним класом операцій, залишком рахунку та розкриттям інформації, включаючи: ймовірність суттєвого викривлення інформації внаслідок певних характеристик доречного класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації (тобто властивого ризику); чи враховує оцінка ризиків доречні заходи контролю (тобто ризик контролю), що вимагає від аудитора отримання аудиторських доказів, щоб визначити ефективність функціонування заходів контролю (тобто аудитор планує довіряти ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу й обсягу процедур по суті);

б) отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим вища оцінка ризику аудитором;

- в) скоригувати стратегію та загальний план аудиту;
- г) вірні відповіді а) і б).

56. Аудитор повинен розробити та виконати тести заходів контролю для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо ефективності функціонування доречних заходів контролю, якщо:

а) 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

б) тільки процедури по суті не можуть надати прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі на рівні тверджень;

в) система внутрішнього контролю є дієвою;

г) вірна відповідь а) і б).

57. Під час розробки та виконання тестів заходів контролю аудитор повинен:

а) виконати інші аудиторські процедури у поєднанні із запитаннями, щоб отримати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю, включаючи: інформацію, як застосовувалися заходи контролю у доречні періоди часу протягом періоду, що перевіряється; послідовність їх застосування; хто або за допомогою яких способів їх застосовували;

б) визначити перелік заходів контролю, що використовує клієнт;

в) 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;

г) вірна відповідь а) і в).

58. Процедури аудитора по суті мають охоплювати наведені нижче аудиторські процедури, пов'язані з процесом завершення складання фінансової звітності:

а) узгодження чи звірка інформації у фінансовій звітності з основними бухгалтерськими записами, включаючи узгодження чи звірку інформації в розкриттях незалежно від того, було отримано

цю; або інформацію з Головної книги та допоміжних книг чи з інших джерел; перевірка суттєвих записів та інших коригувань, зроблених під час складання фінансової звітності;

- б) тестування первинних документів;
- в) тестування облікових регістрів;
- г) перерахування сум у облікових регістрах.

59. Концепцію суттєвості аудитор використовує:

а) при плануванні, і при проведенні аудиту, при оцінюванні впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит та впливу невіправлених викривлень (за їх наявності) на фінансову звітність, а також при формуванні думки в звіті аудитора;

- б) при формуванні думки аудитора;
- в) при складанні листа управлінському персоналу клієнта;
- г) при оцінці виявлених викривлень.

60. При плануванні аудиту аудитор застосовує судження щодо викривлень, що будуть вважатися суттєвими. Такі судження є основою для:

- а) розробки загального плану аудиту;
- б) визначення процедурного забезпечення;
- в) визначення характеру, часу та обсягу процедур оцінювання ризиків; ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення; та визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур;
- г) формування думки аудитора у звіті.

61. Ціллю аудитора за МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» є:

- а) належне застосування концепції суттєвості при плануванні та проведенні аудиту;
- б) визначення загального півня суттєвості;
- в) визначення суттєвості для проведення аудиторських процедур;
- г) визначення явно незначної величини.

62. Цілями аудитора за МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» є:

- а) планування аудиту;
- б) розробка загальної стратегії аудиту;

в) оцінка: (а) впливу на аудит виявлених викривлень; (б) впливу не виправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність;
г) все перелічене.

63. За МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» аудитор повинен включити в аудиторську документацію:

а) суму, нижчу за яку викривлення можна вважати вочевидь незначними;

б) усі викривлення, акумульовані під час аудиту, та чи було їх виправлено;

в) висновок аудитора щодо суттєвості цих не виправлених викривлень, взятих;

г) всі відповіді вірні.

64. Ціллю аудитора за МСА 500 «Аудиторські докази» є:

а) збір первинних документів та бухгалтерських записів;

б) 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;

в) збір іншої підтверджувальної інформації, що використовується для оцінки фінансової звітності;

г) оцінка якості і кількості доказів, необхідних для проведення аудиту.

65. Цілями аудитора за МСА 501 «Аудиторські докази - особливі положення щодо відібраних елементів» є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо:

а) наявності та стану запасів;

б) повноти інформації по судових справах і претензіях, що стосуються суб'єкта господарювання;

в) подання і розкриття інформації за сегментами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

г) всі відповіді вірні.

66. Якщо аудитор не може бути присутнім під час проведення інвентаризації через непередбачувані обставини, аудитор повинен:

а) провести або спостерігати за проведенням інвентаризації деяких запасів на альтернативну дату та виконати аудиторські процедури щодо проміжних операцій;

б) модифікувати думку у звіті аудитора;

в) відмовитись від виконання завдання;

г) залучити експерта.

67. 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:

а) звернення із запитом до управлінського персоналу і, де це застосовно, інших осіб суб'єкта господарювання, включаючи його штатного юриста;

б) перегляд протоколів засідань тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та листування між суб'єктом господарювання і його зовнішнім юристом;

в) огляд даних на рахунках обліку витрат на юридичні послуги;

г) всі відповіді вірні.

68. Цілі аудитора за МСА 520 «Аналітичні процедури» такі:

а) отримати доречні та надійні аудиторські докази при виконанні аналітичних процедур по суті;

б) розробити та виконати аналітичні процедури наприкінці аудиту, які б допомогли аудитору в формулюванні загального висновку, чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб'єкта господарювання;

в) отримати достатні і прийнятні докази для формування думки аудитора;

г) вірні відповіді а) і б).

69. Оцінювання результатів аудиторської вибірки включає оцінку:

а) результатів вибірки;

б) того, чи надало використання аудиторської вибірки достатні підстави для висновків щодо генеральної сукупності, яка пройшла тестування;

в) виявлених викривлень;

г) вірні відповіді а) і б).

70. Для досягнення цілей за МСА 560 «Події після звітного періоду» аудитор має:

а) 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;

б) 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;

в) затребувати фінансову звітність за період, що йде за звітним;

г) вірні відповіді а) і б).

71. Якщо закони, нормативні акти чи концептуальна основа фінансового звітування не забороняють управлінському персоналу обмежити зміни фінансової звітності відображенням впливу події після звітного періоду або подій, що спричиняють цю зміну, а тим, хто є відповідальними за затвердження фінансової звітності, не забороняється обмежувати затвердження цієї зміни, аудитору дозволяється обмежити аудиторські процедури щодо подій після звітного періоду, які вимагаються цією зміною. У таких випадках аудитор повинен:

а) 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 надати новий або змінений звіт аудитора, що містить у пояснювальному параграфі 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;

б) вказати у звіті думку із застереженням;

в) відмовитись із надання думки;

г) не має вірної відповіді.

72. В чому полягає відповідальність аудитора за МСА 570 «Безперервність діяльності»?

а) аудитор зобов'язаний провести аналіз фінансового стану підприємства, включаючи ліквідність, платоспроможність та прибутковість;

б) 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;

в) аудитор зобов'язаний провести оцінку зовнішніх факторів, таких як економічні умови, галузеві ризики та географічні особливості;

г) аудитор зобов'язаний провести перевірку управлінських суджень щодо здатності компанії продовжувати діяльність.

73. 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:

а) негативну думку;

б) вимову від надання думки;

в) думку із застереженням;

г) вірна відповідь б) і в).

74. За МСА 550 «Пов'язані сторони» аудитор повинен включити до аудиторської документації:

а) назви виявлених пов'язаних сторін і характер відносин між пов'язаними сторонами;

б) фінансову звітність суб'єкта господарювання;

в) облікові реєстри суб'єкта господарювання;

г) зовнішні підтвердження від третіх сторін.

75. Яка основна ціль аудитора за МСА 540?

а) отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів того, чи є обґрунтованими облікові оцінки та пов'язане з ними розкриття інформації в фінансовій звітності в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

б) оцінити ризики, пов'язані з обліковим оцінюванням;

в) визначити відповідність оцінкових значень вимогам стандартів;

г) Виявити шахрайство у фінансовій звітності.

76. Які основні аудиторські процедури застосовуються при перевірці облікових оцінок?

а) аналіз минулих фінансових звітів;

б) перевірка припущень та методів оцінки, вибору точкової оцінки та розробки розкриття відповідної інформації про невизначеність оцінювання управлінським персоналом;

в) використання лише внутрішніх даних компанії;

г) ігнорування оціночних значень.

77. Приклади облікових оцінок, що стосуються класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, охоплюють наступне:

а) застаріння запасів; амортизація основних засобів; оцінка вартості інфраструктурних активів; оцінки вартості фінансових інструментів; результат судового розгляду; забезпечення очікуваних кредитних збитків; оцінка зобов'язань за страховими контрактами; гарантійні зобов'язання;

б) зобов'язання за виплатою пенсій працівникам; платежі на основі акцій; справедлива вартість активів або зобов'язань, придбаних при об'єднанні бізнесу, включаючи гудвіл та нематеріальні активи;

в) зменшення корисності довгострокових активів або основних засобів, утримуваних для вибуття; немонетарні обміни активами або зобов'язаннями між незалежними сторонами; дохід, визнаний за довгостроковими контрактами;

г) все перелічене.

78. Чи може аудитор групи залучити аудиторів компонентів для надання інформації або виконання роботи з аудиту з метою виконання вимог цього МСА?

а) аудитори компонентів можуть мати більше досвіду роботи з компонентами та їхнім середовищем (включно з національними законами та нормативними актами, практикою ведення бізнесу, мовою та культурою) і глибше їх розуміння, ніж аудитор групи. Відповідно, аудитори компонентів можуть залучатися і часто залучаються до роботи на всіх етапах аудиту групи;

б) законодавство України дозволяє залучати зовнішніх експертів та учасників аудиторської мережі для виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності;

в) аудитор групи не може залучати аудиторів для перевірки звітності компонентів;

г) вірні відповіді а) і в).

79. Аудитор групи повинен вимагати, щоб аудитори компонентів своєчасно його інформували:

а) про питання, пов'язані з фінансовою інформацією компонента, які аудитор компонента визначає як такі, що стосуються ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства або помилки;

б) про відносини з пов'язаними сторонами, які раніше не були ідентифіковані управлінським персоналом групи або аудитором групи;

в) про будь-які події або умови, виявлені аудитором компонента, які можуть поставити під значний сумнів здатність групи продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Аудитор групи повинен вимагати, щоб аудитори компонентів повідомляли аудитора групи у випадках, якщо їм стане відомо про подальші події, що можуть вимагати коригування або розкриття інформації у фінансовій звітності групи;

г) всі відповіді вірні.

80. При застосуванні МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» та МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту», коли види операцій, залишки за рахунками або розкриття інформації у фінансовій звітності групи розподіляються за компонентами, для цілей планування та виконання аудиторських процедур аудитор групи має визначити:

а) суттєвість для виконання аудиторських процедур компонента. Для зниження ризику агрегування така сума має бути меншою за рівень суттєвості для виконання аудиторських процедур групи;

б) порогове значення, вище за яке викривлення, виявлені у фінансовій інформації компонента, мають бути доведені до відома аудитора групи. Таке порогове значення не повинно перевищувати суму, яка вважається явно незначною для фінансової звітності групи;

в) осіб, відповідальних за виконання запланованих процедур;

г) вірні відповідь а) і б).

81. Аудитор групи повинен запросити в аудитора компонента інформацію з питань, що мають значення для висновків аудитора групи щодо аудиту групи. Така інформація повинна включати:

а) ідентифікацію фінансової інформації, щодо якої від аудитора компонента вимагалось проведення аудиторських процедур; те, чи виконав аудитор компонента роботу, запитану аудитором групи; те, чи дотримувався аудитор компонента відповідних етичних вимог, включно з вимогами незалежності, які застосовуються до завдання з аудиту групи;

б) інформацію про випадки недотримання законів або нормативних актів;

в) виправлені та не виправлені викривлення фінансової інформації компонента, виявлені аудитором компонента, що перевищують поріг, повідомлений аудитором групи відповідно до параграфу 36 МСА 600; індикатори можливої упередженості управлінського персоналу; опис будь-яких недоліків системи внутрішнього контролю, виявлених у результаті виконання аудиторських процедур;

г) інформацію про шахрайство або підозру в шахрайстві за участю управлінського персоналу компонента, працівників, які відіграють значну роль у системі внутрішнього контролю групи в цьому компоненті, або інших осіб, якщо шахрайство призвело до суттєвого викривлення фінансової інформації компонента; інші значущі питання, які аудитор компонента повідомив або планує повідомити управлінському персоналу компонента чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні компонента; будь-які інші питання, які можуть мати відношення до аудиту групи, або які, на думку

аудитора компонента, доцільно довести до відома аудитора групи, включаючи винятки, зазначені в письмових поясненнях, які аудитор компонента запросив в управлінського персоналу компонента; та загальні файндинги або висновки аудитора компонента;

д) всі відповіді вірні.

82. Дії аудитора групи стосовно значущих питань перевірки:

а) аудитор групи повинен: обговорювати значущі питання, що виникають у результаті повідомлення інформації аудитору компонента, у тому числі відповідно до параграфу 45 МСА 600 (питання, що мають значення для висновків аудитора групи), з аудитором компонента, управлінським персоналом компонента або управлінським персоналом групи, залежно від обставин;

б) аудитор групи повинен визначити, чи необхідна перевірка додаткової документації аудитора компонента, і якщо так, то в якому обсязі. При прийнятті цього рішення аудитор групи повинен враховувати: (а) характер, термін і обсяг робіт, виконаних аудитором компонента; (б) професійну компетентність і здібності аудитора компонента; та (в) здійснення керівництва та нагляду за роботою аудитора компонента та огляд його роботи;

в) відкоригувати план аудиту;

г) вірні відповіді а) і б).

83. Що включає документація за завданням з аудиту групи?

а) значущі питання, пов'язані з обмеженнями доступу до людей або інформації всередині групи, які були розглянуті до прийняття рішення про прийняття або продовження роботи з клієнтом або роботи за завданням, або які виникли після прийняття або продовження участі, а також те, як такі питання були вирішені; підставу для визначення аудитором групи компонентів для цілей планування та проведення аудиту групи; підставу для визначення суттєвості для виконання аудиторських процедур компонента та порогового значення для повідомлення аудитора групи про викривлення у фінансовій інформації компонента; підставу для визначення аудитором групи, чи володіють аудитори компонентів належними здібностями та професійною компетентністю, включаючи достатній час, для виконання доручених аудиторських процедур у компонентах; ключові елементи розуміння системи внутрішнього контролю групи;

б) характер, терміни та обсяг керівництва та нагляду щодо аудиторів компонентів з боку аудитора групи, а також огляду їхньої роботи, включно з оглядом, у відповідних випадках, аудитором групи додаткової аудиторської документації аудитора; питання, пов'язані з комунікацією з аудиторами компонентів, включаючи: опис фіндингів або висновків аудиторів компонентів щодо питань, які могли б суттєво вплинути на фінансову звітність групи, і процедури, виконані у відповідь на них; питання, якщо такі виникають, пов'язані з шахрайством, пов'язаними сторонами або безперервністю діяльності, про які повідомляється відповідно до параграфу;) питання, що стосуються висновку аудитора групи щодо аудиту групи, включаючи те, як аудитор групи розглянув значущі питання, обговорені з аудиторами компонентів, управлінським персоналом компонентів або управлінським персоналом групи;

в) оцінку аудитором групи фіндингів або висновків аудиторів компонентів щодо питань, які могли б суттєво вплинути на фінансову звітність групи, і процедури, виконані у відповідь на них;

г) всі відповіді вірні.

84. Узгоджені умови завдання повинні бути викладеними в листі-угоді у письмовому вигляді. Вони повинні включати :

а) предмет завдання, строки його виконання , суми оплати;

б) очікуване використання й поширення фінансової звітності та, де це застосовно, будь-які обмеження щодо її використання або поширення; ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансового звітування; ціль та обсяг завдання з огляду; відповідальність практикуючого фахівця; відповідальність управлінського персоналу;

в) заяву, що завдання не є завданням з аудиту, і практикуючий фахівець не висловлюватиме аудиторську думку щодо фінансової звітності; та посилання на очікувану форму та зміст звіту, який надаватиметься практикуючим фахівцем, і заяву, що можуть існувати обставини, за яких форма та зміст звіту можуть відрізнитись від очікуваних;

г) вірна відповідь б) і в).

85. Практикуючий фахівець повинен визначити суттєвість:

а) для фінансової звітності в цілому та застосувати цю суттєвість під час розробки процедур і оцінки результатів, отриманих під час їх виконання;

- б) згідно до МСЗО 2400 суттєвість не визначається;
- в) вірні відповіді а) і б);
- г) немає вірної відповіді.

86. Мета МСЗО 4210:

а) є встановлення положень та надання керівництва до застосування щодо професійної відповідальності аудитора при виконанні завдання з огляду проміжної фінансової інформації клієнта з аудиту, а також щодо форми і змісту звіту. Термін «аудитор» використовується в цьому МСЗО не тому, що аудитор виконує функції аудиту, а тому, що сфера застосування цього МСЗО обмежується оглядом проміжної фінансової інформації, який виконується незалежним аудитором фінансової звітності суб'єкта господарювання;

- б) збір доказів щодо проміжної фінансової звітності;
- в) виконати аналітичні процедури по суті та тести деталей;
- г) вірні відповіді б) і в).

87. Процедури виконання огляду проміжної фінансової інформації за МСЗО 2410, як правило, обмежені здійсненням:

а) запитів в основному особам, які відповідають за фінансові та облікові питання, і застосуванням аналітичних та інших процедур огляду, а не підтвердженням отриманої інформації щодо важливих питань обліку, які стосуються проміжної фінансової інформації;

- б) розгляду звітності попередніх періодів;
- в) аналітичних процедур по суті;
- г) вірна відповідь а) і б).

88. Аудитор повинен оцінити викривлення:

а) кожне з викривлень окремо;

б) МСЗО 2410 не потребує оцінки викривлень;

в) окремо та в сукупності, чи є суттєвими для проміжної фінансової інформації не виправлені викривлення, які привернули увагу аудитора;

- г) вірна відповідь а) і б).

89 Аудитор не приймає завдання на огляд проміжної фінансової інформації, якщо:

- а) його не влаштовує гонорар;
- б) не вистачає ресурсів;
- в) якщо не має достовіду виконання таких завдань;

г) попередня обізнаність аудитора з обставинами завдання свідчить, що він не зможе завершити огляд унаслідок того, що обсяг огляду буде обмежено управлінським персоналом суб'єкта господарювання.

90. Аудитор повинен висловити модифіковану думку в звіті аудитора відповідно до МСА 705 (переглянутий) «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора», якщо:

а) доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення;

б) не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень;

в) виявлені аудитором помилки є суттєвими;

г) вірні відповіді а) і б).

91. Інша відповідальність аудитора щодо звітування полягає в наступному:

а) застосуванні процедур перевірки нефінансової інформації клієнта;

б) 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) застосуванні процедур перевірки Звіту про управління клієнта;

г) не існує іншої відповідальності для аудитора щодо оцінки звітності клієнта.

92. Типи модифікованих думок:

а) думка із застереженням;

б) негативна думка;

в) відмова від висловлення думки;

г) всі відповіді вірні.

93. Цілі аудитора за МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» є наступні:

а) 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;

б) звітувати відповідно до вимог що стосуються відповідальності аудитора щодо звітування;

в) надіслати лист попередньому аудитору, оцінити відповідь попереднього аудитора;

г) вірні відповіді а) і б).

94. Звіт аудитора повинен включати окремий розділ із заголовком «Інша інформація» або іншим прийнятним заголовком, якщо на дату звіту аудитора:

а) для аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, аудитор отримав або очікує отримати іншу інформації;

б) 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;

в) вірні відповіді а) і б);

г) немає вірної відповіді.

95. Яка головна відмінність 'Завдання з підготовки фінансової інформації' (МССП 4410) від 'Аудиту' (МСА) у контексті відповідальності виконавця?

а) виконавець 4410 перевіряє лише податкову звітність, а Аудитор – фінансову;

б) виконавець 4410 не висловлює жодної впевненості щодо достовірності інформації; відповідальність залишається за управлінським персоналом;

в) аудитор відповідає за виявлення всіх шахрайств, виконавець 4410 – ні;

г) атеонпануь 410 надає обмежену впевненість, а Аудитор – розумну впевненість.

96. Яка головна мета завдання з погоджених процедур за МССП 4410?

- а) надання розумної впевненості користувачам інформації;
- б) проведення детальної перевірки окремих елементів фінансової інформації;
- в) надання допомоги керівництву у підготовці та поданні фінансової інформації без висловлення впевненості;
- г) висловлення незалежної думки щодо достовірності фінансової звітності.

97. Склад нефінансової звітності за законодавчими вимогами згідно Директиви 2013/34/ЄС

- а) справедливий огляд розвитку та стану підприємства; аналіз екологічних і соціальних аспектів;
- б) справедливий огляд розвитку та стану підприємства; аналіз екологічних і соціальних аспектів та результатів діяльності;
- в) аналіз показників фінансового стану підприємства.

98. Склад нефінансової звітності за законодавчими вимогами згідно Директиви 2014/95/UE

- а) короткий опис бізнес-моделі підприємства та опис політики її реалізації;
- б) короткий опис бізнес-моделі підприємства та опис політики її реалізації; основні ризики та способи управління ризиками, ділові відносини, товари, роботи та послуги, які можуть спричинити несприятливі події; ключові нефінансові показники ефективності діяльності (соціальні, екологічні);
- в) короткий опис бізнес-моделі підприємства; ключові нефінансові показники, що характеризують економічну, соціальну і екологічну діяльність.

99. Який ключовий принцип, запроваджений Директивою про корпоративну звітність в галузі стійкого розвитку 2464 (CSRD), вимагає від компаній розкриття інформації про два типи суттєвості: вплив компанії на світ та вплив світу на компанію?

- а) подвійна суттєвість;
- б) екологічна та соціальна суттєвість;
- в) фінансова та операційна суттєвість;
- г) зовнішня та внутрішня суттєвість.

100. Яка частина звіту про управління компанії, згідно з CSRD, повинна містити інформацію про сталий розвиток?

- а) звіт про управління (*Management Report*);
- б) декларація про корпоративне управління;
- в) окремий річний звіт про сталий розвиток, що публікується окремо від фінансової звітності;
- г) виключно Примітки до фінансової звітності. Звіт про управління (*Management Report*).

101. Який документ, що включається до звіту про корпоративне управління, описує стандарти етичної поведінки, взаємодії з акціонерами та механізми внутрішнього контролю, прийняті компанією?

- а) протоколи загальних зборів акціонерів;
- б) власний кодекс корпоративного управління;
- в) звіт про фінансові результати;
- г) статут емітента.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV станом на 01.01.2025 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII станом на 01.01.2025 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. IAASB. 2021. Ч. I–III. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.iaasb.org/publications/mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-audit-u-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-0>
4. International standard on quality management 1 (ISQM1). Quality management for firms that perform audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements. IAASB. [Electronic resource]. Retrieved from: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews> (дата звернення: 10.03.2025).
5. International standard on quality management 2 (ISQM2) [Electronic resource]. Retrieved from: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews> (дата звернення: 10.03.2025).
6. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. International Federation of Accountants (IFAC). станом на 01.01.2025 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf (дата звернення: 10.03.2025).
7. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон

України від 06.12.2019 р. № 361-IX, станом на 01.01.2025 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text> (дата звернення 02.02.2025)

8. Про затвердження Критеріїв ризиків легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення. Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2022 р. № 465, станом на 01.01.2025 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0258-23#Text> (дата звернення 01.02.2025)

9. Керівництво з ризик-орієнтованого підходу для спеціально визначених СПФМ. Державна служба фінансового моніторингу [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://fiu.gov.ua/pages/dijalnist/tipologi/tipologi-derzhfinmonitoringu> (дата звернення: 15.02.2025)

10. Актуальний перелік осіб, пов'язаних з провадженням терористичної діяльності або стосовно яких застосовано міжнародні санкції. Державна служба фінансового моніторингу. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://fiu.gov.ua/pages/dijalnist/protidija-terorizmu/perelik-teroristiv/aktualnij-perelik-osib-pov-yazanix-z-provazhennyam-teroristichnoji-diyalnosti-abo-stosovno-yakix-zastosovano-mizhnarodni-sankcziji.html>

11. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань: Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV, станом на 01.01.2024 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text> (дата звернення: 20.01.2024)

12. Безкоштовний пошук відомостей у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. Міністерство юстиції. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://usr.minjust.gov.ua/content/free-search> (дата звернення: 20.01.2024)

13. Щодо переліку країн (територій), що не виконують чи неналежним чином виконують рекомендації міжнародних, міжурядових організацій, що здійснюють діяльність у сфері боротьби з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму: Наказ Державної служби фінансового

моніторингу України від 01.10.2012 № 139 станом на 01.01.2025 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0139827-12#n11>/(дата звернення: 20.02.2025)

14. Спеціальні санкції. Міністерство економіки України. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.me.gov.ua/SpecialSanctions/List?lang=uk-UA>

15. Про санкції: Закон України від 14.07.2014 р. № 1644-VII, станом на 01.01.2024 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1644-18#Text> (дата звернення: 23.01.2024)

16. Лубенченко О. Е. Фінансовий моніторинг: оцінка ризик-профілю аудиторської фірми. *Статистика України*. 2024. № 1 С. 98 – 107 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://su-journal.com.ua/index.php/journal/article/view/436/407>

17. Лубенченко О. Е., Шульга С. В. Фінансовий моніторинг в аудиторській фірмі: оцінка ризик-профілю клієнта. *Статистика України*. 2024. № 3. С. 99 – 116. Doi: 10.31767/su.3(106)2024.03.09

18. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting. [Electronic resource]. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464&qid=1734698896151> (дата звернення: 05.12.2024).

19. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління. Наказ Міністерства фінансів від 7 грудня 2018 р. № 982 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> (дата звернення: 06.02.2023).

20. European Union (2013). Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings. [Electronic resource]. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2013/34/oj/eng> (date of access: 21.12.2024).

21. 95 Directive 2014/95/EU of the EUROPEAN PARLIAMENT and of the COUNCIL of 22 October 2014 [Electronic resource]. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095> (дата звернення: 16.01.2025).

22. European Union (2013). Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings. [Electronic resource]. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2013/34/oj/eng> (date of access: 21.12.2024).

23. Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України від 23.02.2006 р. № 3480-IV, станом на 01.01.2023 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.nssmc.gov.ua/documents/zakon-ukrani-pro-tsnn-papери-ta-fondoviy-rinok/> (дата звернення: 16.01.2023).

24. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності. Постанова КМ України від 28.02.00 № 419 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text>

25. Перетворення нашого світу: Порядок денний в області сталого розвитку на період до 2030 року. Резолюція Генеральної Асамблеї Організації об'єднаних націй. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n15/291/92/pdf/n1529192.pdf?OpenElement> (дата звернення: 21.12.2024).

26. Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18 жовтня 2024 р. № 1015-р [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-%D1%80#Text> (дата звернення: 21.12.2024).

27. European Union (2014). Regulations 537/2014/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 16 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities, which repeals Commission Decision 2005/909/EC. [Electronic resource]. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1404990348987&uri=CELEX:32014R0537> (date of access: 20.01.2025).

28. European Union (2023). Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772/EU, supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standards. [Electronic resource]. Retrieved from: https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj/eng (date of access: 09.01.2025).

29. European Union (2006). Directive 2006/43/EU of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC. [Electronic resource]. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/43/oj/eng> (date of access: 09.01.2025).

30. European Commission (2023). Ukraine Report 2023. [Electronic resource]. Retrieved from: https://enlargement.ec.europa.eu/ukraine-report-2023_en (date of access: 16.01.2025).

31. Committee of European Auditing Oversight Bodies (2024). CEAOB guidelines on limited assurance on sustainability reporting. [Electronic resource]. Retrieved from: https://finance.ec.europa.eu/document/download/8ac2df18-2ae1-4bc7-9d87-a4a740e48f5e_en?filename=240930-ceaob-guidelines-limited-assurance-sustainability-reporting_en.pdf (date of access: 16.01.2025).

32. IESBA (2025). International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards) and Other Revisions to the Code Relating to Sustainability Assurance and Reporting. [Electronic resource]. Retrieved from: <https://www.ethicsboard.org/publications/final-pronouncement-international-ethics-standards-sustainability-assurance-including-international> (date of access: 25.01.2025).

33. Lubenchenko O. Harmonizing non-financial information of business enterprises in the European Union and Ukraine. *Статистика України*. 2023. № 1. С. 154 – 164.

34. Lubenchenko O., Shulga S. Audit of non-financial reporting: what standard should be used? *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту* № 1-2, 2023 С. 29 – 41. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://194.44.12.92:8080/jspui/handle/123456789/7645>

35. Shkromyda, V., Gnatiuk, T., Shkromyda, N., Vasylyuk, M., & Lubenchenko, O. (2025). Sustainable Development in Business

Reporting: From Chaos to Structured Accounting Data. *Journal of Lifestyle and SDGs Review*, 5(1), e03879. <https://doi.org/10.47172/2965-730X.SDGsReview.v5.n01.pe03879>

36. Lubenchenko, O. E. (2025) Sustainable Development Reporting: Challenges or Opportunities for Auditors? *Статистика України*. № 1. С. 14 – 26.

37. Лубенченко О. Е., Шульга С. В. Міжнародний стандарт із забезпечення сталого розвитку (ISSA) 5000. Оцінка сталості і фінансового стану суб'єктів господарювання у практиці аудиторських фірм The International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000. The Assessment of Sustainability and Financial Performance of Business Entities in the Practice of Auditing Firms *Статистика України*. 2025. № 2. С. 99 – 116.

38. Законопроект про внесення змін до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://www.mof.gov.ua/uk/news/uriad_skhvaliv_zmini_do_zakonu_pro_bukhgalterskii_oblik_shcho_zminitsia_dlia_biznesu-5212

ЛУБЕНЧЕНКО Ольга Едуардівна,
КОСТИРКО Руслан Олександрович,
КОСТИРКО Лідія Андріївна

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ І АУДИТУ

Навчальний посібник



Підписано до друку 06.01.2026.

Формат 60×84/16.

Папір офсетний

Умовн. друк. арк. 17,55. Обл. вид. арк. 12,76. Зам. № 01/01.

Наклад 35 прим.

Видавець «ФОП Середняк Т.К.», 49000, Дніпро, 18, а/с 1212
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 4379 від 02.08.2012.

Ідентифікатор видавця в системі ISBN 8489

49000, Дніпро, 18, а/с 1212
тел. (096)-308-00-38, (056)-798-04-00
E-mail: 7980400@gmail.com

Віддруковано на базі поліграфічно-видавничого центру
ТОВ «БІ ТУ СІ УКРАЇНА»

01024, м. Київ, вул. М. Грушевського, 28/2, нп 43
тел. (044) 501-50-64
E-mail: info@b2c.com.ua

