



НАЦІОНАЛЬНИЙ ЦЕНТР ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

(заснований згідно Постанови ВР України від 22 квітня 1993 р. № 3126-ХІІ розпорядженням КМ України від 6 грудня 1993 р. №1042-р. з покладенням на нього завдань здійснювати підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації бухгалтерів та аудиторів, розробку методичних та навчальних посібників з обліку, аналізу, аудиту та аудиторської діяльності /п.2.розпорядження КМ України/)

О.Е.Лубенченко

Нестандартні ситуації в аудиті

Практичний міні-посібник

Київ-2019

Нестандартні ситуації в аудиті. Практичний міні-посібник. НЦОА. Київ-2019.

За науковою редакцією д.е.н, професора Редько О.Ю
Лубенченко О. Е. – д.е.н., доцент, завідувач Національного центру обліку та аудиту.

Міні-посібник розроблено з метою здійснення документальне забезпечення процедур реєстрації та розв'язання нестандартних ситуацій для забезпечення якості аудиторських послуг.

Науково – практичний посібник розроблено на підставі Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (2016 – 2017 року) (надалі – МСА) [1, 2].

Зміст

1. Сфера застосування/прагматична цінність
2. Зв'язок з чинними законодавчими актами та професійними стандартами
3. Сутність основних положень
4. Список використаних джерел

Преамбула

Новий Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» в розділі VI надав вимоги щодо особливостей проведення обов'язкового аудиту та аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес. Організація обов'язкового аудиту вимагає від суб'єктів аудиторської діяльності ***«запровадження механізмів реєстрації та розв'язання нестандартних ситуацій, що мають або можуть мати суттєві наслідки для неупередженості діяльності аудиторів та ключових партнерів, пов'язаної з наданням послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності»*** [1].

Закон не дає визначення, що таке «нестандартна ситуація», тому таке визначення аудиторська фірма може впровадити самостійно, виходячи з прагматичної необхідності.

На думку авторів, їх практичний та науковий досвід свідчать, що під нестандартною ситуацією в аудиторській практиці слід вважати ситуацію, яка не відповідає певним встановленим регламентам, а саме:

- Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську

діяльність»);

- Міжнародним стандартам контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (2016 – 2017 року), в тому числі МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»;
- Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Нестандартна ситуація щодо невідповідності Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» є предметом уваги аудитора і стосується:

- вимог щодо впровадження та регулювання аудиторської діяльності (ст.6,ст.7,п.4 ст.16, п.2 ст. 17,ст. 22,ст. 23, ст.24, ст.25, ст.26 , ст.27, ст.30.);
- оцінки загроз незалежності (ст.8, ст.9, ст.10, ст. 12);
- вимог щодо конфіденційності (ст.11,ст.33);
- контролю якості аудиту (ст.32, ст.40).

Нестандартні ситуації щодо впровадження та регулювання аудиторської діяльності

- Стаття 6 «Аудиторська діяльність» Закону [1] визначає, що «суб'єкти аудиторської діяльності можуть надавати неаудиторські послуги, за умови що надання таких послуг не призводить до виникнення загроз щодо незалежності аудитора». Чи мають суб'єкти аудиторської діяльності проводити оцінку загроз незалежності при наданні неаудиторських послуг? Чи підпадають неаудиторські послуги під контроль якості?
Увага!!! Стаття 6 вимагає оцінки незалежності і для аудиторських і неаудиторських послуг
- Стаття 7 «Загальні умови надання аудиторських послуг» визначає вимоги до договору про аудит фінансової звітності і ці вимоги певним чином відрізняються від вимог МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту». Чи застосовувати Закон у поєднанні з МСА при укладанні договорів на аудит?
Увага!!! Закон є пріоритетним, але і вимоги МСА мають бути враховані при укладанні договору , втому числі виявлення застосованої концептуальної основи фінансового звітування, посилення на очікувану форму і зміст звітів та можливість їх варіювання
- П.4. статті 16 «Порядок формування та функціонування Ради нагляду» визначає повноваження Ради нагляду. Потребують роз'яснення положення щодо нагляду за діяльністю Інспекції із забезпечення якості та процедури щодо застосування стягнень з аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, залучення експертів, передачі матеріалів до правоохоронних органів.
Стаття потребує впровадження підзаконних актів Міністерством фінансів
- П.2 статті 17 щодо повноважень Інспекції із забезпечення якості,

потребує уточнення, чи всі суб'єкти аудиторської діяльності, чи лише ті, які включені у третій і четвертий розділ реєстру перевіряються Інспекцією.

Прочитання статті дозволяє сказати, що всі суб'єкти аудиторської діяльності можуть бути перевірені Інспекцією із забезпечення якості.

- Стаття 22 «Подання відомостей до Реєстру», аудитор або суб'єкт аудиторської діяльності може бути виключений з реєстру у разі суттєвого порушення щодо достовірності інформації, яка була подана до реєстру.

Увага!!! «Суттєвим порушенням вважається умисне неподання, несвоєчасне подання або подання недостовірної інформації, яка підлягає оприлюдненню у Реєстрі відповідно до вимог цього Закону, що призвело до введення в оману замовника аудиторських послуг та/або інших осіб щодо відповідності аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності вимогам для проведення обов'язкового аудиту або обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес». Хто і в який спосіб буде визначати «умисність» та збирати докази введення в оману замовника аудиторських послуг та/або інших осіб? Чи означає це, що особи включені в перший та другий реєстри ніколи з нього не будуть виключені, лише за власним бажанням?

- Стаття 23 «Вимоги до внутрішньої організації суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності», Стаття 24 «Організація роботи з виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності». Чи потребують зміни внутрішні документи з контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності, які не проводять обов'язковий аудит фінансової звітності у зв'язку зі змінами, а проводять ініціативний аудит на вимогу замовника [1]?

На нашу думку всі суб'єкти аудиторської діяльності мають внести зміни в систему контролю якості аудиторських послуг, тому що згідно до МСКЯ 1 всі аудиторські завдання є предметом уваги зовнішнього контролю якості.

- Стаття 25 «Обмеження щодо обсягу завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності». Яким чином вимоги статті щодо не визначення в аудиторському звіті «впевненості щодо майбутньої дієздатності юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, а також ефективності або результативності діяльності її органів управління або посадових осіб із провадження господарської діяльності на сьогодні або у майбутньому» мають бути узгоджені із вимогами МСА 570 «Безперервність діяльності». Чи є визначення «майбутня дієздатність юридичної особи» синонімом до визначення «безперервність діяльності»?

Оцінка безперервності діяльності замовника аудиту може бути підґрунтям для модифікації аудиторського висновку.

- Стаття 26 «Винагорода за послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності», Стаття 30 «Тривалість завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес», потребує уточнення процедур ціноутворення в аудиторській фірмі та моніторингу цін на аудит і тривалості завдань з обов'язкового аудиту, що проводиться для підприємств суспільного інтересу.

Нестандартні ситуації щодо оцінки загроз незалежності

- Стаття 8 «Професійна етика», стаття 10. Незалежність і об'єктивність аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності. Чи потрібно дотримуватися етичних принципів незалежності при наданні супутніх аудиторських послуг та неаудиторських послуг?
Увага!!! Стаття 6 вимагає оцінки незалежності і для аудиторських, в тому числі супутніх послуг і неаудиторських послуг

- Стаття 9 «Професійний скептицизм». В чому полягає принцип професійного скептицизму щодо 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? Він лише декларується, чи якимось чином документується його застосування?

Пропонуємо у плані аудиту визначити, що базовий методичний підхід до аудиторського завдання ґрунтується на принципі професійного скептицизму – аудитор критично оцінює вагомість аудиторських доказів, які протирічать будь – яким документам та заявам керівництва або ставлять під сумнів достовірність таких документів та заяв.

- Стаття 12 «Незалежність та об'єктивність аудитора під час проведення аудиту» В який спосіб забезпечити невтручання в аудиторську діяльність членів адміністративних, керівних та контролюючих органів, власників (засновників, учасників) суб'єкта аудиторської діяльності, а також його пов'язаних осіб, що загрожує об'єктивності думки аудитора?

На нашу думку, члени адміністративних, керівних та контролюючих органів, власники (засновники, учасники) аудиторських фірм мають письмово задекларувати відсутність необґрунтованого впливу на думку партнерів із завдання, аудиторів.

Нестандартні ситуації щодо конфіденційності інформації

- Стаття 11 «Конфіденційність та професійна таємниця». Стаття не розкриває сутність терміну «конфіденційність» та «професійна таємниця». Тому необхідно вдатися до внутрішньофірмової стандартизації та визначити такі дефініції, визначити процедури контролю за дотриманням, відповідальність виконавців у разі порушення

вимог щодо конфіденційності та професійної таємниці.

Згідно до Кодексу про адміністративні правопорушення та Кримінального кодексу України за розголошення лише комерційної таємниці передбачається адміністративна та карна відповідальність. Визначення дефініції «комерційна таємниця» надано в двох кодексах – ст. 505 Цивільного кодексу України та ст. 36 Господарського кодексу України. Це інформація, що становить для суб'єкта господарювання цінність, неправомірне розголошення якої може заподіяти йому матеріальної шкоди та шкоди діловій репутації. **Тобто, конфіденційна інформація в рамках аудиторської діяльності може бути визнана комерційною таємницею.**

Увага!!! Відповідно до ч. 3 ст. 1643 Кодексу про адміністративні правопорушення (надалі – КпАП) розголошення відомостей, що становлять комерційну таємницю, тягне за собою накладення штрафу в розмірі від 9 до 18 неоподаткованих мінімумів доходів громадян (надалі –НМДГ) (від 153 грн. до 306 грн.). **Суб'єктами такого правопорушення є не лише посадові особи підприємств і приватні підприємці, але і громадяни, які не є підприємцями та вчинили винні діяння на користь третіх осіб.** Протоколи щодо таких правопорушень складають органи внутрішніх справ (ст. 255 КпАП), а справи, пов'язані з такими правопорушеннями, розглядають місцеві суди.

За ст. 232 Кримінального кодексу України умисне розголошення комерційної таємниці без згоди її власника особою, якій ця таємниця відома у зв'язку із професійною або службовою діяльністю, якщо воно здійснене з корисливих або інших особистих мотивів і завдало істотної шкоди суб'єктові господарської діяльності, карається штрафом від 1 тис. до 3 тис. НМДГ (від 17 000 грн. до 51 000. грн.) з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років. Але застосування такого стягнення на практиці вкрай складно .

Нестандартні ситуації щодо контролю якості аудиту

- Стаття 32 «Вимоги щодо внутрішнього контролю якості виконаного завдання з аудиту фінансової звітності» вимагає внутрішній контроль якості виконаного завдання з аудиту фінансової звітності (будь якого !!! не обов'язково підприємств суспільного інтересу (надалі – ПСІ) !!!) проводити через залучення рецензента. **Рецензент має продемонструвати свою незалежність по відношенню до замовника аудиту**

Стаття 40 «Контроль якості аудиторських послуг» вимагає оцінки:

- 1) дотримання застосованих міжнародних стандартів аудиту, вимог щодо незалежності та інших вимог цього Закону, у тому числі забезпечення достовірності інформації, поданої для включення до Реєстру;

- 2) кількості та якості використаних ресурсів, у тому числі дотримання вимог щодо безперервного навчання аудиторів;

- 3) дотримання вимог стосовно винагороди за аудиторські послуги, якщо

вони встановлені;

4) ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності;

5) достовірності інформації у звіті про прозорість, якщо його оприлюднення передбачається цим Законом, щодо оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності (для аудиторів ПСІ) .

Визначені вимоги потребують внесення змін у наступні розділи системи контролю якості

- Прийняття та продовження стосунків із клієнтом і конкретних завдань;
- Людські ресурси;
- Виконання завдання;
- Моніторинг , а також уточнення критеріїв ефективності системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг.

Критерієм ефективності системи внутрішнього контролю якості можна вважати відповідність нормам МСА, Закону [1] та внутрішньофірмовими стандартам, що дає змогу аудитору обґрунтувати свою думку.

Увага!!! Цей перелік не є вичерпним і може доповнюватись в залежності від особливостей діяльності аудиторської фірми.

Нестандартні ситуації у застосуванні Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (2016 – 2017 року)

Нестандартних ситуацій у застосуванні Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (2016 – 2017 року) може виникнути безліч, починаючи із узгодження умов завдання, закінчуючи звітом аудитора.

Нестандартні ситуації за МСА можуть бути по'язані,

- по – перше, із шахрайськими діями персоналу,
- по – друге із помилками у застосуванні МСА, МСФЗ, МСБО, інших законодавчих актів.

МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» регламентує дії аудитора щодо виявлення шахрайських дій. Шахрайські діє можуть бути виявлені через нестандартні бухгалтерські проведення, запити до управлінського персоналу та відсутність відповідей або їх неадекватність. Вимоги МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» щодо нестандартних ситуацій необхідно розглянути окремо, табл. 1

Таблиця 1 – Розгляд нестандартних операцій у відповідності до вимог МСА 240.

№	Нестандартна ситуація	Дії аудитора
1	Некоректні бухгалтерські проводки	Протестувати відповідність проводок, відображених у Головній книзі, та інших

		коригувань, зроблених при складанні фінансової звітності Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291;
2	Наявність незвичайних господарських операцій (наприклад, для виробничого підприємства незвичайними є фінансові послуги; продаж	Зробити запити працівникам, залученим до процесу складання фінансової звітності, щодо неналежної або незвичайної діяльності, яка стосується обробки проводок та інших коригувань
3	більше суттєвої кількості необоротних активів, задіяних у виробництві)	Заначити значні операції (з урахуванням рівня суттєвості), які виходять за межі звичайного перебігу бізнесу суб'єкта господарювання, або які видаються аудитором, в умовах розуміння ним суб'єкта господарювання та його середовища, а також іншої інформації, отриманої під час аудиту, незвичайними, оцінити, чи не вказує їх економічний зміст (або його відсутність) на те, що такі операції могли бути додані з метою шахрайства під час фінансового звітування або приховування незаконного привласнення активів
4	Наявність коригуючих бухгалтерських записів, особливо на початок та кінець звітного періоду	відібрати записи та інші коригування, зроблені на кінець звітного періоду; розглянути необхідність тестування проводок та інших коригувань, що відбулися протягом періоду
5	Облікові оцінки, що викладені в обліковій політиці не відповідають вимогам законодавства та обставинам діяльності	Оглянути облікові оцінки на наявність упередженості та оцінити обставини прийняття облікових оцінок; виконати ретроспективний огляд суджень і припущень управлінського персоналу, пов'язаних із суттєвими обліковими оцінками, відображеними у фінансовій звітності попереднього року

За МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансових звітів» аудитор має враховувати вплив невідповідності діяльності суб'єктів господарювання законодавчим вимогам на фінансові звіти під час планування та виконання аудиторських процедур при аудиті фінансової звітності. Невідповідності господарської операції законодавчим вимогам, незалежно від суттєвості, ставить під сумнів порядність управлінського персоналу і працівників суб'єкта господарювання та потребує аналізу можливого впливу на всі аспекти аудиторського завдання. Невідповідність означає бездіяльність або дії (навмисні і ненавмисні) з боку суб'єкта господарювання, які суперечать чинному законодавству або нормативним актам. До таких дій відносяться операції, здійснені самим суб'єктом господарювання (а також від його імені або за його дорученням), управлінським персоналом чи працівниками суб'єкта. Рівень професійної підготовки аудитора, його досвід, розуміння суб'єкта господарювання і

галузі діяльності 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 запобігання фактам невідповідності законодавству і за виявлення таких фактів. Аудитор не несе і не може нести відповідальність за запобігання фактам невідповідності законодавству, що допущені з вини суб'єкта господарювання, але має ідентифікувати такі факти. Процедури для отримання загального розуміння законів і нормативних актів, що діють у сфері господарських інтересів суб'єкта господарювання та подальші аудиторські процедури, спрямовані на виявлення невідповідності законам і нормативним актам, представлені на рис. 1

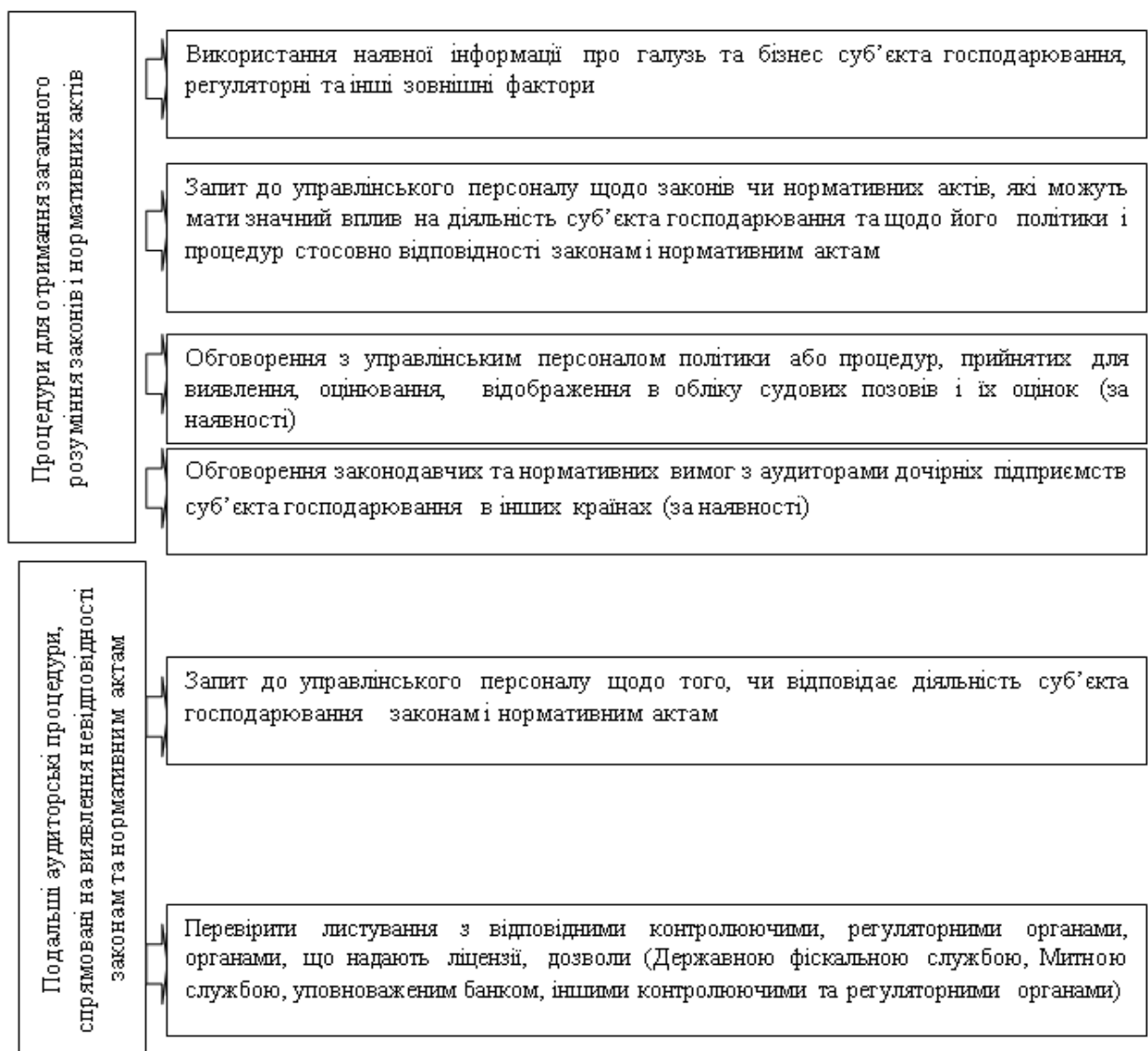


Рис. 1 Аудиторські процедури для отримання загального розуміння законів і нормативних актів

Для розв'язання нестандартних ситуацій аудиторська фірма може залучити експерта за МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора». Для прийняття рішення щодо залучення експерта пропонується складання Тесту «Залучення зовнішнім аудитором до роботи експерта», табл. 2

Таблиця 2 – Залучення зовнішнім аудитором до роботи експерта

Питання до розгляду	Так/Ні	Вплив розгляду питання на думку аудитора (фінансову звітність)	Примітки
1. Чи необхідно залучати до виконання аудиторського завдання експерта			
2. Професійна компетентність			
3. Наявність ліцензії/сертифікату			За необхідності
4. Досвід/ репутація			
5. Рівень довіри до експерта			
Партнер із завдання, аудитор _____ підпис, П.І.Б. «___» _____ 20XXр.			

Для документування нестандартних ситуацій та їх розв'язання рекомендується використовувати Журнал реєстрації нестандартних ситуацій, табл.3.

Таблиця 3 – Журнал обліку постійного навчання персоналу та розв'язання нестандартних ситуацій в аудиторській фірмі «XXX»

№	Дата	Питання щодо розгляду на постійно діючому семінарі (або поточному семінарі), в тому числі нестандартні ситуації	Пояснення щодо розв'язання нестандартних ситуацій під час аудиту та виявлених помилок, включаючи пояснення експертів	Підпис осіб, що приймали участь в семінарі
1				

Розгляд нестандартних ситуацій пропонується проводити на постійно діючих семінарах аудиторської фірми, як мінімум один раз на місяць. Якщо поточна діяльність потребує негайного вирішення спірного або нестандартного питання, рекомендується зібрати на поточний семінар групу із досвідчених співробітників аудиторської фірми, залучити сторонніх фахівців за необхідності та розглянути питання і дійти до прийнятного

результату розгляду, про що також зробити запис в Журналі обліку постійного навчання персоналу та розв'язання нестандартних ситуацій.

Трактування Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» є авторською позицією

Список використаних джерел

1. Про аудит фінансової звітності аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://www.apu.com.ua/normativni-akti-shcho-regulyuyut-auditorsku-diyalnist/14-zakoni-ukrajini> (дата звернення: 20.09.2019).

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: нормативне виробничо-практичне видання (2016 – 2017 роки) // Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C2.pdf (дата звернення: 08.09.2019).